

SUMARIO

- 1. NOVEDADES FISCALES PREVISTAS PARA 2025 Y CONSIDERACIONES PRÁCTICAS PARA EL EJERCICIO 2024**
Analizamos las novedades que se prevén para el ejercicio 2025 y hacemos un repaso a las consideraciones prácticas para el ejercicio 2024.
- 2. NUEVOS SISTEMAS Y REGISTROS DE FACTURACIÓN PARA CONTRIBUYENTES QUE NO ESTÉN OBLIGADOS AL SII**
El 28 de octubre de 2024 se ha publicado la Orden HAC7/1177/2024, de 17 de octubre, que completa el desarrollo normativo del Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre.
- 3. EL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES PUEDE SER ACTIVIDAD ECONÓMICA, AUNQUE SU GESTIÓN SE EXTERNALICE**
Según el criterio más reciente de la Dirección General de Tributos (DGT) el arrendamiento de inmuebles se puede calificar de actividad económica en el Impuesto sobre Sociedades cuando sea gestionado por expertos especializados que hayan sido subcontratados, aunque no se cuente con un empleado a jornada completa dedicado exclusivamente a su gestión, como exige literalmente la ley.

1. NOVEDADES FISCALES PREVISTAS PARA 2025 Y CONSIDERACIONES PRÁCTICAS PARA EL EJERCICIO 2024

CONSIDERACIONES PRÁCTICAS PARA EL EJERCICIO 2024

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Reducción por arrendamiento de vivienda para los **contratos de arrendamiento celebrados a partir de uno de enero de 2024**

Con efectos 1 de enero de 2024 se modifica la actual reducción del 60% sobre el rendimiento neto positivo derivado de arrendamiento de vivienda habitual.

- 90% si se firma un nuevo contrato por el mismo arrendador en **zonas de mercado residencial tensionado**, con una reducción de la renta de al menos el 5% respecto al contrato anterior.
- 70% cuando no cumpliéndose los requisitos del punto anterior, se alquile una vivienda nueva en **zonas de mercado residencial tensionado a jóvenes de entre 18 y 35 años, se trate de vivienda asequible o protegida arrendada a entidades sin fines de lucro**, o se alquile bajo programas públicos que limiten la renta.
- 60% cuando, no cumpliéndose los requisitos de los puntos anteriores, la vivienda haya sido **rehabilitada en los dos años previos** a la firma del contrato.
- 50% en cualquier otro caso.

Reducción en los contratos de arrendamiento firmados con anterioridad al 26/05/23 y con fecha posterior hasta 31/12/23

- A los rendimientos derivados de **contratos de arrendamiento firmados con anterioridad al 26/05/23**, les seguirá siendo de aplicación la reducción del 60%.

- A los rendimientos derivados de **contratos de arrendamiento firmados entre el 26/05/23 y el 31/12/2023**, se les aplicará la reducción del **60% durante 2023** y a partir de **01/01/2024, la reducción del 90, 70, 60 o 50%** que proceda en función de las circunstancias señaladas anteriormente.

Límite de reducción por planes de pensiones a autónomos

- Desde 2023 **se eleva el límite de la reducción para personas que trabajan por cuenta propia**. Se eleva el límite de aportación y deducción a los nuevos Planes de Pensiones de Empleo Simplificados (PPES) a 4.250€.
- Los PPES son una modalidad de ahorro desarrollada por la Ley 12/2022 de regulación para el impulso de los planes de pensiones de empleo que también regula la creación de planes de empleo de promoción pública y se trata de planes de pensiones exclusivos para autónomos y trabajadores por cuenta propia.
- Con este nuevo límite, **los autónomos pueden llegar a alcanzar la cifra de 5.750€** si sumamos esta aportación con el límite de los planes individuales.

Movilidad geográfica

Recordemos que, si se ha mudado a otra Comunidad Autónoma, o se ha estado viviendo en el extranjero, esto puede tener consecuencias fiscales. En caso de cambio de domicilio **se debe presentar el modelo 030 para notificar el cambio de domicilio fiscal**.

- **Cambio de Comunidad Autónoma**
El cambio de CCAA puede conllevar diferentes obligaciones fiscales en función de la normativa de cada comunidad.
Deben declarar en el territorio en el que hayan residido más de 183 días durante el año natural, así como el deber de comunicación a la AEAT.
- **Estudios o estancias en el extranjero**
Exención por los días de trabajo en el extranjero, de los asalariados (Art. 7p de la Ley IRPF).

Gastos de reparación y conservación en rendimientos de capital inmobiliario

Gastos de reparación y conservación

Los gastos de reparación y conservación son aquellos necesarios para mantener el inmueble en condiciones de habitabilidad y funcionamiento. Son deducibles en el IRPF si el inmueble está destinado al alquiler o si está en expectativa de alquiler.

Por su parte, **los gastos de reparación y conservación se pueden deducir como gasto en el año en que se ha realizado**.

En caso de que los gastos superen a los ingresos obtenidos del alquiler en ese año, el exceso puede aplicarse en ejercicios posteriores.

Gastos de mejora

Los gastos de mejora son aquellos que aumentan el valor de inmueble o de su vida útil, mejorando sus condiciones originales. Este tipo de gasto tiene una naturaleza más estructural o permanente que las reparaciones y conservación.

Los gastos de mejora **no se pueden deducir, sino que se amortizan**. Esto implica que el propietario puede deducir anualmente un porcentaje del coste total de la mejora durante la vida útil del bien. El porcentaje de amortización depende del tipo de mejora y de los criterios establecidos por la normativa fiscal.

Reformas de mejoras energéticas en viviendas

Deducción por obras de mejora para la reducción de la demanda de calefacción y refrigeración

Pueden beneficiarse de esta deducción en 2024 las obras como la sustitución de ventanas o el

cambio de una caldera por otra de biomasa, siempre que, tras estas obras, se haya reducido en un 7% la suma de los indicadores de demanda de calefacción y refrigeración.

La base máxima anual de esta deducción será de 5.000€ y el porcentaje de deducción es del 20%. La deducción se practicará en el periodo impositivo en el que se expida el certificado de eficiencia energética emitido después de realizar las obras.

Deducción por obras de mejora que reduzcan el consumo de energía primaria no renovable

Las obras que permiten beneficiarse en 2024 de la deducción son las que consisten, por ejemplo, en la instalación de paneles aislantes en las paredes o la instalación de sistemas de calefacción y de aire acondicionado por aerotermia. Se debe lograr una reducción del 30% del consumo de energía primaria no renovable o una mejora de la calificación energética de la vivienda para obtener una clase "A" y "B".

La base máxima anual de esta deducción será de 7.500€ y el porcentaje de deducción es del 40%.

Deducción por obras de rehabilitación energética de edificios de uso predominante residencial

La deducción se aplica desde el 6 de octubre de 2021 hasta el 31 de diciembre de 2025, y se benefician aquellas obras destinadas a la mejora de la eficiencia energética del edificio en el que se ubica la vivienda.

La base máxima anual por declaración será de 5.000€ anuales con un tipo de deducción del 60%. El exceso hasta 15.000€ se puede deducir en los cuatro ejercicios siguientes.

Deducción para promover la adquisición por particulares de vehículos eléctricos

Con efectos desde 30 de junio de 2023 prorrogado en 2024 existen dos nuevas deducciones para promover la adquisición por particulares de vehículos eléctricos no afectos a una actividad económica:

- Deducción por la adquisición de vehículos eléctricos "enchufables" y de pila de combustible. Se podrá deducir el 15% del valor de adquisición del vehículo con una base máxima de 20.000€.
- Deducción por la instalación de infraestructuras de recarga. Esta deducción permite deducir el 15% de las cantidades satisfechas por la instalación de este tipo de infraestructuras en un inmueble, siendo la base máxima de 4.000€.

NECESIDAD DEL CERTIFICADO DIGITAL

Están obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración Pública las personas jurídicas, entidades sin personalidad jurídica, profesionales colegiados en ejercicio de su actividad y quienes representen a un interesado obligado a relacionarse electrónicamente con la Administración (Art. 14 Ley 39/2015).

El certificado digital permite el acceso a trámites electrónicos con la Administración Pública tanto a personas físicas como a representantes de personas jurídicas, siendo una herramienta clave para la presentación de impuestos o la obtención de documentos oficiales.

Asimismo, los documentos firmados electrónicamente mediante certificado digital tienen la misma validez legal que los firmados en papel lo que permite la agilización de procesos.

NOVEDADES FISCALES PREVISTAS PARA EL EJERCICIO 2025

Modificaciones que se prevén como novedades fiscales para el ejercicio 2025:

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se elevan dos puntos porcentuales el tipo de gravamen marginal aplicable para rentas del ahorro a partir de 300.000€ (subida de 1 punto en escala estatal del ahorro y otro punto en la autonómica).

Nuevo Impuesto sobre Vapeadores y cambios en el Impuesto sobre el Tabaco

Modificaciones en el Impuesto sobre el Tabaco:

- Rebaja en tipos proporcionales (calculados sobre el valor de venta).
- Aumento en tipos específicos (calculados sobre el número de unidades).
- Unificación y aumento de los importes mínimos.

Nuevo Impuesto especial para Vapeadores y Productos de Nicotina

- Nuevo impuesto para gravar los líquidos de cigarrillos electrónicos, bolas de nicotina y otros productos similares.
- Modificación de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales para incluir estos productos.
- Tipo de gravamen según el nivel de nicotina:
 - 0,15 €/mililitro para líquidos de hasta 15 mg de nicotina o sin nicotina.
 - 0,20 €/mililitro para líquidos que superen los 15 mg de nicotina.

Impuesto sobre Sociedades

Tributación mínima de las grandes empresas

Se establece una tributación mínima del Impuesto sobre Sociedades del 15% sobre los beneficios de las grandes empresas. El Gobierno cumplirá así con la trasposición del ordenamiento español de la directiva comunitaria con origen en los acuerdos del Pilar 2 de la OCDE.

Limitación de las deducciones de pérdidas y dividendos repatriados de grandes grupos

Se prevé la limitación de las deducciones de pérdidas y dividendos repatriados de grandes grupos con el objetivo de recuperar parte de la recaudación perdida por las devoluciones originadas por la anulación de la reforma del Impuesto sobre Sociedades durante el mandato de Cristóbal Montoro.

Reducción de tipos en el Impuesto sobre Sociedades

En relación con los tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades se han propuesto las siguientes modificaciones:

- Microempresas (importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de €): Reducción del tipo impositivo del 23% al 17-20% de forma escalonada.
- Empresas de reducida dimensión: Reducción del tipo impositivo del 25% al 20%

La entrada en vigor está prevista para el ejercicio fiscal 2025, con ajustes graduales a lo largo de varios periodos impositivos.

Sociedades Cooperativas

Para facilitar el crecimiento y ampliación de esta piedra angular de la economía social y del acceso a la propiedad de los medios de producción de trabajadores y trabajadoras, se mejorará la fiscalidad de las cooperativas.

Nuevos sistemas y registros de facturación y factura electrónica

Este apartado lo desarrollamos en un punto específico de estos Apuntes.

Nuevo Impuesto sobre los bienes suntuarios

Se anula la previsión inicial de un nuevo Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de gestión centralizada que mantendría condiciones similares a las del ISD actual, pero bajo control estatal, limitando así la autonomía fiscal de las CCAA en este ámbito.

Nuevo impuesto sobre la banca

Se crea una escala progresiva que gravará los ingresos procedentes de la diferencia entre el margen de comisiones e intereses de las entidades financieras. La tasa aplicará un tipo máximo del 7% a aquellas bases imponibles superiores a los 5.000 millones de €.

2. NUEVOS SISTEMAS Y REGISTROS DE FACTURACIÓN PARA CONTRIBUYENTES QUE NO ESTÉN OBLIGADOS AL SII

El 28 de octubre de 2024, se ha publicado la Orden HAC7/1177/2024, de 17 de octubre, que completa el desarrollo normativo del Reglamento que establece los requisitos que deben

adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación, aprobado por el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre.

Dicho Reglamento, que desarrolló la previsión legal introducida en la Ley General Tributaria en 2021 de **prohibición de los softwares de doble uso**, estableció los requisitos técnicos que deberán cumplir los sistemas informáticos de facturación y los registros de las operaciones que generen. Además, impuso la obligación de que dichos sistemas tengan la capacidad de remitir voluntariamente, por el momento, los registros de facturación a la Agencia Tributaria y reguló las capacidades de comprobación telemática de la Administración sobre dichos registros.

Si bien las grandes empresas quedarán excepcionadas por su inclusión en el SII, el resto de las empresas deberán tener los sistemas informáticos de facturación adaptados, **antes del 1 de julio de 2025**, a las nuevas características y requisitos que se establecen en el citado Reglamento y la Orden Ministerial que ahora se acaba de aprobar. No obstante, a la fecha de edición de los presentes Apuntes, el Ministerio de Hacienda acaba de hacer público el documento donde se somete a consulta pública previa, la modificación del Reglamento para retrasar la entrada en vigor al 1 de enero 2026 para los contribuyentes del IS y al 1 de julio de 2026 para el resto.

La publicación de esta Orden Ministerial supone el cumplimiento de desarrollo que se establece en la Disposición final tercera del Real Decreto 1007/2003, de 5 de diciembre, cuyos objetivos más destacables son:

- Reforzar la obligación de emitir factura de todas las operaciones que realizan empresarios y profesionales.
- Conseguir que todas las operaciones que se realicen se graben en el sistema informático de manera segura, no manipulable, accesible y con una estructura y formato estándares para facilitar la legibilidad de los registros, el análisis automatizado y la simultánea remisión a la Administración tributaria.
- Facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tal y como se ha constatado en aquellos países en que se ha implantado la obligación de remisión de los datos de forma previa, inmediata o posterior al momento de realización de las operaciones.

Abordamos el contenido y las implicaciones esenciales de dichos sistemas informáticos y registros de facturación para las empresas y profesionales impactados, así como su interrelación con la nueva facturación electrónica B2B y el SII.

1.- Requisitos de los sistemas y programas de facturación y sistema Veri*factu

Como hemos dicho, el pasado 28 de octubre de 2024 se publicó la Orden HAC7/1177/2024, de 17 de octubre, con entrada en vigor el día 29, en la que se desarrollan los requisitos que fija el Reglamento aprobado por el Real Decreto 1007/2023 de 5 de diciembre, que estableció los requisitos que deben adoptar los **sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación**.

Dicho Reglamento regula cómo deben funcionar los **sistemas informáticos de facturación (SIF)** para asegurar el cumplimiento de los requisitos que establece el artículo 29.2.j) de la LGT **de forma que se garantice la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros de facturación**, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los sistemas mismos.

Esta normativa afecta principalmente a:

- **Productores y comercializadores de software de facturación:** quienes desarrollen y vendan estos programas deben asegurarse de que sus productos cumplan con los requisitos técnicos descritos.
- **Usuarios del software de facturación:** empresarios y profesionales que realicen actividades económicas y utilicen estos sistemas para su facturación.

Los obligados tributarios son:

a) Los contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades

No será de aplicación a las entidades exentas (Art 9.1. LIS) ni las entidades parcialmente exentas (Art 9.2 a 4 LIS), que estarán sometidas a esta obligación exclusivamente por las operaciones que generen rentas que estén sujetas y no exentas del Impuesto.

b) Los contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas.

c) Los contribuyentes del IRNR que obtengan rentas mediante establecimiento permanente.

d) Las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar a sus miembros.

No obstante, **no se exigirán las nuevas obligaciones sobre determinadas operaciones** como las realizadas a través de establecimientos permanentes que se encuentren en el extranjero o las realizadas por empresarios o profesionales a los que sean de aplicación los regímenes especiales del recargo de equivalencia y simplificado del IVA

Esta nueva obligación **no afectará a los empresarios y profesionales que lleven sus libros registros del IVA a través de la sede electrónica de la AEAT (SII-IVA)**, quedando excluidos, entre otros, aquellos con un volumen de facturación superior de 6.010.121€.

El sistema informático deberá garantizar:

- La **integridad e inalterabilidad** de los registros de facturación: Generación de un hash único y firma electrónica para cada registro de facturación, asegurando que no se altere el contenido.
- La **trazabilidad** de los registros de facturación: Los registros deben estar vinculados en una cadena cronológica, permitiendo su seguimiento y verificación.
- **La conservación**: Los registros deben ser almacenados en un formato legible y estar accesibles, permitiendo exportación segura y respaldo externo.
- **Remisión de Información**: Conexión con la AEAT para la remisión de facturas en tiempo real o bajo requerimiento, mediante protocolos seguros.
- **Eventos**: Registro de incidencias y anomalías en la trazabilidad y seguridad del sistema.
- **Requisitos de Firma Electrónica**: Uso de firma electrónica cualificada basada en estándares europeos.
- **Código QR en Facturas**: Las facturas emitidas deben incluir un código QR que permita su verificación en la AEAT.
- **El contenido del QR será:**
 - a) «URL» del servicio de cotejo o remisión de información por parte del receptor de la factura, del cual se informará en la sede electrónica de la AEAT
 - b) Información de la factura que formará parte de la «URL»:
 - 1º NIF del obligado a expedir la factura.
 - 2º Número de serie y número de la factura expedida.
 - 3º Fecha de expedición de la factura.
 - 4º Importe total de la factura.
- **Formato XML**: Los registros deben cumplir con la codificación UTF-8 en formato XML.

Existen dos modalidades de cumplimiento de funcionamiento del SIF:

- La **modalidad VERI*FACTU**, que exige que los registros informáticos de factura sean remitidos a la sede electrónica de la Agencia Tributaria inmediatamente después de su producción, evitándose con ello su alteración posterior, y asegurando su conservación.

Las facturas producidas por este procedimiento **serán facturas verificables**, dado que podrán ser consultadas en la sede electrónica por el cliente para asegurarse de su calidad fiscal, utilizando para ello el QR incorporado a la factura.

El modelo VERI*FACTU de la AEAT estará a disposición de los obligados tributarios a partir del 29 de julio de 2025.

- La **modalidad NO VERI*FACTU**, que **no exige la remisión a Sede Electrónica de los registros de facturación, pero como contrapartida, exige requisitos adicionales de seguridad** que incluyen la firma producida por el sistema emisor y la llevanza y conservación de un "Registro de Eventos" del sistema en los términos reglamentariamente establecidos.

Las facturas producidas por esta modalidad no serán facturas verificables, dado que no podrán ser consultadas en la sede, **pero también incorporarán el Código QR en la factura y podrán ser comunicadas a la Agencia Tributaria.**

Los contribuyentes y proveedores de software deberán cumplir con la normativa antes del **1 de julio de 2025.**

Los **empresarios y profesionales** deberán tener operativos sus SIF adaptados antes del 1 de julio de 2025 (salvo que el documento sometido a consulta pública previa que modifica el Reglamento se apruebe y se retrase la entrada en vigor **al uno de enero de 2026 para los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y el uno de julio de 2026 para el resto**).

Los **productores y comercializadores** de aquellos SIF a los que sea de aplicación el Reglamento, deberán ofrecer sus productos adaptados totalmente al Reglamento en el plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la Orden Ministerial que se comenta en estos Apuntes, es decir, el **29 de julio de 2025.**

A señalar que la AEAT ofrecerá una **aplicación básica de facturación** en su sede electrónica, siempre y cuando sus funcionalidades y condiciones de uso se ajusten a las necesidades de quien la vaya a utilizar. Esta aplicación, entendemos que será de carácter subsidiario y utilizable por microempresarios o profesionales **con un número limitado de facturas al año.**

2.- Factura electrónica obligatoria entre empresarios (B2B)

Desde la publicación en el Boletín Oficial del Estado de la Ley 18/2022 sigue **pendiente de aprobación el desarrollo reglamentario**, mediante Real Decreto, de esta nueva obligación que afectará a empresas, empresarios y profesionales, (con independencia de su volumen de operaciones y, por tanto, estén o no afectados por el Suministro Inmediato de Información en el Impuesto sobre el Valor Añadido, conocido por "**SII-IVA**").

La entrada en vigor de la obligación de emitir factura electrónica está supeditada a la aprobación y publicación de su desarrollo reglamentario, de la siguiente forma:

- Para los empresarios y profesionales cuya facturación anual sea superior a ocho millones de €, **al año de publicarse** el Reglamento.
- Para el resto de los empresarios y profesionales, **a los dos años** de publicarse el Reglamento.

La fecha de aprobación del Reglamento resulta clave para determinar la fecha exacta de entrada en vigor efectiva de esta nueva obligación. En tanto que aquella se retrase su entrada en vigor también lo hará. Por otra parte, no puede descartarse que Reglamento y orden ministerial se aprueben casi simultáneamente.

3. EL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES PUEDE SER ACTIVIDAD ECONÓMICA, AUNQUE SU GESTIÓN SE EXTERNALICE

Según el criterio más reciente de la Dirección General de Tributos (DGT), en su Consulta Vinculante V0090-24 del pasado 15 de febrero, el arrendamiento de inmuebles se puede calificar de actividad económica en el Impuesto sobre Sociedades cuando sea gestionado por expertos especializados que hayan sido subcontratados, aunque no se cuente con un empleado a jornada completa dedicado exclusivamente a su gestión, como exige literalmente la ley.

El artículo 5.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) establece que, **para considerar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica, es necesario contar con**

al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que se encargue de su gestión, requisito que se entenderá cumplido cuando se verifique en el grupo de sociedades y no en la propia entidad. Este requisito resulta especialmente restrictivo para muchas empresas del sector inmobiliario e inversores extranjeros, especialmente aquellos que optan por modelos de gestión externalizados, habituales en el mercado español.

La calificación de la actividad desarrollada por un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades como actividad económica es un requisito esencial para la aplicación de determinados incentivos (como lo es también para otros tributos, **como el IRPF o los impuestos patrimoniales**). Por ejemplo, y entre otros, de este requisito dependen la aplicación de (i) la exención para evitar la doble imposición a la plusvalía obtenida en la transmisión de sociedades, (ii) el tipo impositivo especial del 15% para entidades de nueva creación, (iii) el régimen de entidades de reducida dimensión o (iv) el régimen de transparencia fiscal internacional. En el ámbito inmobiliario, **la existencia de una actividad económica es, de hecho, uno de los requisitos que se exigen para la aplicación de determinados regímenes especiales, como el de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (EDAV) o el de las sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario o SOCIMI.**

Desde los ejercicios iniciados a partir de 2015, el requisito relativo al empleado se ha incorporado de manera expresa en la ley del impuesto a los efectos de considerar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica.

A pesar de la exigencia legal de este requisito desde 2015, la DGT ha venido flexibilizando su alcance, entendiendo que aquel se cumple cuando la gestión del arrendamiento se realiza mediante la subcontratación de un gestor especializado y profesionalizado en aquellos supuestos en **que la complejidad y las circunstancias del arrendamiento así lo requieran.**

Este criterio fue mantenido en numerosas resoluciones (ver entre otras, las consultas V3859-16, de 13 de septiembre de 2016, V1606-17, de 21 de junio de 2016 y V 1794-17, de 10 de julio de 2017, hasta 2018 con la consulta V2508-18, de 18 de septiembre de 2018). Casi seis años después, la reciente resolución V0090-24 **ha venido finalmente a sentar este criterio más flexible** y, dados los años transcurridos desde la última resolución de 2018, ha suscitado interés en el sector inmobiliario.

El supuesto analizado en esta ocasión se refiere a una entidad perteneciente a un grupo internacional inmobiliario **con una cartera de más de 720 millones de € en activos, que subcontrató la gestión de su patrimonio inmobiliario en arrendamiento a una empresa especializada.**

La DGT concluye que, dadas las circunstancias específicas del caso concreto, se cumplen los requisitos para considerar que existe una actividad económica, aun cuando la entidad no cuente con un empleado contratado a jornada completa que se dedique de manera exclusiva a la gestión de la actividad de arrendamiento. Entre estas circunstancias, se destacan (i) la complejidad y dimensión del patrimonio en arrendamiento gestionado (32.000 metros cuadrados, con usos diferenciados), (ii) el elevado volumen de negocio y de ingresos, (iii) el también elevado número de arrendatarios; (iv) la complejidad del activo inmobiliario gestionado (lo que requería una gestión especializada y profesionalizada), o (v) que el grupo multinacional tiene el mismo modelo de gestión en todos los países en los que opera (sin empleados dedicados a la gestión arrendaticia y acudiendo siempre a la externalización de la gestión con entidades profesionales).

Este criterio, que parece ya asentado tras esta nueva resolución, al menos desde el punto de vista de la DGT, se adapta a la realidad del mercado de arrendamiento en España. No obstante, el artículo 5.1 de la LIS **sigue exigiendo de manera taxativa y clara el cumplimiento del requisito del empleado a jornada completa, sin excepciones, para que la actividad de arrendamiento de inmuebles se califique como actividad económica**, motivo por el que es posible que los tribunales sigan emitiendo sentencias con criterios contrarios al de la DGT, como la reciente sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de octubre de 2023 (Recurso 836/2021).

En esta sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 18 de octubre de 2023, se analiza el caso de una empresa **propietaria de 15 viviendas en alquiler**. El Tribunal recuerda que, desde 2015, la normativa del Impuesto sobre Sociedades define explícitamente el concepto de actividad económica y exige que, para que el arrendamiento de inmuebles se califique como tal, se cuente con un empleado con contrato laboral a jornada completa que gestione la actividad. Conforme a ello, concluye que este requisito se debe cumplir literalmente en sus estrictos **términos “sin que pueda extenderse el concepto de actividad económica más allá de los supuestos que establece la Ley”**.

Además, la DGT no resuelve o incluso plantea nuevas preguntas dado que, según su criterio, parece que no todas las situaciones de subcontratación permitirán entender automáticamente que se cumple el requisito de actividad económica. En concreto, teniendo en cuenta sus conclusiones, **cabe plantear cuál es el umbral de complejidad o volumen de negocio mínimo a partir del cual se considera justificada la subcontratación de la gestión de la actividad de arrendamiento con un tercero**.

Otra cuestión diferente que se suscita en este asunto es si, a pesar de que la sociedad cuente con medios personales para gestionar el arrendamiento (empleado o contrato de gestión), dichos medios **son realmente “necesarios” para el desarrollo de la actividad (de tal forma que, si no son necesarios, la presencia de estos medios no determinará la existencia de una actividad económica a efectos fiscales)**. Este requisito adicional de “necesidad” del empleado (o, en su caso, del contrato de gestión) presenta especial complejidad, dado que no es posible tener certeza plena de en qué condiciones se puede entender que existe dicha necesidad, debiendo atender a las circunstancias concretas de cada caso. En el supuesto analizado en la anteriormente citada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, por ejemplo, el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid **había considerado que la gestión de 15 viviendas no era suficiente para poder entender que se necesitaba un empleado contratado a jornada completa dedicado a su gestión y, en consecuencia, negó la existencia de una actividad económica** (criterio ciertamente llamativo cuando el propio régimen de las Empresas dedicadas al arrendamiento de Viviendas (EDAV) requiere únicamente que la sociedad tenga, al menos, 8 inmuebles en arrendamiento para poder aplicar el régimen especial). Sin duda, este es un requisito adicional no exento de controversia e incertidumbre.

En conclusión, la nueva consulta de la DGT, aunque vuelve a confirmar una interpretación más flexible y adaptada a la realidad empresarial del concepto de actividad económica en la actividad de arrendamiento de inmuebles, **no termina de despejar todas las dudas y controversias existentes sobre esta cuestión** (sobre todo cuando, como vemos, hay tribunales que mantienen un criterio diametralmente opuesto).

BOU & ASSOCIATS

