

### SUMARI

- 1. NOVELTATS FISCALS PREVISTES PER A 2025 I CONSIDERACIONS PRÀCTIQUES PER A L'EXERCICI 2024**  
*Analitzem les novetats que es preveuen per a l'exercici 2025 i fem un repàs a les consideracions pràctiques per a l'exercici 2024.*
- 2. NOUS SISTEMES I REGISTRES DE FACTURACIÓ PER A CONTRIBUENTS QUE NO ESTIGUIN OBLIGATS AL SII**  
*El 28 d'octubre de 2024 s'ha publicat l'Ordre HAC7/1177/2024, de 17 d'octubre, que completa el desenvolupament normatiu del Reglament que estableix els requisits que han d'adoptar els sistemes i programes informàtics o electrònics que suportin els processos de facturació, aprovat pel Reial decret 1007/2023, de 5 de desembre.*
- 3. L'ARRENDAMENT D'IMMOBLES POT SER ACTIVITAT ECONÒMICA, ENCARA QUE LA SEVA GESTIÓ S'EXTERNALITZI**  
*Segons el criteri més recent de la Direcció General de Tributs (DGT) l'arrendament d'immobles es pot qualificar d'activitat econòmica en l'Impost de Societats quan sigui gestionat per experts especialitzats que hagin estat subcontractats, encara que no es compti amb un empleat a jornada completa dedicat exclusivament a la seva gestió, com exigeix literalment la llei.*

## 1. NOVELTATS FISCALS PREVISTES PER A 2025 I CONSIDERACIONS PRÀCTIQUES PER A L'EXERCICI 2024

### CONSIDERACIONS PRÀCTIQUES PER A L'EXERCICI 2024

#### IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES PERSONES FÍSiques

##### Reducció per arrendament d'habitatge per als **contractes d'arrendament subscrits a partir d'1 de gener de 2024**

Amb efectes 1 de gener de 2024 es modifica l'actual reducció del 60% sobre el rendiment net positiu derivat d'arrendament d'habitatge habitual.

- 90% si se signa un nou contracte pel mateix arrendador en **zones de mercat residencial tensionat**, amb una reducció de la renda d'almenys el 5% respecte al contracte anterior.
- 70% quan no complint-se els requisits del punt anterior, es llogui un habitatge nou en **zones de mercat residencial tensionat a joves d'entre 18 i 35 anys, es tracti d'habitatge assequible o protegit arrendat a entitats sense fins de lucre**, o es llogui sota programes públics que limitin la renda.
- 60% quan, no complint-se els requisits dels punts anteriors, l'habitatge hagi estat **rehabilitada en els dos anys previs** a la signatura del contracte.
- 50% en qualsevol altre cas.

##### Reducció en els contractes d'arrendament signats amb anterioritat al 26/05/23 i amb data posterior fins a 31/12/23

- Als rendiments derivats de **contractes d'arrendament signats amb anterioritat al 26/05/23**, els continuarà sent aplicable la reducció del 60%.

- Als rendiments derivats de **contractes d'arrendament signats entre el 26/05/23 i el 31/12/2023**, se'ls aplicarà la reducció del **60% durant 2023** i a partir de **01/01/2024, la reducció del 90, 70, 60 o 50%** que procedeixi en funció de les circumstàncies assenyalades anteriorment.

### Límit de reducció per plans de pensions a autònoms

- Des de 2023 **s'eleva el límit de la reducció per a persones que treballen per compte propi**. S'eleva el límit d'aportació i deducció als nous Plans de Pensions d'Ocupació Simplificats (PPES) a 4.250€.
- Els PPES són una modalitat d'estalvi desenvolupada per la Llei 12/2022 de regulació per a l'impuls dels plans de pensions d'ocupació que també regula la creació de plans d'ús de promoció pública i es tracta de plans de pensions exclusius per a autònoms i treballadors per compte propi.
- Amb aquest nou límit, **els autònoms poden arribar a aconseguir la xifra de 5.750€** si sumem aquesta aportació amb el límit dels plans individuals.

### Mobilitat geogràfica

Recordem que, si s'ha mudat a una altra Comunitat Autònoma, o s'ha estat vivint a l'estranger, això pot tenir conseqüències fiscals. En cas de canvi de domicili **s'ha de presentar el model 030 per a notificar el canvi de domicili fiscal**.

- **Canvi de Comunitat Autònoma**  
El canvi de CCAA pot comportar diferents obligacions fiscals en funció de la normativa de cada comunitat.  
Han de declarar en el territori en el qual hagin residit més de 183 dies durant l'any natural, així com el deure de comunicació a l'AEAT.
- **Estudis o estades a l'estranger**  
Exempció pels dies de treball a l'estranger, dels assalariats (Art. 7p de la Llei IRPF).

### Despeses de reparació i conservació en rendiments de capital immobiliari

#### Despeses de reparació i conservació

Les despeses de reparació i conservació són aquells necessaris per a mantenir l'immoble en condicions d'habitabilitat i funcionament. Són deduïbles en l'IRPF si l'immoble està destinat al lloguer o si està en expectativa de lloguer.

Per part seva, **les despeses de reparació i conservació es poden deduir com a despesa l'any en què s'ha realitzat**.

En cas que les despeses superin als ingressos obtinguts del lloguer en aquest any, l'excés pot aplicar-se en exercicis posteriors.

#### Despeses de millora

Les despeses de millora són aquelles que augmenten el valor d'immoble o de la seva vida útil, millorant les seves condicions originals. Aquest tipus de despesa té una naturalesa més estructural o permanent que les reparacions i conservació.

Les despeses de millora **no es poden deduir, sinó que s'amortitzen**. Això implica que el propietari pot deduir anualment un percentatge del cost total de la millora durant la vida útil del bé. El percentatge d'amortització depèn del tipus de millora i dels criteris establerts per la normativa fiscal.

### Reformes de millores energètiques en habitatges

#### Deducció per obres de millora per a la reducció de la demanda de calefacció i refrigeració

Poden beneficiar-se d'aquesta deducció en 2024 les obres com la substitució de finestres o el canvi d'una caldera per una altra de biomassa, sempre que, després d'aquestes obres, s'hagi reduït en un 7% la suma dels indicadors de demanda de calefacció i refrigeració.

La base màxima anual d'aquesta deducció serà de 5.000€ i el percentatge de deducció és del 20%. La deducció es practicarà en el període impositiu en el qual s'expedeixi el certificat d'eficiència energètica emès després d'executar les obres.

### **Deducció per obres de millora que redueixin el consum d'energia primària no renovable**

Les obres que permeten beneficiar-se en 2024 de la deducció són les que consisteixen, per exemple, en la instal·lació de panells aïllants en les parets o la instal·lació de sistemes de calefacció i d'aire condicionat per aerotèrmia. S'ha d'aconseguir una reducció del 30% del consum d'energia primària no renovable o una millora de la qualificació energètica de l'habitatge per a obtenir una classe "A" i "B".

La base màxima anual d'aquesta deducció serà de 7.500€ i el percentatge de deducció és del 40%.

### **Deducció per obres de rehabilitació energètica d'edificis d'ús predominant residencial**

La deducció s'aplica des del 6 d'octubre de 2021 fins al 31 de desembre de 2025, i es beneficien aquelles obres destinades a la millora de l'eficiència energètica de l'edifici en el qual se situa l'habitatge.

La base màxima anual per declaració serà de 5.000€ anuals amb una mena de deducció del 60%. L'excés fins a 15.000€ es pot deduir en els quatre exercicis següents.

### **Deducció per a promoure l'adquisició per particulars de vehicles elèctrics**

Amb efectes des de 30 de juny de 2023 prorrogat en 2024 existeixen dues noves deduccions per a promoure l'adquisició per particulars de vehicles elèctrics no afectes a una activitat econòmica:

- Deducció per l'adquisició de vehicles elèctrics "endollables" i de pila de combustible. Es podrà deduir el 15% del valor d'adquisició del vehicle amb una base màxima de 20.000€.
- Deducció per la instal·lació d'infraestructures de recàrrega. Aquesta deducció permet deduir el 15% de les quantitats satisfetes per la instal·lació d'aquesta mena d'infraestructures en un immoble, sent la base màxima de 4.000€.

### **NECESSITAT DEL CERTIFICAT DIGITAL**

Estan obligats a relacionar-se electrònicament amb l'Administració Pública les persones jurídiques, entitats sense personalitat jurídica, professionals col·legiats en exercici de la seva activitat i els qui representin a un interessat obligat a relacionar-se electrònicament amb l'Administració (Art. 14 Llei 39/2015).

El certificat digital permet l'accés a tràmits electrònics amb l'Administració Pública tant a persones físiques com a representants de persones jurídiques, sent una eina clau per a la presentació d'impostos o l'obtenció de documents oficials.

Així mateix, els documents signats electrònicament mitjançant certificat digital tenen la mateixa validesa legal que els signats en paper que permet l'agilitació de processos.

### **NOVETATS FISCALS PREVISTES PER A L'EXERCICI 2025**

Modificacions que es preveuen com a novetats fiscals per a l'exercici 2025:

#### **Impost sobre la Renda de les Persones Físiques**

En l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques s'incrementen dos punts percentuals el tipus de gravamen marginal aplicable per a rendes de l'estalvi a partir de 300.000€ (pujada d'1 punt en escala estatal de l'estalvi i un altre punt en l'autonòmica).

#### **Nou Impost sobre Cigarettes Electròniques i canvis en l'Impost sobre el Tabac**

##### **Modificacions en l'Impost sobre el Tabac:**

- Rebaixa en tipus proporcionals (calculats sobre el valor de venda).

- Augment en tipus específics (calculats sobre el nombre d'unitats).
- Unificació i augment dels imports mínims.

### **Nou Impost especial per a Cigarretes Electròniques i Productes de Nicotina**

- Nou impost per a gravar els líquids de cigarrets electrònics, boles de nicotina i altres productes similars.
- Modificació de la Llei 38/1992 d'Impostos Especials per a incloure aquests productes.
- Tipus de gravamen segons el nivell de nicotina:
  - 0,15 €/mil·lilitre per a líquids de fins a 15 mg de nicotina o sense nicotina.
  - 0,20 €/mil·lilitre per a líquids que superin els 15 mg de nicotina.

### **Impost de Societats**

#### **Tributació mínima de les grans empreses**

S'estableix una tributació mínima de l'Impost de Societats del 15% sobre els beneficis de les grans empreses. El Govern complirà així amb la transposició de l'ordenament espanyol de la directiva comunitària amb origen en els acords del Pilar 2 de l'OCDE.

#### **Limitació de les deduccions de pèrdues i dividendes repatriats de grans grups**

Es preveu la limitació de les deduccions de pèrdues i dividendes repatriats de grans grups amb l'objectiu de recuperar part de la recaptació perduda per les devolucions originades per l'anul·lació de la reforma de l'Impost de Societats durant el mandat de Cristóbal Montoro.

#### **Reducció de tipus en l'Impost de Societats**

En relació amb els tipus de gravamen en l'Impost de Societats s'han proposat les següents modificacions:

- Microempreses (import net de la xifra de negocis inferior a un milió d'€): Reducció del tipus impositiu del 23% al 17-20% de manera escalonada.
- Empreses de reduïda dimensió: Reducció del tipus impositiu del 25% al 20%

L'entrada en vigor està prevista per a l'exercici fiscal 2025, amb ajustos graduals al llarg de diversos períodes impositius.

### **Societats Cooperatives**

Per a facilitar el creixement i ampliació d'aquesta pedra angular de l'economia social i de l'accés a la propietat dels mitjans de producció de treballadors i treballadores, es millorarà la fiscalitat de les cooperatives.

### **Nous sistemes i registres de facturació i factura electrònica**

Aquest apartat el desenvolupem en un punt específic d'aquests Apunts.

### **Nou Impost sobre els béns sumptuaris**

S'anul·la la previsió inicial d'un nou Impost sobre Successions i Donacions de gestió centralitzada que mantindria condicions similars a les de l'ISD actual, però sota control estatal, limitant així l'autonomia fiscal de les CCAA en aquest àmbit.

### **Nou impost sobre la banca**

Es crea una escala progressiva que gravarà els ingressos procedents de la diferència entre el marge de comissions i interessos de les entitats financeres. La taxa aplicarà un tipus màxim del 7% a aquelles bases imposables superiors als 5.000 milions d'€.

## **2. NOUS SISTEMES I REGISTRES DE FACTURACIÓ PER A CONTRIBUENTS QUE NO ESTIGUIN OBLIGATS AL SII**

El 28 d'octubre de 2024, s'ha publicat l'Ordre HAC7/1177/2024, de 17 d'octubre, que completa el desenvolupament normatiu del Reglament que estableix els requisits que han d'adoptar els sistemes i programes informàtics o electrònics que suportin els processos de facturació d'empresaris i professionals, i l'estandardització de formats dels registres de facturació, aprovat pel Reial decret 1007/2023, de 5 de desembre.

Aquest Reglament, que va desenvolupar la previsió legal introduïda en la Llei General Tributària en 2021 de **prohibició dels softwares de doble ús**, va establir els requisits tècnics que hauran de complir els sistemes informàtics de facturació i els registres de les operacions que

generin. A més, va imposar l'obligació que aquests sistemes tinguin la capacitat de remetre voluntàriament, de moment, els registres de facturació a l'Agència Tributària i va regular les capacitats de comprovació telemàtica de l'Administració sobre aquests registres.

Si bé les grans empreses quedaran exemptes per la seva inclusió en el SII, la resta de les empreses hauran de tenir els sistemes informàtics de facturació adaptats, **abans de l'1 de juliol del 2025**, a les noves característiques i requisits que s'estableixen en el citat Reglament i l'Ordre Ministerial que ara s'acaba d'aprovar. No obstant això, a la data d'edició dels presents Apunts, el Ministeri d'Hisenda acaba de fer públic el document on se sotmet a consulta pública prèvia, la modificació del Reglament per a retardar l'entrada en vigor a l'1 de gener del 2026 per als contribuents de l'IS i a l'1 de juliol del 2026 per a la resta.

La publicació d'aquesta Ordre Ministerial suposa el compliment de desenvolupament que s'estableix en la Disposició final tercera del Reial decret 1007/2003, de 5 de desembre, els objectius del qual més destacables són:

- Reforçar l'obligació d'emetre factura de totes les operacions que realitzen empresaris i professionals.
- Aconseguir que totes les operacions que es realitzin es gravin en el sistema informàtic de manera segura, no manipulable, accessible i amb una estructura i format estàndard per a facilitar la llegibilitat dels registres, l'anàlisi automatitzada i la simultània remissió a l'Administració tributària.
- Facilitar el compliment de les obligacions tributàries, tal com s'ha constatat en aquells països en què s'ha implantat l'obligació de remissió de les dades de manera prèvia, immediata o posterior al moment de realització de les operacions.

Abordem el contingut i les implicacions essencials d'aquests sistemes informàtics i registres de facturació per a les empreses i professionals impactats, així com la seva interrelació amb la nova facturació electrònica B2B i el SII.

### **1.- Requisits dels sistemes i programes de facturació i sistema Veri\*factu**

Com hem dit, el passat 28 d'octubre de 2024 es va publicar l'Ordre HAC7/1177/2024, de 17 d'octubre, amb entrada en vigor el dia 29, en la qual es desenvolupen els requisits que fixa el Reglament aprovat pel Reial decret 1007/2023 de 5 de desembre, que va establir els requisits que han d'adoptar els **sistemes i programes informàtics o electrònics que suportin els processos de facturació**.

Aquest Reglament regula com han de funcionar els **sistemes informàtics de facturació (SIF)** per a assegurar el compliment dels requisits que estableix l'article 29.2.j) de la LGT **de manera que es garanteixi la integritat, conservació, accessibilitat, llegibilitat, traçabilitat i inalterabilitat dels registres de facturació**, sense interpolacions, omissions o alteracions de les quals no quedi la deguda anotació en els sistemes mateixos.

#### **Aquesta normativa afecta principalment:**

- **Productors i comercialitzadors de programari de facturació:** els qui desenvolupin i venguin aquests programes han d'assegurar-se que els seus productes compleixin amb els requisits tècnics descrits.
- **Usuaris del programari de facturació:** empresaris i professionals que realitzin activitats econòmiques i utilitzin aquests sistemes per a la seva facturació.

#### **Els obligats tributaris són:**

##### **a) Els contribuents per l'Impost de Societats**

No serà aplicable a les entitats exemptes (Art 9.1. LIS) ni les entitats parcialment exemptes (Art 9.2 a 4 LIS), que estaran sotmeses a aquesta obligació exclusivament per les operacions que generin rendes que estiguin subjectes i no exemptes de l'Impost.

##### **b) Els contribuents de l'IRPF que desenvolupin activitats econòmiques.**

##### **c) Els contribuents de l'IRNR que obtinguin rendes mitjançant establiment permanent.**

**d) Les entitats en règim d'atribució de rendes que desenvolupin activitats econòmiques, sense perjudici de l'atribució de rendiments que correspongui efectuar als seus membres.**

No obstant això, **no s'exigiran les noves obligacions sobre determinades operacions** com les realitzades a través d'establiments permanents que es trobin a l'estranger o les realitzades per empresaris o professionals als quals siguin aplicable els règims especials del recàrrec d'equivalència i simplificat de l'IVA

Aquesta nova obligació **no afectarà els empresaris i professionals que portin els seus llibres registres de l'IVA a través de la seu electrònica de l'AEAT (SII-IVA)**, quedant exclosos, entre altres, aquells amb un volum de facturació superior de 6.010.121€.

**El sistema informàtic haurà de garantir:**

- La **integritat i inalterabilitat** dels registres de facturació: Generació d'un hash únic i signatura electrònica per a cada registre de facturació, assegurant que no s'alteri el contingut.
- La **traçabilitat** dels registres de facturació: Els registres han d'estar vinculats en una cadena cronològica, permetent el seu seguiment i verificació.
- **La conservació**: Els registres han de ser emmagatzemats en un format llegible i estar accessibles, permetent exportació segura i suport extern.
- **Remissió d'Informació**: Connexió amb l'AEAT per a la remissió de factures en temps real o baix requeriment, mitjançant protocols segurs.
- **Esdeveniments**: Registre d'incidències i anomalies en la traçabilitat i seguretat del sistema.
- **Requisits de Signatura Electrònica**: Ús de signatura electrònica qualificada basada en estàndards europeus.
- **Codi QR en Factures**: Les factures emeses han d'incloure un codi QR que permeti la seva verificació en l'AEAT.
- **El contingut del QR serà:**
  - a) «URL» del servei d'acarament o remissió d'informació per part del receptor de la factura, del qual s'informarà en la seu electrònica de l'AEAT
  - b) Informació de la factura que formarà part de la «URL»:
    - 1r NIF de l'obligat a expedir la factura.
    - 2n Número de sèrie i número de la factura expedida.
    - 3r Data d'expedició de la factura.
    - 4t Import total de la factura.

**Format XML**: Els registres han de complir amb la codificació UTF-8 en format XML.

**Existeixen dues modalitats de compliment de funcionament del SIF:**

- La **modalitat VERI\*FACTU**, que exigeix que els registres informàtics de factura siguin remesos a la seu electrònica de l'Agència Tributària immediatament després de la seva producció, evitant-se amb això la seva alteració posterior, i assegurant la seva conservació.

Les factures produïdes per aquest procediment **seran factures verificables**, atès que podran ser consultades en la seu electrònica pel client per a assegurar-se de la seva qualitat fiscal, utilitzant per a això el QR incorporat a la factura.

El model VERI\*FACTU de l'AEAT estarà a la disposició dels obligats tributaris a partir del 29 de juliol de 2025.

- La **modalitat NO VERI\*FACTU**, que **no exigeix la remissió a Seu Electrònica dels registres de facturació, però com a contrapartida, exigeix requisits addicionals de seguretat** que inclouen la signatura produïda pel sistema emissor i la gestió i conservació d'un "Registre d'Esdeveniments" del sistema en els termes reglamentàriament establerts.

Les factures produïdes per aquesta modalitat no seran factures verificables, atès que no podran ser consultades en la seu, **però també incorporaran el Codi QR en la factura i podran ser comunicades a l'Agència Tributària.**

Els contribuents i proveïdors de programari hauran de complir amb la normativa abans de l'**1 de juliol de 2025**.

Els **empresaris i professionals** hauran de tenir operatius els seus SIF adaptats abans de l'1 de juliol de 2025 (tret que el document sotmès a consulta pública prèvia que modifica el Reglament s'aprovi i es retardi l'entrada en vigor **a l'1 de gener de 2026 per als contribuents de l'Impost de Societats i l'1 de juliol de 2026 per a la resta**).

Els **productors i comercialitzadors** d'aquells SIF als quals sigui aplicable el Reglament, hauran d'oferir els seus productes adaptats totalment al Reglament en el termini màxim de nou mesos des de l'entrada en vigor de l'Ordre Ministerial que es comenta en aquests Apunts, és a dir, el **29 de juliol de 2025**.

A assenyalar que l'AEAT oferirà una **aplicació bàsica de facturació** en la seva seu electrònica, sempre que les seves funcionalitats i condicions d'ús s'ajustin a les necessitats de qui la vagi a utilitzar. Aquesta aplicació, entenem que serà de caràcter subsidiari i utilitzable per microempresaris o professionals **amb un nombre limitat de factures a l'any**.

## **2.- Factura electrònica obligatòria entre empresaris (B2B)**

Des de la publicació en el Butlletí Oficial de l'Estat de la Llei 18/2022 segueix **pendent d'aprovació el desenvolupament reglamentari**, mitjançant Reial decret, d'aquesta nova obligació que afectarà empreses, empresaris i professionals, (amb independència del seu volum d'operacions i, per tant, estiguin o no afectats pel Subministrament Immediat d'Informació en l'Impost sobre el Valor Afegit, conegut per "**SII-IVA**").

L'entrada en vigor de l'obligació d'emetre factura electrònica està supeditada a l'aprovació i publicació del seu desenvolupament reglamentari, de la manera següent:

- Per als empresaris i professionals la facturació anual dels quals sigui superior a vuit milions d'€, **a l'any de publicar-se** el Reglament.
- Per a la resta dels empresaris i professionals, **als dos anys** de publicar-se el Reglament.

La data d'aprovació del Reglament resulta clau per a determinar la data exacta d'entrada en vigor efectiva d'aquesta nova obligació. En tant que aquella es retardi la seva entrada en vigor també ho farà. D'altra banda, no pot descartar-se que Reglament i ordre ministerial s'aprovin gairebé simultàniament.

## **3. L'ARRENDAMENT D'IMMOBLES POT SER ACTIVITAT ECONÒMICA, ENCARA QUE LA SEVA GESTIÓ S'EXTERNALITZI**

*Segons el criteri més recent de la Direcció General de Tributs (DGT), en la seva Consulta Vinculant V0090-24 del passat 15 de febrer, l'arrendament d'immobles es pot qualificar d'activitat econòmica en l'Impost de Societats quan sigui gestionat per experts especialitzats que hagin estat subcontractats, encara que no es compti amb un empleat a jornada completa dedicat exclusivament a la seva gestió, com exigeix literalment la llei.*

L'article 5.1 de la Llei de l'Impost de Societats (LIS) estableix que, **per a considerar l'arrendament d'immobles com a activitat econòmica, és necessari tenir almenys una persona ocupada amb contracte laboral i a jornada completa que s'encarregui de la seva gestió, requisit que s'entendrà compliment quan es verifiqui en el grup de societats i no en la mateixa entitat**. Aquest requisit resulta especialment restrictiu per a moltes empreses del sector immobiliari i inversors estrangers, especialment aquells que opten per models de gestió externalitzats, habituals en el mercat espanyol.

La qualificació de l'activitat desenvolupada per un contribuent de l'Impost de Societats com a activitat econòmica és un requisit essencial per a l'aplicació de determinats incentius (com ho és també per a altres tributs, **com l'IRPF o els impostos patrimonials**). Per exemple, i entre altres, d'aquest requisit depenen l'aplicació de (i) l'exempció per a evitar la doble imposició a la plusvàlua obtinguda en la transmissió de societats, (ii) el tipus impositiu especial

del 15% per a entitats de nova creació, (iii) el règim d'entitats de reduïda dimensió o (iv) el règim de transparència fiscal internacional. En l'àmbit immobiliari, **l'existència d'una activitat econòmica és, de fet, un dels requisits que s'exigeixen per a l'aplicació de determinats règims especials, com el de les entitats dedicades a l'arrendament d'habitatge (EDAV) o el de les societats anònimes cotitzades d'inversió en el mercat immobiliari o SOCIMI.**

Des dels exercicis iniciats a partir de 2015, el requisit relatiu a l'empleat s'ha incorporat de manera expressa en la llei de l'impost a l'efecte de considerar l'arrendament d'immobles com a activitat econòmica.

Malgrat l'exigència legal d'aquest requisit des de 2015, la DGT ha vingut flexibilitzant el seu abast, entenent que aquell es compleix quan la gestió de l'arrendament es realitza mitjançant la subcontractació d'un gestor especialitzat i professionalitzat en aquells supòsits en **què la complexitat i les circumstàncies de l'arrendament així ho requereixin.**

Aquest criteri va ser mantingut en nombroses resolucions (veure entre altres, les consultes V3859-16, de 13 de setembre de 2016, V1606-17, de 21 de juny de 2016 i V 1794-17, de 10 de juliol de 2017, fins a 2018 amb la consulta V2508-18, de 18 de setembre de 2018). Gairebé sis anys després, la recent resolució V0090-24 **ha vingut finalment a assegurar aquest criteri més flexible** i, donats els anys transcorreguts des de l'última resolució de 2018, ha suscitat interès en el sector immobiliari.

El supòsit analitzat en aquesta ocasió es refereix a una entitat pertanyent a un grup internacional immobiliari **amb una cartera de més de 720 milions d'€ en actius, que va subcontractar la gestió del seu patrimoni immobiliari en arrendament a una empresa especialitzada.**

La DGT conclou que, donades les circumstàncies específiques del cas concret, es compleixen els requisits per a considerar que existeix una activitat econòmica, encara que l'entitat no compti amb un empleat contractat a jornada completa que es dediqui de manera exclusiva a la gestió de l'activitat d'arrendament. Entre aquestes circumstàncies, es destaquen (i) la complexitat i dimensió del patrimoni en arrendament gestionat (32.000 metres quadrats, amb usos diferenciats), (ii) l'elevat volum de negoci i d'ingressos, (iii) el també elevat nombre d'arrendataris; (iv) la complexitat de l'actiu immobiliari gestionat (el que requeria una gestió especialitzada i professionalitzada), o (v) que el grup multinacional té el mateix model de gestió en tots els països en els quals opera (sense empleats dedicats a la gestió arrendatària i acudint sempre a l'externalització de la gestió amb entitats professionals).

Aquest criteri, que sembla ja assentat després d'aquesta nova resolució, almenys des del punt de vista de la DGT, s'adapta a la realitat del mercat d'arrendament a Espanya. No obstant això, l'article 5.1 de la LIS **continua exigint de manera taxativa i clara el compliment del requisit de l'empleat a jornada completa, sense excepcions, perquè l'activitat d'arrendament d'immobles es qualifiqui d'activitat econòmica**, motiu pel qual és possible que els tribunals continuïn emetent sentències amb criteris contraris al de la DGT, com la recent sentència del Tribunal Superior de Justícia de Madrid de 18 d'octubre de 2023 (Recurs 836/2021).

En aquesta sentència del Tribunal Superior de Justícia de Madrid de 18 d'octubre de 2023, s'analitza el cas d'una empresa **propietària de 15 habitatges de lloguer.** El Tribunal recorda que, des de 2015, la normativa de l'Impost de Societats defineix explícitament el concepte d'activitat econòmica i exigeix que, perquè l'arrendament d'immobles es qualifiqui com a tal, es compti amb un empleat amb contracte laboral a jornada completa que gestioni l'activitat. Conforme a això, conclou que aquest requisit s'ha de complir literalment en els seus estrictes **termes "sense que pugui estendre's el concepte d'activitat econòmica més enllà dels supòsits que estableix la Llei".**

A més, la DGT no resol o fins i tot planteja noves preguntes atès que, segons el seu criteri, sembla que no totes les situacions de subcontractació permetran entendre automàticament que es compleix el requisit d'activitat econòmica. En concret, tenint en compte les seves conclusions, **cal plantejar quin és el llindar de complexitat o volum de negoci mínim a partir del qual es considera justificada la subcontractació de la gestió de l'activitat d'arrendament amb un tercer.**



Una altra qüestió diferent que se suscita en aquest assumpte és si, a pesar que la societat compta amb mitjans personals per a gestionar l'arrendament (empleat o contracte de gestió), aquests mitjans **són realment "necessaris" per al desenvolupament de l'activitat (de tal forma que, si no són necessaris, la presència d'aquests mitjans no determinarà l'existència d'una activitat econòmica a efectes fiscals)**. Aquest requisit addicional de "necessitat" de l'empleat (o, si és el cas, del contracte de gestió) presenta especial complexitat, atès que no és possible tenir certesa plena d'en quines condicions es pot entendre que existeix aquesta necessitat, havent d'atendre les circumstàncies concretes de cada cas. En el supòsit analitzat en l'anteriorment citada sentència del Tribunal Superior de Justícia de Madrid, per exemple, el Tribunal Económico-administratiu Regional de Madrid **havia considerat que la gestió de 15 habitatges no era suficient per a poder entendre que es necessitava un empleat contractat a jornada completa dedicat a la seva gestió i, en conseqüència, va negar l'existència d'una activitat econòmica** (criteri certament cridaner quan el mateix règim de les Empreses dedicades a l'arrendament d'Habitatges (EDAV) requereix únicament que la societat tingui, almenys, 8 immobles en arrendament per a poder aplicar el règim especial). Sens dubte, aquest és un requisit addicional no exempt de controvèrsia i incertesa.

En conclusió, la nova consulta de la DGT, encara que torna a confirmar una interpretació més flexible i adaptada a la realitat empresarial del concepte d'activitat econòmica en l'activitat d'arrendament d'immobles, **no acaba de buidar tots els dubtes i controvèrsies existents sobre aquesta qüestió** (sobretot quan, com veiem, hi ha tribunals que mantenen un criteri diametralment oposat).

*BOU & ASSOCIATS*

