

**SUMARIO**

- 1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES - LA OBTENCIÓN DE UNA LICENCIA DE OBRAS Y OTRAS ACTUACIONES PREPARATORIAS SUPONE EL INICIO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE EDIFICACIÓN O REHABILITACIÓN INMOBILIARIA**  
*La promoción inmobiliaria constituye una "actividad económica" a efectos del Impuesto sobre Sociedades desde el inicio de las actividades preparatorias necesarias para llevarla a cabo, y no desde el comienzo de la transformación material de un activo.*
- 2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES - RÉGIMEN DE ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS. REQUISITO DE UN EMPLEADO A TIEMPO TOTAL**  
*No se cumplen los requisitos legales al contratar a dos personas a media jornada.*
- 3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES - ES DEDUCIBLE LA PÉRDIDA QUE DERIVE DE LA BAJA DE LAS OBRAS REALIZADAS EN UN LOCAL ALQUILADO CON MOTIVO DE LA CANCELACIÓN DEL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO**  
*Consulta vinculante de la DGT de fecha 1 de octubre de 2024.*
- 4. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS - REDUCCIÓN POR ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA EN ZONAS DE MERCADO RESIDENCIAL TENSIONADO**  
*Desde el 1-1-2024, en caso de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto generado por dicho arrendamiento puede beneficiarse de unos porcentajes de reducción que varían en función de determinadas circunstancias.*
- 5. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO – EXENCIÓN EN LOS ARRENDAMIENTOS EXCLUSIVAMENTE DE VIVIENDAS. ENTIDAD QUE SE DEDICA AL ARRENDAMIENTO DE HABITACIONES POR TEMPORADA**  
*La Ley del IVA señala que están exentos los arrendamientos destinados exclusivamente a viviendas. No obstante, la exención no comprende los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.*
- 6. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO - LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NO PUEDE DENEGAR LA DEVOLUCIÓN DEL IVA POR EL SIMPLE HECHO DE QUE NO SE HAYA JUSTIFICADO EL PAGO DE LAS FACTURAS**  
*En una resolución del TEAC, se analiza un supuesto relacionado con el régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales que no están establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.*
- 7. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO - EL TS CONCRETA LOS REQUISITOS EXIGIBLES PARA CALIFICAR UN EDIFICIO, O PARTE DE ÉL, COMO APTO PARA SU UTILIZACIÓN COMO VIVIENDA EN ARAS A PROCEDER A LA APLICACIÓN DEL TIPO REDUCIDO DEL 7% IVA**  
*La aplicación del 7 por 100 del IVA no depende de que sea una vivienda habitual o no lo sea, depende simplemente, de que sea una vivienda y no un local comercial u otro anexo y, por tanto, está destinado a ser la morada de una persona física o su familia.*
- 8. EL TRIBUNAL SUPREMO RESUELVE QUE LA NO PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL EN CINCO AÑOS, NO PERMITE A HACIENDA COMPROBAR O INVESTIGAR DEUDAS FORMALMENTE PRESCRITAS**  
*Hacienda no puede perseguir por vía penal deudas tributarias prescritas, aunque el plazo de prescripción del delito fiscal, referido a infracciones tributarias que*

*superan los 120.000€, sea de cinco años, pues no se permite la extravagante resurrección del "derecho a comprobar e investigar" deudas prescritas.*

## **1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES - LA OBTENCIÓN DE UNA LICENCIA DE OBRAS Y OTRAS ACTUACIONES PREPARATORIAS SUPONE EL INICIO DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA DE EDIFICACIÓN O REHABILITACIÓN INMOBILIARIA**

En línea con la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la patrimonialidad de entidades promotoras, la Audiencia Nacional en su sentencia de 6 de noviembre de 2024 (Rec. 87/2020), Sala de lo Contencioso, concluye que **la promoción inmobiliaria constituye una "actividad económica" a efectos del Impuesto sobre Sociedades desde el inicio de las actividades preparatorias necesarias para llevarla a cabo**, y no desde el comienzo de la transformación material de un activo.

En el caso concreto, se planteaba si una sociedad promotora podía ser calificada como "entidad patrimonial" a efectos del régimen especial de entidades patrimoniales, del antiguo texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004).

La entidad tenía por objeto social la promoción inmobiliaria y había adquirido un edificio en Madrid, deduciéndose el IVA soportado y contabilizando el activo como existencias, con la intención de rehabilitarlo para la implantación de un hotel. A tal efecto, había suscrito contratos de ejecución de obra y de prestación de servicios para estudios, proyectos y dirección de obra, y había llevado a término algunas actuaciones preparatorias, como la finalización del plan de seguridad del activo o la obtención de la licencia municipal definitiva de obras. No obstante, antes del inicio material de las obras de rehabilitación, y en el marco de un proceso de desinversión del socio, el edificio terminó vendiéndose a un tercero.

Si bien en la autoliquidación inicial se aplicó el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, la sociedad instó después su rectificación por entender aplicable el especial de sociedades patrimoniales.

En su sentencia, la Audiencia Nacional considera **que los actos preparatorios y necesarios para la rehabilitación del edificio (suscripción de contratos de obra y servicios, redacción de proyectos y obtención de la licencia urbanística) constituyen las fases iniciales de un proceso productivo más extenso (el de promoción inmobiliaria)** y concluye que, habiéndose iniciado esa actividad, el edificio debía considerarse afecto a ella. Se descarta, en consecuencia, la aplicación del régimen especial de entidades patrimoniales, que requiere que más de la mitad del activo del contribuyente no esté afecto a una actividad económica.

En su razonamiento, la Sala recuerda la jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo, según la cual el inicio de la actividad de promoción inmobiliaria no se debe identificar únicamente con la transformación física del inmueble, sino que incluye todas las fases previas necesarias para llevarla a término.

Este concepto de "entidad patrimonial", conserva una parte no menor de su relevancia bajo la actualmente vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades por el impacto que tiene en la aplicación de la exención de su artículo 21.3.

## **2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES - RÉGIMEN DE ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS. REQUISITO DE UN EMPLEADO A TIEMPO TOTAL**

En la consulta V2329-24, la consultante, acogida al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, pregunta si cumple los requisitos legales al contratar a dos personas a media jornada. Recordemos a estos efectos que, para el acogimiento al régimen, la Ley del Impuesto sobre Sociedades **exige que, para que el arrendamiento de viviendas se considere una actividad económica, "las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas" deben contar, al menos, con un empleado a jornada completa.** Reiterando el criterio de sus consultas vinculantes V1437-18, de 29 de mayo de 2018, y V2705-19, de 3 de octubre de 2019, y en una interpretación literal y formalista de la

norma, el centro directivo considera que si la entidad consultante tuviera contratada a dos o más empleados a tiempo parcial, no cumple el requisito legal y que, por lo tanto, no podría acogerse al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

### **3. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES - ES DEDUCIBLE LA PÉRDIDA QUE DERIVE DE LA BAJA DE LAS OBRAS REALIZADAS EN UN LOCAL ALQUILADO CON MOTIVO DE LA CANCELACIÓN DEL CONTRATO DE ARRENDAMIENTO**

La Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V2118-24 del pasado 1 de octubre de 2024, da respuesta a una entidad que realizó en 2017 unas obras de acondicionamiento en un local arrendado, que venía amortizando contablemente en el periodo de duración del contrato de arrendamiento (20 años). En 2019 rescindió el contrato de alquiler del local en el que realizó las obras. Se plantea si debe dar de baja el inmovilizado material correspondiente a las obras de acondicionamiento o seguir su amortización hasta que transcurra el referido plazo de 20 años. La DGT recuerda que, conforme a la Norma de Registro y Valoración 2ª del PGC, **en el ejercicio en que se cancele el contrato se debe dar de baja el activo (derivado de las obras), lo que generará un beneficio o pérdida que se deberá imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias**. Este resultado formará parte de la base imponible del impuesto de dicho período impositivo, conforme al criterio de devengo.

### **4. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS - REDUCCIÓN POR ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA EN ZONAS DE MERCADO RESIDENCIAL TENSIONADO**

Desde el 1-1-2024, en caso de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto generado por dicho arrendamiento puede beneficiarse de unos porcentajes de reducción que varían en función de determinadas circunstancias.

Así, para contratos de arrendamiento celebrados a partir del 26-05-2023, el rendimiento neto positivo puede reducirse en un 90% cuando se haya formalizado por el mismo arrendador un nuevo contrato de arrendamiento sobre una vivienda situada en una **zona de mercado residencial tensionado, en el que la renta inicial se hubiera rebajado en más de un 5% en relación con la última renta del anterior contrato de arrendamiento de la misma vivienda**, una vez aplicada, en su caso, la cláusula de actualización anual del contrato anterior.

Se debe tener en cuenta que, para aplicar este porcentaje de reducción, en el momento en que se produzca la celebración del contrato, **la zona debe haber sido declarada como zona de mercado residencial tensionado**, ya que de otro modo no podría aplicarse la reducción del 90%, sin perjuicio de la aplicación de la reducción del 50%.

La Dirección General de Tributos en su consulta vinculante V2163-24 de 9-10-24 da respuesta al caso de un contribuyente que en los últimos cinco años celebró dos contratos sobre la misma vivienda, y partiendo de que esta se encontrase en una zona de mercado residencial tensionado, **podría aplicarse la reducción del 90% siempre que la renta inicial del nuevo contrato se rebaje en más de un 5% con respecto a la última renta del anterior contrato de arrendamiento de la misma vivienda**, una vez aplicada, en su caso, la cláusula de actualización anual del contrato anterior. Es decir, se debe considerar como importe respecto del cual calcular dicha rebaja, la última renta que, de los dos contratos celebrados en los últimos 5 años, corresponda al contrato que se haya celebrado en una fecha posterior, una vez aplicada, en su caso, la cláusula de actualización anual de este último contrato.

### **5. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO - EXENCIÓN EN LOS ARRENDAMIENTOS EXCLUSIVAMENTE DE VIVIENDAS. ENTIDAD QUE SE DEDICA AL ARRENDAMIENTO DE HABITACIONES POR TEMPORADA**

En la consulta V2310-24, la consultante es una entidad mercantil que se dedica al arrendamiento de habitaciones por temporada que incluye los suministros y la limpieza de zonas comunes, así como la limpieza individual de la habitación, esta última solo bajo

petición del arrendatario. La entidad se plantea la sujeción y posible exención de dichos arrendamientos al IVA.

La Ley del IVA señala que **están exentos los arrendamientos destinados exclusivamente a viviendas**. No obstante, la exención no comprende los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

La Dirección General de Tributos señala que, a diferencia del mero alquiler de viviendas, la actividad de hospedaje se caracteriza por incluir normalmente la prestación de servicios adicionales: la recepción y atención permanente y continuada al cliente; la limpieza periódica del inmueble y el alojamiento; el cambio periódico de ropa de cama y baño; la puesta a disposición del cliente de otros servicios, como lavandería, custodia de maletas o prensa, y, a veces, la prestación de servicios de alimentación y restauración.

Por el contrario, **rechaza la consideración de servicios propios del hospedaje: el servicio de limpieza y de cambio de ropa de cama prestado a la entrada y salida del periodo contratado por cada arrendatario; el servicio de limpieza de zonas comunes del edificio, así como de la urbanización en que esté situado; y los servicios eventuales de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.**

## **6. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO - LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA NO PUEDE DENEGAR LA DEVOLUCIÓN DE IVA POR EL SIMPLE HECHO DE QUE NO SE HAYA JUSTIFICADO EL PAGO DE LAS FACTURAS**

La problemática de la **resolución del Tribunal Económico-Administrativo, de 27 de septiembre de 2024, RG 6872/2022**, gira en torno al artículo 119 de la Ley 37/1992 (Ley IVA), que regula el **régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales que no están establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto**, pero sí en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla. Esta ley permite a dichos empresarios solicitar la devolución del IVA que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizados en el territorio de aplicación del Impuesto. Uno de los aspectos esenciales de la normativa es que el derecho a la devolución del IVA se ejerce por el interesado, lo que implica que **le corresponde al solicitante demostrar que cumple con los requisitos establecidos para que se le conceda dicha devolución.**

La solicitud de devolución de IVA presentada por una entidad en el período 01-2021/03-2021, ascendía a un total de 52.838,49€. Sin embargo, la Administración solo aprobó una devolución parcial por un importe de 49.637,73€. El resto, 3.555,73€, fue denegado. La denegación de la devolución se debió a la falta de justificación de ciertos pagos relacionados con facturas presentadas por diferentes entidades.

La resolución administrativa y posterior recurso de reposición afirmaron que, aunque se presentaron las facturas correspondientes a las operaciones solicitadas, **no se había acreditado adecuadamente el pago de determinadas facturas**. Esta falta de justificación del pago fue la razón por la cual la Administración consideró que no se podía confirmar la realidad de las operaciones y, por tanto, no procedía la devolución del IVA soportado relacionado con esas facturas.

Sin embargo, el Tribunal subraya que el hecho de que no se haya justificado el pago de las facturas no puede ser el único fundamento para denegar la devolución del IVA. **La legislación no exige expresamente que se acredite el pago de las facturas para que el IVA sea deducido o devuelto. Lo que sí exige la norma es que el solicitante demuestre que las operaciones se han realizado realmente.** Para ello, es necesario realizar una comprobación más exhaustiva, que permita verificar que las operaciones no se han llevado a cabo de forma real y que las facturas son falsas. Por lo tanto, el Tribunal considera que la falta de justificación del pago no es suficiente por sí sola para denegar la devolución.

En este sentido, el Tribunal concluye que la Administración debe realizar un esfuerzo adicional en la comprobación de las operaciones y no limitarse únicamente a la falta de pago. **Si la Administración no puede demostrar que las operaciones no se han realizado y que las facturas son falsas, no puede denegar la devolución del IVA con base solo en la falta de justificación del pago.**

En conclusión, el Tribunal entiende que la fundamentación del acuerdo de denegación de la devolución es incorrecta y, en consecuencia, procede a anular dicho acuerdo. Como resultado, la Administración debe proceder a devolver las cuotas de IVA denegadas, ya que la única razón para su denegación (la falta de justificación de los pagos) no es suficiente para invalidar la solicitud, de acuerdo con la normativa vigente.

## **7. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO - EL TS CONCRETA LOS REQUISITOS EXIGIBLES PARA CALIFICAR UN EDIFICIO, O PARTE DE ÉL, COMO APTO PARA SU UTILIZACIÓN COMO VIVIENDA EN ARAS A PROCEDER A LA APLICACIÓN DEL TIPO REDUCIDO DEL IVA**

La aplicación del tipo reducido del IVA no depende de que sea una vivienda habitual o no lo sea, **depende simplemente, de que sea una vivienda y no un local comercial u otro anexo y, por tanto, está destinado a ser la morada de una persona física o su familia.** Por tanto, es irrelevante que la vivienda con posterioridad a su compra permanezca ocupada o desocupada, y por tanto, no puede hacerse depender la calificación de la vivienda del hecho de que posteriormente se obtenga la cédula de habitabilidad. La aptitud de un edificio para su utilización como vivienda es una circunstancia de carácter objetivo.

El Tribunal Supremo en su sentencia de 28 de enero de 2025 fija como doctrina que para la aplicación del tipo reducido previsto en el artículo 91. Dos. 1. 7º Ley IVA, en relación con los "edificios aptos para su utilización como vivienda" **es necesario que concurren los siguientes requisitos: 1º) Ha de tratarse de vivienda terminada, ya que la entrega de la edificación, en tanto no esté concluida, sigue el régimen del suelo sobre el que se asienta. 2º) El tipo se aplica a todas las operaciones que, conforme al artículo 8 Ley IVA, tengan la consideración de entrega de vivienda, y no a las operaciones relativas a vivienda que tengan la consideración de prestación de servicios y 3º) Conforme a la noción usual del término, es preciso que se trate de aptitud para el destino "a habitación o moradas de una persona física o familia, constituyendo su hogar o sede de su vivienda doméstica".**

## **8. EL TRIBUNAL SUPREMO RESUELVE QUE LA NO PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL EN CINCO AÑOS, NO PERMITE A HACIENDA COMPROBAR O INVESTIGAR DEUDAS FORMALMENTE PRESCRITAS**

La sentencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, de 7 de enero de 2025 afirma que Hacienda no puede perseguir por vía penal deudas tributarias prescritas, aunque el plazo de prescripción del delito fiscal, referido a infracciones tributarias que superan los 120.000€, sea de cinco años, pues no se permite la extravagante resurrección del "derecho a comprobar e investigar" deudas prescritas. La Administración tributaria **no puede liquidar impuestos prescritos**, esas comprobaciones o investigaciones pueden realizarse incluso en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios prescritos siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 LGT que no hubiesen prescrito (plazos de prescripción).

