

SUMARI

- 1. PER A JUSTIFICAR LA DEDUCCIÓ PER DESPESES DE RECERCA I DESENVOLUPAMENT I INNOVACIÓ TECNOLÒGICA (I+D+i), UN INFORME DEL MINISTERI COMPETENT NO ÉS L'ÚNICA VIA DE PROVA DE LA QUAL DISPOSA EL CONTRIBUENT**

Una Sentència del Tribunal Superior de Justícia de les Illes Balears de 10 de juliol de 2023, així ho reconeix.

- 2. ÉS DEDUÏBLE LA PÈRDUA PER DETERIORAMENT DERIVADA DE POSSIBLES INSOLVÈNCIES DE DEUTORS EN L'IMPOST DE SOCIETATS, AL CONCÓRRER EL REQUISIT DEL TRANCURS DEL TERMINI DE SIS MESOS DES DEL VENCIMENT DE L'OBLIGACIÓ**

Així es dedueix de la Sentència del Tribunal Superior de Justícia de la Comunitat Valenciana, de 24 de maig de 2023.

- 3. DEDUÏBILITAT DE L'IVA DE LES FACTURES DELS SUBMINISTRAMENTS (AIGUA, GAS, TELÈFON I ELECTRICITAT) D'UN IMMOBLE PARCIALMENT AFECTE A L'ACTIVITAT ECONÒMICA**

El Tribunal Económico-administratiu Central (TEAC) ha establert una pauta unificada que permet la deducció de les quotes d'IVA suportades pels subministraments d'un immoble parcialment afecte a l'activitat, en proporció al seu ús en l'activitat.

- 4. DEDUCCIÓ DE LES DESPESES D'ADVOCAT I PROCURADOR EN QUÈ INCORRE EL CONTRIBUENT EN LA SEVA DEMANDA PEL COBRAMENT DE L'IMPORT DEL LLOGUER**

El fet de ser deduïbles dels rendiments íntegres del capital immobiliari les despeses d'advocat i procurador, comporta que l'import deduïble per aquest concepte no pugui tornar a incidir a l'efecte de la determinació del guany patrimonial corresponent a la indemnització percebuda per condemna en costes.

- 5. EL TRIBUNAL SUPREM DELIMITA ELS LÍMITS D'HISENDA EN ELS REGISTRES EN UN DOMICILI O EN LA SEU D'UNA COMPANYIA**

L'escassa regulació sobre aquests procediments deixa en mans de la Justícia introduir uns criteris sobre la necessitat i proporcionalitat d'aquestes entrades.

- 6. EL TRIBUNAL SUPREM EQUIPARA EL TRACTE FISCAL DELS DIVORCIATS QUE VENGUIN L'HABITATGE FAMILIAR**

L'alt Tribunal canvia la interpretació que fa l'Agència Tributària i que perjudica el cònjuge que abandona el domicili després de la separació.

- 1. PER A JUSTIFICAR LA DEDUCCIÓ PER DESPESES DE RECERCA I DESENVOLUPAMENT I INNOVACIÓ TECNOLÒGICA (I+D+i), UN INFORME DEL MINISTERI COMPETENT NO ÉS L'ÚNICA VIA DE PROVA DE LA QUAL DISPOSA EL CONTRIBUENT**

El TSJ de les Illes Balears en la seva Sentència del passat 10 de juliol, analitza la deducció per despeses de recerca i desenvolupament i innovació tecnològica (I+D+i) regularitzada per part de l'Administració. Afirmar la Sala que, si bé existeix la possibilitat de sol·licitar al Ministeri competent informes sobre la naturalesa de l'activitat a l'efecte de la deducció, els quals són vinculants per a l'AEAT, **en cap manera implica que l'única via de prova de la qual disposa el contribuïent estigui constituïda per aquests informes.**

Així doncs, es requereix que el sol·licitant de l'informe de petició facultativa (vinculant només per a l'Administració), **aporti un informe emès per una entitat acreditada, però només a l'efecte d'aquest informe**, no resultant extrapolable a qualsevol mitjà de prova de la naturalesa del projecte ni de la realització de les despeses. D'aquesta forma, segons el parer de la Sala, els informes aportats per l'actora en seu administrativa i judicial demostren complidament la naturalesa del projecte com IT i la vinculació de les despeses declarades com a deduïbles a l'activitat, havent complert amb la càrrega probatòria exigida per la DGT i que es col·legeix dels preceptes citats en el cos d'aquesta Sentència, per la qual cosa és procedent estimar el motiu i el recurs contenciós administratiu, per no ser conforme a Dret la resolució administrativa impugnada, anul·lant-la quan afecta l'aplicació i declaració de les deduccions pels exercicis 2012-2015 de l'IS.

2. ÉS DEDUÏBLE LA PÈRDUA PER DETERIORAMENT DERIVADA DE POSSIBLES INSOLVÈNCIES DE DEUTORS EN L'IMPOST DE SOCIETATS, AL CONCÓRRER EL REQUISIT DEL TRANCURS DEL TERMINI DE SIS MESOS DES DEL VENCIMENT DE L'OBLIGACIÓ

El TSJ de València analitza si és deduïble la provisió dotada per l'entitat recurrent. En aquest cas, **es tracta d'un crèdit garantit amb préstec hipotecari que va ser impagat a la data del seu venciment**, l'any 2016, per la qual cosa el seu import es va deduir en la declaració per Impost sobre Societats, exercici 2016, com a pèrdua per deterioració derivada de possibles insolvències de deutors, en concórrer el requisit del transcurs del termini de sis mesos des del venciment de l'obligació, la qual cosa resulta d'acord amb la normativa de l'impost.

Pel que sent així, i tenint en compte els precedents normatius, és a dir, la supressió normativa de l'excepció respecte als crèdits garantits i la concreta regulació de l'eficàcia de la garantia respecte a les entitats financeres, condueix a la Sala a afirmar, en una interpretació sistemàtica, que serà l'Administració la que, en les circumstàncies descrites -concorrent un préstec hipotecari amb càrregues prèvies- resultés d'aplicació la deducció sense perjudici que l'Administració pugui justificar la viabilitat de la realització del crèdit. El crèdit de 78.000€ estava garantit amb el gravamen hipotecari, assenyala l'Administració que a efectes hipotecaris l'immoble es va valorar en 400.000€, per la qual cosa diu l'Administració que l'execució hipotecària hagués permès a l'actora rescabalar-se del seu crèdit satisfent les càrregues prèvies.

Ara bé, aquesta afirmació no és compartida per la Sala, perquè les càrregues prèvies eren: Embargament per a respondre per la quantitat de 270.000€, anotat en data 08/01/2014 i opció de compra sobre la "totalitat" de l'immoble amb venciment de termini per a exercitar tal opció l'11 d'abril de 2017. Pel que en aquesta tessitura, mitjançant l'embargament del procés penal i en particular l'opció de compra, que tal com consta en la documental aportada és sobre la totalitat de l'immoble (no sobre el 50%), la realització factible de la garantia hipotecària no es justifica, la qual cosa s'objectiva particularment amb l'esdevenir del crèdit, atès que l'actora justifica que en definitiva es va veure abocada a cedir el crèdit per un import notablement inferior, això és, només per la suma de 2.000€, tal com s'acredita amb l'escriptura notarial de data 26/09/2017 que es va aportar. **Per això l'examen de les concretes circumstàncies determina el criteri de prudència amb el qual ha procedit l'empresa i no es desvirtua per l'Administració.**

3. DEDUÏBILITAT DE L'IVA DE LES FACTURES DELS SUBMINISTRAMENTS (AIGUA, GAS, TELÈFON I ELECTRICITAT) D'UN IMMOBLE PARCIALMENT AFECTE A L'ACTIVITAT ECONÒMICA

La Direcció General de Tributs (DGT) ha respost en diverses ocasions negant la possibilitat de la deduïbilitat de l'IVA de les factures dels subministraments d'un immoble parcialment afecte a una activitat econòmica, argumentant que, sobre la base de l'article 95 de la LIVA, sembla excloure de la deducció les quotes d'IVA suportades per béns i serveis corrents (no d'inversió) **no afectats de manera directa i exclusiva a l'activitat empresarial o professional**. No obstant això, en aquest article sembla referir-se en exclusiva als béns d'inversió com ara vehicles automòbils de turisme i els seus remolcs, ciclomotors i motocicletes.

El TEAC en Resolució del passat 19 de juliol de 2023 per a unificació de criteri s'indica que **sí que es pot deduir l'IVA suportat en els consums d'aigua, gas, telèfon i electricitat produïts en un immoble parcialment afecte a l'activitat econòmica**. En concret, es planteja el supòsit d'un immoble en el qual té el domicili fiscal una societat i on també radica l'habitatge habitual d'una sòcia de l'entitat.

En la Resolució que comentem del TEAC per a la unificació del criteri es planteja el següent:

«De conformitat amb el que es disposa en l'apartat quart de l'article 95 de la LIVA, interpretat a la llum dels articles 168 i 168 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consell, de 28 de novembre de 2006 (Directiva IVA), **el subjecte passiu pot deduir-se les quotes d'IVA suportades per les despeses de subministraments (aigua, llum, gas) de béns immobles que formant part del patrimoni de l'empresa s'utilitzin tant en les activitats empresarials com per a ús privat. La deducció d'aquestes quotes haurà d'efectuar-se de manera proporcional a la seva utilització a l'efecte de les activitats de l'empresa».**

4. DEDUCCIÓ DE LES DESPESES D'ADVOCAT I PROCURADOR EN QUÈ INCORRE EL CONTRIBUENT EN LA SEVA DEMANDA PEL COBRAMENT DE L'IMPORT DEL LLOGUER

La Direcció General de Tributs en la seva Consulta Vinculant V2159/2023 del passat 21 de juliol, dona resposta al cas plantejat pel qual un contribuïent i el seu cònjuge són propietaris d'un local comercial que tenen arrendat a una societat mercantil, assenyalant-se que a data 3 d'octubre de 2022 tenen un impagament de les últimes tres mensualitats pel que han iniciat accions per a interposar una demanda judicial. Fins avui han continuat facturant normalment i ingressant l'IVA reportat en les seves declaracions-liquidacions trimestrals.

La DGT estima que les despeses d'advocat i procurador en què incorri el contribuïent en la seva demanda pel cobrament de l'import del lloguer, l'article 13 de la Llei 35/2006 (Llei IRPF) **els inclou entre les despeses que considera necessaris per a l'obtenció dels ingressos i, per tant, són deduïbles per a la determinació del rendiment net**.

Respecte a les costes processals, s'ha mantingut el criteri de considerar que en ser beneficiària la part vencedora, la part condemnada no està satisfent rendiments professionals als advocats i procuradors de la part vencedora sinó una indemnització a aquesta última -la qual es correspon amb el pagament dels honoraris d'advocat i procurador en què aquesta ha incorregut-, per la qual cosa aquella part -la condemnada- no està obligada a practicar retenció, a compte de l'IRPF, sobre tals honoraris professionals.

En tractar-se d'una indemnització a la part vencedora, la incidència tributària per a aquesta part és causada pel seu caràcter restitutori de la despesa de defensa i representació realitzat per la part vencedora en un judici, la qual cosa suposa la incorporació al seu patrimoni d'un crèdit a favor seu o de diners -quan s'exerceixi el dret de crèdit- **constituït així un guany patrimonial**, conforme amb el que es disposa en l'article 33.1 de la Llei 35/2006 (Llei IRPF), guany patrimonial que com que no procedeix d'una transmissió s'entenia que la seva quantificació venia donada pel mateix import indemnitzatori de la condemna en costes, tal com resultava del que es disposa en l'article 34.1.b) de la Llei de l'Impost.

Sent això així, per a la determinació del guany patrimonial que pot suposar per al vencedor del plet la condemna a costes judicials a la part contrària, **el litigant vencedor podrà deduir de l'import que rebí en concepte de costes les despeses en què hagi incorregut amb motiu del plet, import deduïble que podrà aconseguir com a màxim l'import que rebí, sense superar-lo; amb el que, si se li rescabalen totes les despeses qualificables de costes, sense embut no haurà tingut cap guany patrimonial**. Ara bé, el fet de ser deduïbles dels rendiments íntegres del capital immobiliari les despeses d'advocat i procurador, comporta que l'import deduïble per aquest concepte no pugui tornar a incidir a l'efecte de la determinació del guany patrimonial corresponent a la indemnització percebuda per condemna en costes.

5. EL TRIBUNAL SUPREM DELIMITA ELS LÍMITS D'HISENDA EN ELS REGISTRES EN UN DOMICILI O EN LA SEU D'UNA COMPANYIA

L'entrada i registre d'inspectors de l'Agència Tributària (AEAT) en un domicili o en la seu d'una companyia és una de les situacions més tibants per al contribuent. La por dels investigats a permetre l'entrada en les seves oficines a la Inspecció o al fet que els exigeixi documentació amb transcendència tributària dels seus arxius, inclosos els programes informàtics, ha aixecat rius de tinta en els jutjats. **La minsa regulació que el conjunt del sistema processal recull sobre els registres en matèria tributària dispara la litigiositat i ha obligat en els últims anys als jutges a intervenir i aclarir quins són els límits de la Inspecció en aquests registres.**

La Constitució Espanyola garanteix la inviolabilitat del domicili de les persones jurídiques. El Tribunal Suprem ha interpretat això en relació als registres d'Hisenda. "No és que l'Administració Tributària no pugui tenir accés a la informació abans referida, sinó que **ha de fer-ho complint el previngut en el citat precepte respecte del domicili**. Això és, cap entrada o registre podrà fer-se en ell sense consentiment del titular o resolució judicial, excepte en cas de flagrant delictes", estableix la seva consolidada jurisprudència.

En altres Sentències de 2020 i de 2021, el Suprem ha delimitat els requisits necessaris per a l'accés a domicilis, tant de persones físiques com jurídiques. Aquestes fallades qualifiquen de "greu manca normativa" la vigent normativa i subratllen que "no es conté una regulació plena i suficient". **No obstant això, la novetat doctrinal d'aquestes fallades és la impossibilitat de sol·licitar autorització judicial d'entrada abans de l'inici del procediment inspector**, un criteri que no va agradar a la Inspecció de l'AEAT.

Davant aquestes decisions del Tribunal Suprem, el Ministeri va recollir expressament en la Llei 11/2021 Antifrau de 2021 que pot sol·licitar-se i obtenir-se l'autorització amb caràcter previ a la comunicació de l'inici formal del procediment. Diversos sectors doctrinals i judicials consideren que no resulta suficient, entre altres qüestions, perquè hauria d'haver-se dut a terme mitjançant una Llei Orgànica, en regular un dret fonamental, com és la inviolabilitat del domicili.

En qualsevol cas, el Tribunal Suprem continua posant límit als registres de l'Agència Tributària. La seva recent Sentència, determina que **l'Administració Tributària no pot dur a terme l'examen de la documentació continguda en un dispositiu electrònic, en aquest cas un ordinador personal, fora de determinats casos i baix estricte control judicial**. La fallada rebutja l'accés a l'ordinador del contribuent sobre la base del règim previst per a l'autorització d'entrada en domicili, suposant que un ordinador és un lloc equiparable a aquest.

Una altra de les recents novetats és una altra fallada en el qual el Suprem **obliga Hisenda a destruir i retornar tota la documentació confiscada durant un registre si l'ordre judicial que ho va autoritzar queda anul·lada**.

D'aquesta forma, el Suprem frena a l'Agència Tributària a l'hora d'emmagatzemar aquestes proves, encara que obre la porta al fet que es pugui utilitzar la informació continguda en elles, desvinculada dels mateixos documents, en altres procediments si així ho permet l'autoritat judicial en un eventual assumpte futur.

A més, en el 2020, el Tribunal ja va frenar a l'Agència a l'hora de sol·licitar l'autorització del registre d'una empresa basada en els indicis d'ocultar facturació en comparar-lo amb la mitjana del seu sector. En concret, la Secció Segona de la Sala contenciosa administrativa va anul·lar llavors un acte judicial que va permetre a Hisenda un registre físic, en realitzar-se sota la premissa que simplement estava ocultant xifres de vendes en facturar per sota de la mitjana de la competència. Tota aquesta doctrina ja comença a usar-se en instàncies inferiors i, fins i tot, en els òrgans administratius.

6. EL TRIBUNAL SUPREM EQUIPARA EL TRACTE FISCAL DELS DIVORCIATS QUE VENGUIN L'HABITATGE FAMILIAR

El Tribunal Suprem, Secció Segona de la Sala Tercera, en la seva Sentència del passat mes de maig, ha fixat doctrina jurisprudencial sobre un capítol de la regulació tributària que els mateixos magistrats consideren "un dels aspectes més controvertits del dret a l'exempció en l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques". Aquesta Sentència, com hem dit, fixa doctrina sobre el dret a l'exempció en l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF) **quan els diners obtinguts en la venda de la qual va ser habitatge habitual d'una parella que se separa es reinverteix en la compra d'un nou habitatge habitual**. Per a quedar exempt de l'impost, la llei exigeix haver viscut en aquesta casa els dos anys anteriors al moment que sigui venuda, per la qual cosa l'Agència Tributària ha interpretat fins ara que, en els casos en què un dels cònjuges hagi deixat de viure allí més de dos anys abans que l'habitatge es vengui, no es compliria aquest requisit. Aquesta circumstància podia perjudicar el membre de la parella que va haver d'abandonar l'habitatge habitual familiar perquè, en els acords de separació o divorci, se li va atribuir a l'altre.

En aquesta Sentència que comentem, la Sala Tercera del Tribunal Suprem resol el recurs presentat per un home al qual l'Agència Tributària va denegar l'exempció de l'impost per aquest motiu, malgrat complir-se la resta dels requisits. El Tribunal Suprem fixa com a jurisprudència que **"en les situacions de separació, divorci o nul·litat del matrimoni que haguessin determinat el cessament de l'ocupació efectiva com a habitatge habitual per al cònjuge que ha d'abandonar el domicili habitual per tals causes, el requisit d'ocupació efectiva de l'habitatge habitual en el moment de la transmissió o en qualsevol dia dels dos anys anteriors a aquesta, que exigeix l'apartat 3 de l'article 41 bis del RLIRPF [Reglament de la Llei de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques] s'entendrà compliment quan tal situació concorri en el cònjuge que va romandre en aquesta"**.

És a dir, el cònjuge que va abandonar l'habitatge després de la separació queda també eximit de pagar l'impost si l'altra part de la parella va continuar vivint a la casa, almenys, fins dos anys abans que aquesta es vengués.

BOU & ASSOCIATS

