

SUMARI

- 1. IMPOST DE SOCIETATS - L'OBTENCIÓ D'UNA L·LICÈNCIA D'OBRES I ALTRES ACTUACIONS PREPARATÒRIES SUPOSA L'INICI DE L'ACTIVITAT ECONÒMICA D'EDIFICACIÓ O REHABILITACIÓ IMMOBILIÀRIA**
La promoció immobiliària constitueix una "activitat econòmica" a l'efecte de l'Impost de Societats des de l'inici de les activitats preparatòries necessàries per a dur-la a terme, i no des del començament de la transformació material d'un actiu.
- 2. IMPOST DE SOCIETATS - RÈGIM D'ARRENDAMENT D'HABITATGES. REQUISIT D'UN EMPLEAT A TEMPS TOTAL**
No es compleixen els requisits legals en contractar dues persones a mitja jornada.
- 3. IMPOST DE SOCIETATS - ÉS DEDUÏBLE LA PÈRDUA QUE DERIVI DE LA BAIXA DE LES OBRES REALITZADES EN UN LOCAL LLOGAT AMB MOTIU DE LA CANCEL·LACIÓ DEL CONTRACTE D'ARRENDAMENT**
Consulta vinculant de la DGT de data 1 d'octubre de 2024.
- 4. IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES PERSONES FÍSiques - REDUCCIÓ PER ARRENDAMENT D'HABITATGE EN ZONES DE MERCAT RESIDENCIAL TENSIONAT**
Des de l'1-1-2024, en cas d'arrendament de béns immobles destinats a habitatge, el rendiment net generat per aquest arrendament pot beneficiar-se d'uns percentatges de reducció que varien en funció de determinades circumstàncies.
- 5. IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT – EXEMPCIÓ EN ELS ARRENDAMENTS EXCLUSIVAMENTE D'HABITATGES. ENTITAT QUE ES DEDICA A L'ARRENDAMENT D'HABITACIONS PER TEMPORADA**
La Llei de l'IVA assenyala que estan exempts els arrendaments destinats exclusivament a habitatges. No obstant això, l'exempció no comprèn els arrendaments d'apartaments o habitatges moblats quan l'arrendador s'obligui a la prestació d'algun dels serveis complementaris propis de la indústria hotelera, com ara els de restaurant, neteja, rentat de roba o altres anàlegs.
- 6. IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT - L'ADMINISTRACIÓ TRIBUTÀRIA NO POT DENEGAR LA DEVOLUCIÓ DE L'IVA PEL SIMPLE FET QUE NO S'HAGI JUSTIFICAT EL PAGAMENT DE LES FACTURES**
En una resolució del TEAC, s'analitza un supòsit relacionat amb el règim especial de devolucions a empresaris o professionals que no estan establerts en el territori d'aplicació de l'impost.
- 7. IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT - EL TS CONCRETA ELS REQUISITS EXIGIBLES PER A QUALIFICAR UN EDIFICI, O PART D'ELL, COM A APTA PER A LA SEVA UTILITZACIÓ COM A HABITATGE PER A PROCEDIR A L'APLICACIÓ DEL TIPUS REDUÏT DEL 7% DE L'IVA**
L'aplicació del 7% de l'IVA no depèn del fet que sigui un habitatge habitual o no ho sigui, depèn simplement, que sigui un habitatge i no un local comercial o un altre annex i, per tant, està destinat a ser l'estatge d'una persona física o la seva família.
- 8. EL TRIBUNAL SUPREM RESOL QUE LA NO PRESCRIPCIÓ DEL DELICTE FISCAL EN CINQ ANYS, NO PERMET A HISENDA COMPROVAR O INVESTIGAR DEUTES FORMALMENT PRESCRITS**
Hisenda no pot perseguir per via penal deutes tributaris prescrits, encara que el termini de prescripció del delictes fiscal, referit a infraccions tributàries que superen els 120.000€, sigui de cinc anys, perquè no es permet l'extravagant resurrecció del "dret a comprovar i investigar" deutes prescrits.

1. IMPOST DE SOCIETATS - L'OBTENCIÓ D'UNA LLICÈNCIA D'OBRES I ALTRES ACTUACIONS PREPARATÒRIES SUPOSA L'INICI DE L'ACTIVITAT ECONÒMICA D'EDIFICACIÓ O REHABILITACIÓ IMMOBILIÀRIA

En línia amb la jurisprudència del Tribunal Suprem sobre la patrimonialitat d'entitats promotores, l'Audiència Nacional en la seva sentència de 6 de novembre de 2024 (Rec. 87/2020), Sala del Contenciós, conclou que **la promoció immobiliària constitueix una "activitat econòmica" a l'efecte de l'Impost de Societats des de l'inici de les activitats preparatòries necessàries per a dur-la a terme**, i no des del començament de la transformació material d'un actiu.

En el cas concret, es plantejava si una societat promotora podia ser qualificada d' "entitat patrimonial" a l'efecte del règim especial d'entitats patrimonials, de l'antic text refós de la Llei de l'Impost de Societats (aprovat pel Reial decret legislatiu 4/2004).

L'entitat tenia per objecte social la promoció immobiliària i havia adquirit un edifici a Madrid, deduïnt-se l'IVA suportat i comptabilitzant l'actiu com a existències, amb la intenció de rehabilitar-lo per a la implantació d'un hotel. A aquest efecte, havia subscrit contractes d'execució d'obra i de prestació de serveis per a estudis, projectes i direcció d'obra, i havia portat a terme algunes actuacions preparatòries, com la finalització del pla de seguretat de l'actiu o l'obtenció de la llicència municipal definitiva d'obres. No obstant això, abans de l'inici material de les obres de rehabilitació, i en el marc d'un procés de desinversió del soci, l'edifici va acabar venent-se a un tercer.

Si bé en l'autoliquidació inicial es va aplicar el règim general de l'Impost de Societats, la societat va instar després la seva rectificació per entendre aplicable l'especial de societats patrimonials.

En la seva sentència, l'Audiència Nacional considera **que els actes preparatoris i necessaris per a la rehabilitació de l'edifici (subscripció de contractes d'obra i serveis, redacció de projectes i obtenció de la llicència urbanística) constitueixen les fases inicials d'un procés productiu més extens (el de promoció immobiliària)** i conclou que, havent-se iniciat aquesta activitat, l'edifici havia de considerar-se afecte a ella. Es descarta, en conseqüència, l'aplicació del règim especial d'entitats patrimonials, que requereix que més de la meitat de l'actiu del contribuent no estigui afecte a una activitat econòmica.

En el seu raonament, la Sala recorda la jurisprudència consolidada del Tribunal Suprem, segons la qual l'inici de l'activitat de promoció immobiliària no s'ha d'identificar únicament amb la transformació física de l'immoble, sinó que inclou totes les fases prèvies necessàries per a portar-la a terme.

Aquest concepte d' "entitat patrimonial", conserva una part no menor de la seva rellevància sota l'actualment vigent Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'Impost de Societats per l'impacte que té en l'aplicació de l'exempció del seu article 21.3.

2. IMPOST DE SOCIETATS - RÈGIM D'ARRENDAMENT D'HABITATGES. REQUISIT D'UN EMPLEAT A TEMPS TOTAL

En la consulta V2329-24, la consultant, acollida al règim especial d'entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges, pregunta si compleix els requisits legals en contractar dues persones a mitja jornada. Recordem a aquest efecte que, per a l'acolliment al règim, la Llei de l'Impost de Societats **exigeix que, perquè l'arrendament d'habitatges es consideri una activitat econòmica, "les societats que tinguin com a activitat econòmica principal l'arrendament d'habitatges" han de comptar, almenys, amb un empleat a jornada completa**. Reiterant el criteri de les seves consultes vinculants V1437-18, de 29 de maig de 2018, i V2705-19, de 3 d'octubre de 2019, i en una interpretació literal i formalista de la norma, el centre directiu considera que si l'entitat consultant tingués contractada dues o més treballadors a temps parcial, no compleix el requisit legal i que, per tant, no podria acollir-se al règim especial d'entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges.

3. IMPOST DE SOCIETATS - ÉS DEDUÏBLE LA PÈRDUA QUE DERIVI DE LA BAIXA DE LES OBRES REALITZADES EN UN LOCAL LLOGAT AMB MOTIU DE LA CANCEL·LACIÓ DEL CONTRACTE D'ARRENDAMENT

La Direcció General de Tributs en la seva consulta vinculant V2118-24 del passat 1 d'octubre de 2024, dona resposta a una entitat que va dur a terme en 2017 unes obres de condicionament en un local arrendat, que venia amortitzant comptablement en el període de durada del contracte d'arrendament (20 anys). En 2019 va rescindir el contracte de lloguer del local en el qual va realitzar les obres. Es planteja si ha de donar de baixa l'immobilitzat material corresponent a les obres de condicionament o seguir la seva amortització fins que transcorri el referit termini de 20 anys. La DGT recorda que, conforme a la Norma de Registre i Valoració 2^a del PGC, **en l'exercici en què es cancel·li el contracte s'ha de donar de baixa l'actiu (derivat de les obres), la qual cosa generarà un benefici o pèrdua que s'haurà d'imputar en el compte de pèrdues i guanys**. Aquest resultat formarà part de la base imposable de l'impost d'aquest període impositiu, conforme al criteri de meritació.

4. IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES PERSONES FÍSiques - REDUCCIÓ PER ARRENDAMENT D'HABITATGE EN ZONES DE MERCAT RESIDENCIAL TENSIONAT

Des de l'1-1-2024, en cas d'arrendament de béns immobles destinats a habitatge, el rendiment net generat per aquest arrendament pot beneficiar-se d'uns percentatges de reducció que varien en funció de determinades circumstàncies.

Així, per a contractes d'arrendament subscrits a partir del 26-05-2023, el rendiment net positiu pot reduir-se en un 90% quan s'hagi formalitzat pel mateix arrendador un nou contracte d'arrendament sobre un habitatge situat en una **zona de mercat residencial tensionat, en el qual la renda inicial s'hagués rebaixat en més d'un 5% en relació amb l'última renda de l'anterior contracte d'arrendament del mateix habitatge**, una vegada aplicada, si és el cas, la clàusula d'actualització anual del contracte anterior.

S'ha de tenir en compte que, per a aplicar aquest percentatge de reducció, en el moment en què es produeixi la subscripció del contracte, **la zona ha d'haver estat declarada com a zona de mercat residencial tensionat**, ja que d'una altra manera no podria aplicar-se la reducció del 90%, sense perjudici de l'aplicació de la reducció del 50%.

La Direcció General de Tributs en la seva consulta vinculant V2163-24 de 9-10-24 dona resposta al cas d'un contribuent que en els últims cinc anys va formalitzar dos contractes sobre el mateix habitatge, i partint que aquesta es trobés en una zona de mercat residencial tensionat, **podria aplicar-se la reducció del 90% sempre que la renda inicial del nou contracte es rebaixi en més d'un 5% respecte a l'última renda de l'anterior contracte d'arrendament del mateix habitatge**, una vegada aplicada, si és el cas, la clàusula d'actualització anual del contracte anterior. És a dir, s'ha de considerar com a import respecte del qual calcular aquesta rebaixa, l'última renda que, dels dos contractes subscrits en els últims 5 anys, correspongui al contracte que s'hagi subscrit en una data posterior, una vegada aplicada, si és el cas, la clàusula d'actualització anual d'aquest últim contracte.

5. IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT - EXEMPCIÓ EN ELS ARRENDAMENTS EXCLUSIVAMENT D'HABITATGES. ENTITAT QUE ES DEDICA A L'ARRENDAMENT D'HABITACIONS PER TEMPORADA

En la consulta V2310-24, la consultant és una entitat mercantil que es dedica a l'arrendament d'habitacions per temporada que inclou els subministraments i la neteja de zones comunes, així com la neteja individual de l'habitació, aquesta última només sota petició de l'arrendatari. L'entitat es planteja la subjecció i possible exempció d'aquests arrendaments a l'IVA.

La Llei de l'IVA assenyala que **estan exempts els arrendaments destinats exclusivament a habitatges**. No obstant això, l'exempció no comprèn els arrendaments d'apartaments o habitatges moblats quan l'arrendador s'obligui a la prestació d'algun dels serveis complementaris propis de la indústria hotelera, com ara els de restaurant, neteja, rentat de roba o altres anàlegs.

La Direcció General de Tributs assenyala que, a diferència del mer lloguer d'habitatges, l'activitat d'hostalatge es caracteritza per incloure normalment la prestació de serveis addicionals: la recepció i atenció permanent i continuada al client; la neteja periòdica de l'immoble i l'allotjament; el canvi periòdic de roba de llit i bany; la posada a la disposició del client d'altres serveis, com a bugaderia, custòdia de maletes o premsa, i, a vegades, la prestació de serveis d'alimentació i restauració.

Per contra, **rebutja la consideració de serveis propis de l'hostalatge: el servei de neteja i de canvi de roba de llit prestat a l'entrada i sortida del període contractat per cada arrendatari; el servei de neteja de zones comunes de l'edifici, així com de la urbanització en què estigui situat;** i els serveis eventuais d'assistència tècnica i manteniment per a eventuais reparacions de lampisteria, electricitat, cristalleria, persianes, serralleria i electrodomèstics.

6. IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT - L'ADMINISTRACIÓ TRIBUTÀRIA NO POT DENEGAR LA DEVOLUCIÓ D'IVA PEL SIMPLE FET QUE NO S'HAGI JUSTIFICAT EL PAGAMENT DE LES FACTURES

La problemàtica de la **resolució del Tribunal Econòmic-Administratiu, de 27 de setembre de 2024, RG 6872/2022**, gira entorn de l'article 119 de la Llei 37/1992 (Llei IVA), que regula el **règim especial de devolucions a empresaris o professionals que no estan establerts en el territori d'aplicació de l'Impost**, però sí en la Comunitat, Illes Canàries, Ceuta o Melilla. Aquesta llei permet a aquests empresaris sol·licitar la devolució de l'IVA que hagin suportat per les adquisicions o importacions de béns o serveis realitzats en el territori d'aplicació de l'Impost. Un dels aspectes essencials de la normativa és que el dret a la devolució de l'IVA s'exerceix per l'interessat, la qual cosa implica que **li correspon al sol·licitant demostrar que compleix amb els requisits establerts perquè se li concedeixi aquesta devolució**.

La sol·licitud de devolució d'IVA presentada per una entitat en el període 01-2021/03-2021, ascendia a un total de 52.838,49€. No obstant això, l'Administració només va aprovar una devolució parcial per un import de 49.637,73€. La resta, 3.555,73€, va ser denegat. La denegació de la devolució es va deure a la falta de justificació d'uns certs pagaments relacionats amb factures presentades per diferents entitats.

La resolució administrativa i posterior recurs de reposició van afirmar que, encara que es van presentar les factures corresponents a les operacions sol·licitades, **no s'havia acreditat adequadament el pagament de determinades factures**. Aquesta falta de justificació del pagament va ser la raó per la qual l'Administració va considerar que no es podia confirmar la realitat de les operacions i, per tant, no procedia la devolució de l'IVA suportat relacionat amb aquestes factures.

No obstant això, el Tribunal subratlla que el fet que no s'hagi justificat el pagament de les factures no pot ser l'únic fonament per a denegar la devolució de l'IVA. **La legislació no exigeix expressament que s'acrediti el pagament de les factures perquè l'IVA sigui deduït o retornat. El que sí que exigeix la norma és que el sol·licitant demostrï que les operacions s'han realitzat realment**. Per a això, és necessari realitzar una comprovació més exhaustiva, que permeti verificar que les operacions no s'han dut a terme de manera real i que les factures són falses. Per tant, el Tribunal considera que la falta de justificació del pagament no és suficient per si sola per a denegar la devolució.

En aquest sentit, el Tribunal conclou que l'Administració ha de fer un esforç addicional en la comprovació de les operacions i no limitar-se únicament a la falta de pagament. **Si l'Administració no pot demostrar que les operacions no s'han realitzat i que les factures són falses, no pot denegar la devolució de l'IVA amb base només en la falta de justificació del pagament**.

En conclusió, el Tribunal entén que la fonamentació de l'acord de denegació de la devolució és incorrecta i, en conseqüència, procedeix a anul·lar aquest acord. Com a resultat, l'Administració ha de procedir a retornar les quotes d'IVA denegades, ja que l'única raó per a la seva denegació (la falta de justificació dels pagaments) no és suficient per a invalidar la sol·licitud, d'acord amb la normativa vigent.

7. IMPOST SOBRE EL VALOR AFEGIT - EL TS CONCRETA ELS REQUISITS EXIGIBLES PER A QUALIFICAR UN EDIFICI, O PART D'ELL, COM A APTA PER A LA SEVA UTILITZACIÓ COM A HABITATGE PER A PROCEDIR A L'APLICACIÓ DEL TIPUS REDUÏT DE L'IVA.

L'aplicació del tipus reduït de l'IVA no depèn del fet que sigui un habitatge habitual o no ho sigui, **depèn simplement, que sigui un habitatge i no un local comercial o un altre annex i, per tant, està destinat a ser l'estatge d'una persona física o la seva família**. Per tant, és irrellevant que l'habitatge amb posterioritat a la seva compra romanguí ocupada o desocupada, i per tant, no pot fer-se dependre la qualificació de l'habitatge del fet que posteriorment s'obtingui la cèdula d'habitabilitat. L'aptitud d'un edifici per a la seva utilització com a habitatge és una circumstància de caràcter objectiu.

El Tribunal Suprem en la seva sentència de 28 de gener de 2025 fixa com a doctrina que per a l'aplicació del tipus reduït previst en l'article 91. Dos. 1. 7è Llei IVA, en relació amb els "edificis aptes per a la seva utilització com a habitatge" **és necessari que concorrin els següents requisits: 1r) Ha de tractar-se d'habitatge acabat, ja que el lliurament de l'edificació, en tant no estigui conclosa, segueix el règim del sòl sobre el qual s'assenteixi. 2n) El tipus s'aplica a totes les operacions que, conforme a l'article 8 Llei IVA, tinguin la consideració de lliurament d'habitatge, i no a les operacions relatives a habitatge que tinguin la consideració de prestació de serveis i 3r) Conforme a la noció usual del terme, cal que es tracti d'aptitud per al destí "a habitació o estatsges d'una persona física o família, constituint la seva llar o seu del seu habitatge domèstic".**

8. EL TRIBUNAL SUPREM RESOL QUE LA NO PRESCRIPCIÓ DEL DELICTE FISCAL EN CINQ ANYS, NO PERMET A HISENDA COMPROVAR O INVESTIGAR DEUTES FORMALMENT PRESCRITS

La sentència de la Sala penal del Tribunal Suprem, de 7 de gener de 2025 afirma que Hisenda no pot perseguir per via penal deutes tributaris prescrits, encara que el termini de prescripció del delicte fiscal, referit a infraccions tributàries que superen els 120.000€, sigui de cinc anys, perquè no es permet l'extravagant resurrecció del "dret a comprovar i investigar" deutes prescrits. L'Administració tributària **no pot liquidar impostos prescrits**, aquestes comprovacions o recerques poden realitzar-se fins i tot en el cas que les mateixes afectin exercicis o períodes i conceptes tributaris prescrits sempre que tal comprovació o recerca resulti precisa en relació amb la d'algun dels drets als quals es refereix l'article 66 LGT que no haguessin prescrit (terminis de prescripció).

BOU & ASSOCIATS

