

SUMARIO

1. PARA JUSTIFICAR LA DEDUCCIÓN POR GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA (I+D+i), UN INFORME DEL MINISTERIO COMPETENTE NO ES LA ÚNICA VÍA DE PRUEBA DE LA CUAL DISPONE EL CONTRIBUYENTE

Una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares de 10 de julio de 2023, así lo reconoce.

2. ES DEDUCIBLE LA PÉRDIDA POR DETERIORO DERIVADO DE POSIBLES INSOLVENCIAS DE DEUDORES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AL CONCURRIR EL REQUISITO DEL TRANSCURSO DEL PLAZO DE SEIS MESES DESDE EL VENCIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN

Así se deduce de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 24 de mayo de 2023.

3. DEDUCIBILIDAD DEL IVA DE LAS FACTURAS DE LOS SUMINISTROS (AGUA, GAS, TELÉFONO Y ELECTRICIDAD) DE UN INMUEBLE PARCIALMENTE AFECTO A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) ha establecido una pauta unificada que permite la deducción de las cuotas de IVA soportadas por los suministros de un inmueble parcialmente afecto a la actividad, en proporción a su uso en la actividad.

4. DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE ABOGADO Y PROCURADOR EN QUE INCURRE EL CONTRIBUYENTE EN SU DEMANDA PARA EL COBRO DEL IMPORTE DEL ALQUILER

El hecho de ser deducibles de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario los gastos de abogado y procurador, comporta que el importe deducible por este concepto no pueda volver a incidir a efectos de la determinación de la ganancia patrimonial correspondiente a la indemnización percibida por condena en costas.

5. EL TRIBUNAL SUPREMO ACOTA LOS LÍMITES DE HACIENDA EN LOS REGISTROS EN UN DOMICILIO O EN LA SEDE DE UNA COMPAÑÍA

La escasa regulación sobre estos procedimientos deja en manos de la Justicia introducir unos criterios sobre la necesidad y proporcionalidad de estas entradas.

6. EL TRIBUNAL SUPREMO EQUIPARA EL TRATO FISCAL A LOS DIVORCIADOS QUE VENDEN LA VIVIENDA FAMILIAR

El alto Tribunal cambia la interpretación que viene haciendo la Agencia Tributaria y que perjudica al cónyuge que abandona el domicilio tras la separación.

1. PARA JUSTIFICAR LA DEDUCCIÓN POR GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA (I+D+i), UN INFORME DEL MINISTERIO COMPETENTE NO ES LA ÚNICA VÍA DE PRUEBA DE LA CUAL DISPONE EL CONTRIBUYENTE

El TSJ de las Islas Baleares en su Sentencia del pasado 10 de julio, analiza la deducción por gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) regularizada por parte de la Administración. Afirma la Sala que, si bien existe la posibilidad de solicitar al Ministerio competente informes acerca de la naturaleza de la actividad a los efectos de la deducción, los cuales son vinculantes para la AEAT, **en ningún modo implica que la única vía de prueba de la cual dispone el contribuyente esté constituida por estos informes.**

Así pues, se requiere que el solicitante del informe de petición facultativa (vinculante solo para la Administración), **aporte un informe emitido por una entidad acreditada, pero solo a los efectos de este informe**, no resultando extrapolable a cualquier medio de prueba de la naturaleza del proyecto ni de la realización de los gastos. De esta forma, a juicio de la Sala, los informes aportados por la actora en sede administrativa y judicial demuestran cumplidamente la naturaleza del proyecto como IT y la vinculación de los gastos declarados como deducibles a la actividad, habiendo cumplido con la carga probatoria exigida por la DGT y que se colige de los preceptos citados en el cuerpo de esta Sentencia, por lo que procede estimarse el motivo y el recurso contencioso-administrativo, al no ser conforme a Derecho la resolución administrativa impugnada, anulándola en cuanto afecta a la aplicación y declaración de las deducciones por los ejercicios 2012-2015 del IS.

2. ES DEDUCIBLE LA PÉRDIDA POR DETERIORO DERIVADO DE POSIBLES INSOLVENCIAS DE DEUDORES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, AL CONCURRIR EL REQUISITO DEL TRANCURSO DEL PLAZO DE SEIS MESES DESDE EL VENCIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN

El TSJ de Valencia analiza si es deducible la provisión dotada por la entidad recurrente. En este caso, **se trata de un crédito garantizado con préstamo hipotecario que fue impagado a la fecha de su vencimiento**, en el año 2016, por lo que su importe se dedujo en la declaración por Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2016, como pérdida por deterioro derivado de posibles insolvencias de deudores, al concurrir el requisito del transcurso del plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación, lo que resulta acorde con la normativa del impuesto.

Por lo que siendo así, y teniendo en cuenta los precedentes normativos, es decir, la supresión normativa de la excepción respecto a los créditos garantizados y la concreta regulación de la eficacia de la garantía respecto a las entidades financieras, conduce a la Sala a afirmar, en una interpretación sistemática, que será la Administración la que, en las circunstancias descritas -concurriendo un préstamo hipotecario con cargas previas- resultara de aplicación la deducción sin perjuicio de que la Administración pueda justificar la viabilidad de la realización del crédito. El crédito de 78.000€ estaba garantizado con el gravamen hipotecario, señala la Administración que a efectos hipotecarios el inmueble se valoró en 400.000€, por lo que dice la Administración que la ejecución hipotecaria hubiera permitido a la actora resarcirse de su crédito satisfaciendo las cargas previas.

Ahora bien, esta afirmación no es compartida por la Sala, pues las cargas previas eran: Embargo para responder por la cantidad de 270.000€, anotado en fecha 08/01/2014 y opción de compra sobre la "totalidad" del inmueble con vencimiento de plazo para ejercitar tal opción el 11 de abril de 2017. Por lo que en dicha tesitura, mediando el embargo del proceso penal y en particular la opción de compra, que tal como consta en la documental aportada es sobre la totalidad del inmueble (no sobre el 50%), la realización factible de la garantía hipotecaria no se justifica, lo que se objetiva particularmente con el devenir del crédito, dado que la actora justifica que en definitiva se vio abocada a ceder el crédito por un importe notablemente inferior, esto es, solo por la suma de 2.000€, tal y como se acredita con la escritura notarial de fecha 26/09/2017 que se aportó. **Por ello el examen de las concretas circunstancias determina el criterio de prudencia con el que ha procedido la empresa y no se desvirtúa por la Administración.**

3. DEDUCIBILIDAD DEL IVA DE LAS FACTURAS DE LOS SUMINISTROS (AGUA, GAS, TELÉFONO Y ELECTRICIDAD) DE UN INMUEBLE PARCIALMENTE AFECTO A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA

La Dirección General de Tributos (DGT) ha respondido en varias ocasiones negando la posibilidad de la deducibilidad del IVA de las facturas de los suministros de un inmueble parcialmente afecto a una actividad económica, argumentando que, en base al artículo 95 de la LIVA, parece excluir de la deducción las cuotas de IVA soportadas por bienes y servicios corrientes (no de inversión) **no afectados de forma directa y exclusiva a la actividad empresarial o profesional**. Sin embargo, en este artículo parece referirse en exclusiva a los bienes de inversión tales como vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas.

El TEAC en Resolución del pasado 19 de julio de 2023 para unificación de criterio se indica que **sí se puede deducir el IVA soportado en los consumos de agua, gas, teléfono y electricidad producidos en un inmueble parcialmente afecto a la actividad económica**. En concreto, se plantea el supuesto de un inmueble en el que tiene el domicilio fiscal una sociedad y donde también radica la vivienda habitual de una socia de la entidad.

En la Resolución que comentamos del TEAC para la unificación del criterio se plantea lo siguiente:

«De conformidad con lo dispuesto en el apartado cuarto del artículo 95 de la LIVA, interpretado a la luz de los artículos 168 y 168 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (Directiva IVA), **cabe la deducción por el sujeto pasivo de las cuotas de IVA soportadas por los gastos de suministros (agua, luz, gas) de bienes inmuebles que formando parte del patrimonio de la empresa se utilicen tanto en las actividades empresariales como para uso privado. La deducción de dichas cuotas deberá efectuarse de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa**».

4. DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DE ABOGADO Y PROCURADOR EN QUE INCURRE EL CONTRIBUYENTE EN SU DEMANDA PARA EL COBRO DEL IMPORTE DEL ALQUILER

La Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante V2159/2023 del pasado 21 de julio, da respuesta al caso planteado por el que un contribuyente y su cónyuge son propietarios de un local comercial que tienen arrendado a una sociedad mercantil, señalándose que a fecha 3 de octubre de 2022 tienen un impago de las últimas tres mensualidades por lo que han iniciado acciones para interponer una demanda judicial. Hasta la fecha han seguido facturando normalmente e ingresando el IVA devengado en sus declaraciones-liquidaciones trimestrales.

La DGT estima que los gastos de abogado y procurador en que incurra el contribuyente en su demanda para el cobro del importe del alquiler, el artículo 13 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) **los incluye entre los gastos que considera necesarios para la obtención de los ingresos y, por tanto, son deducibles para la determinación del rendimiento neto**.

Respecto a las costas procesales, se viene manteniendo el criterio de considerar que al ser beneficiaria la parte vencedora, la parte condenada no está satisfaciendo rendimientos profesionales a los abogados y procuradores de la parte vencedora sino una indemnización a esta última -la cual se corresponde con el pago de los honorarios de abogado y procurador en que esta ha incurrido-, por lo que aquella parte -la condenada- no está obligada a practicar retención, a cuenta del IRPF, sobre tales honorarios profesionales.

Al tratarse de una indemnización a la parte vencedora, la incidencia tributaria para esta parte viene dada por su carácter restitutorio del gasto de defensa y representación realizado por la parte vencedora en un juicio, lo que supone la incorporación a su patrimonio de un crédito a su favor o de dinero -en cuanto se ejercite el derecho de crédito- **constituyendo así una ganancia patrimonial**, conforme con lo dispuesto en el artículo 33.1 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), ganancia patrimonial que al no proceder de una transmisión se entendía que su cuantificación venía dada por el propio importe indemnizatorio de la condena en costas, tal como resultaba de lo dispuesto en el artículo 34.1.b) de la Ley del Impuesto.

Siendo esto así, para la determinación de la ganancia patrimonial que puede suponer para el vencedor del pleito la condena a costas judiciales a la parte contraria, **el litigante vencedor podrá deducir del importe que reciba en concepto de costas los gastos en que haya incurrido con motivo del pleito, importe deducible que podrá alcanzar como máximo el importe que reciba, sin superarlo; con lo que, si se le resarcen todos los gastos calificables de costas, en puridad no habrá tenido ganancia patrimonial alguna**. Ahora bien, el hecho de ser deducibles de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario los gastos de abogado y procurador, comporta que el importe

deducible por este concepto no pueda volver a incidir a efectos de la determinación de la ganancia patrimonial correspondiente a la indemnización percibida por condena en costas.

5. EL TRIBUNAL SUPREMO ACOTA LOS LÍMITES DE HACIENDA EN LOS REGISTROS EN UN DOMICILIO O EN LA SEDE DE UNA COMPAÑÍA

La entrada y registro de inspectores de la Agencia Tributaria (AEAT) en un domicilio o en la sede de una compañía es una de las situaciones más tensas para el contribuyente. El miedo de los investigados a permitir la entrada en sus oficinas a la Inspección o a que les exija documentación con trascendencia tributaria de sus archivos, incluidos los programas informáticos, ha levantado ríos de tinta en los juzgados. **La pobre regulación que el conjunto del sistema procesal recoge sobre los registros en materia tributaria dispara la litigiosidad y ha obligado en los últimos años a los jueces a intervenir y aclarar cuáles son los límites de la Inspección en estos registros.**

La Constitución Española garantiza la inviolabilidad del domicilio de las personas jurídicas. El Tribunal Supremo ha interpretado esto en relación a los registros de Hacienda. "No es que la Administración Tributaria no pueda tener acceso a la información antes referida, sino que **ha de hacerlo cumpliendo lo prevenido en el citado precepto respecto del domicilio**. Esto es, ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito", establece su consolidada jurisprudencia.

En otras Sentencias de 2020 y de 2021, el Supremo ha delimitado los requisitos necesarios para el acceso a domicilios, tanto de personas físicas como jurídicas. Estos fallos califican de "grave carencia normativa" la vigente normativa y subrayan que "no se contiene una regulación plena y suficiente". **Sin embargo, la novedad doctrinal de estos fallos es la imposibilidad de solicitar autorización judicial de entrada antes del inicio del procedimiento inspector**, un criterio que no gustó a la Inspección de la AEAT.

Ante estas decisiones del Tribunal Supremo, el Ministerio recogió expresamente en la Ley 11/2021 Antifraude de 2021 que puede solicitarse y obtenerse la autorización con carácter previo a la comunicación del inicio formal del procedimiento. Varios sectores doctrinales y judiciales consideran que no resulta suficiente, entre otras cuestiones, porque debería haberse llevado a cabo mediante una Ley Orgánica, al regular un derecho fundamental, como es la inviolabilidad del domicilio.

En cualquier caso, el Tribunal Supremo sigue poniendo límite a los registros de la Agencia Tributaria. Su más reciente Sentencia, determina que **la Administración Tributaria no puede llevar a cabo el examen de la documentación contenida en un dispositivo electrónico, en este caso un ordenador personal, fuera de determinados casos y bajo estricto control judicial**. El fallo rechaza el acceso al ordenador del contribuyente sobre la base del régimen previsto para la autorización de entrada en domicilio, suponiendo que un ordenador es un lugar equiparable a éste.

Otra de las recientes novedades es otro fallo en el que el Supremo **obliga a Hacienda a destruir y devolver toda la documentación incautada durante un registro si la orden judicial que lo autorizó queda anulada**.

De esta forma, el Supremo frena a la Agencia Tributaria a la hora de almacenar estas pruebas, aunque abre la puerta a que se pueda utilizar la información contenida en ellas, desvinculada de los propios documentos, en otros procedimientos si así lo permite la autoridad judicial en un eventual asunto futuro.

Además, en el 2020, el Tribunal ya frenó a la Agencia a la hora de solicitar la autorización del registro de una empresa basada en los indicios de ocultar facturación al compararlo con la media de su sector. En concreto, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo anuló entonces un auto judicial que permitió a Hacienda un registro físico, al realizarse bajo la premisa de que simplemente estaba ocultando cifras de ventas al facturar por debajo de la media de la competencia. Toda esta doctrina ya empieza a usarse en instancias inferiores e, incluso, en los órganos administrativos.

6. EL TRIBUNAL SUPREMO EQUIPARA EL TRATO FISCAL A LOS DIVORCIADOS QUE VENDEN LA VIVIENDA FAMILIAR

El Tribunal Supremo, Sección Segunda de la Sala Tercera, en su Sentencia del pasado mes de mayo, ha fijado doctrina jurisprudencial sobre un capítulo de la regulación tributaria que los propios magistrados consideran "uno de los aspectos más controvertidos del derecho a la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas". Esta Sentencia, como hemos dicho, fija doctrina sobre el derecho a la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) **cuando el dinero obtenido en la venta de la que fue vivienda habitual de una pareja que se separa se reinvierte en la compra de una nueva vivienda habitual**. Para quedar exento del impuesto, la ley exige haber vivido en esa casa los dos años anteriores a que sea vendida, por lo que la Agencia Tributaria ha interpretado hasta ahora que, en los casos en que uno de los cónyuges haya dejado de vivir allí más de dos años antes de que la vivienda se venda, no se cumpliría ese requisito. Esta circunstancia podía perjudicar al miembro de la pareja que debió abandonar la vivienda habitual familiar porque, en los acuerdos de separación o divorcio, se le atribuyó al otro.

En esta Sentencia que comentamos, la Sala Tercera del Tribunal Supremo resuelve el recurso presentado por un hombre al que la Agencia Tributaria denegó la exención del impuesto por este motivo, pese a cumplirse el resto de los requisitos. El Tribunal Supremo fija como jurisprudencia que **"en las situaciones de separación, divorcio o nulidad del matrimonio que hubieren determinado el cese de la ocupación efectiva como vivienda habitual para el cónyuge que ha de abandonar el domicilio habitual por tales causas, el requisito de ocupación efectiva de la vivienda habitual en el momento de la transmisión o en cualquier día de los dos años anteriores a la misma, que exige el apartado 3 del artículo 41 bis del RLIRPF [Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas] se entenderá cumplido cuando tal situación concorra en el cónyuge que permaneció en la misma"**.

Es decir, el cónyuge que abandonó la vivienda tras la separación queda también eximido de pagar el impuesto si la otra parte de la pareja siguió viviendo en la casa, al menos, hasta dos años antes de que esta se vendiera.

BOU & ASSOCIATS

