

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC071193

DGT: 28-01-2019

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0171/2019

SUMARIO:

IVA. Tipo superreducido. Viviendas adquiridas por entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Una Sociedad Anónima Cotizada de Inversión Inmobiliaria -SOCIMI- tiene por actividad principal, y prácticamente exclusiva, la inversión y alquiler de propiedades inmobiliarias de carácter residencial. En el desarrollo de la misma, para la adquisición de inmuebles residenciales cuya entrega esté sujeta y no exenta del IVA, plantea distintas formas de inversión: adquisición de una o varias entidades acogidas al régimen fiscal especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas -EDAV- que ya fueran propietarias de los activos residenciales; constituir una o varias entidades que cumplirían con los requisitos necesarios para aplicar el régimen EDAV -acogiéndose al mismo-, y serían dichas entidades las que adquirieran y arrendaran los inmuebles residenciales; o adquirir una o varias entidades que cumplirían con los requisitos necesarios para aplicar el régimen EDAV -acogiéndose al mismo- y serían dichas entidades las que adquirieran y arrendaran los inmuebles residenciales.

Pues bien, en relación con la aplicación del 4 por ciento previsto en el art. 91.Dos.1.6.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) respecto de ciertas adquisiciones de activos inmobiliarios de carácter residencial y, en su caso, pérdida del referido beneficio fiscal por el hecho de pasar a tributar por otro régimen distinto al de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas debemos distinguir los siguientes casos:

- Adquisición de propiedades inmobiliarias de carácter residencial que se encuentran sujetas y no exentas del IVA realizadas por entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y que aplicarán el régimen fiscal especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas en el IS, pero que a la fecha de adquisición de las viviendas no se cumplen los requisitos de dicho régimen por no contar con al menos 8 viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento. En relación con este supuesto, procede la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento siempre que la entidad adquirente de las viviendas tenga la intención, confirmada por elementos objetivos que deberán concurrir a la fecha de la adquisición, de dedicar los inmuebles que adquiera en el año siguiente al arrendamiento y vaya a tener derecho a la bonificación establecida en el art. 49.1 de la Ley del IS respecto de las rentas que vaya percibir del referido arrendamiento.

- Modificación del régimen fiscal de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas con posterioridad a la adquisición de las viviendas habiéndose aplicado un tipo impositivo del 4 por ciento a dicha adquisición. En este caso, de mantenerse arrendadas las viviendas en la entidad, ya sea la originaria que adquirió las viviendas ya sea la destinataria de la fusión por absorción de esta última, por un plazo de tres años computado desde la fecha en que tales viviendas fueron arrendadas por primera vez por la sociedad adquirente que pretendía aplicar el régimen especial de arrendamiento de viviendas del IS, pudiéndose sumar, a estos efectos, en el cómputo de los tres años, el tiempo en que sean ofrecidas en arrendamiento con un máximo de un año, siempre que, además, en ese plazo de tres años, las rentas derivadas de dicho arrendamiento lleguen a tener derecho a la bonificación prevista en el art. 49 de la Ley 27/2014, no procederá la rectificación del tipo impositivo del 4 por ciento aplicado en la adquisición de las viviendas. En este sentido, es frecuente que los activos residenciales adquiridos por las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas se correspondan con promociones adquiridas en bloque y no por viviendas individuales dentro de un mismo edificio, por lo que podría darse el caso de que algunas viviendas del edificio aun estando ofrecidos en arrendamiento se encuentren vacantes, si bien el porcentaje mayoritario de las viviendas que componen el edificio sí se encontraría efectivamente arrendado. A estos efectos, el hecho de que alguna de las unidades individuales (pisos, locales, etc.) que conforman la promoción o bloque haya podido estar vacante no supone el incumplimiento del plazo de los tres años que debiera estar arrendado -sumado el tiempo en que haya estado ofrecido en arrendamiento con un máximo de un año- siempre que el conjunto de dichas unidades haya permanecido sustancialmente arrendado durante, al menos tres años, sumándose el tiempo en que haya estado ofrecido en arrendamiento con un máximo de un año.

Si con posterioridad a la adquisición de las viviendas sujetas y no exentas del IVA a la que se aplicó el tipo impositivo del 4 por ciento, se modifica el régimen fiscal de la entidad adquirente, ya sea por optar por otro régimen distinto o como consecuencia de la fusión por absorción de la misma por otra entidad que aplique un régimen incompatible, de forma que dicha modificación se produzca con anterioridad a que dicha entidad finalice el primer periodo impositivo que tiene lugar una vez comunicada a la Administración tributaria la opción por el régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas a efectos del IS, procederá la rectificación del tipo impositivo del 4 por ciento aplicado a la adquisición de las viviendas toda vez que, con independencia de que se mantengan arrendadas durante un plazo de tres años, las rentas derivadas del arrendamiento no van a poder disfrutar de la bonificación prevista en el art. 49 de la Ley 27/2014.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 90 y 91.
RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 26 bis.
Ley 27/2014 (Ley IS), art. 49.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una Sociedad Anónima Cotizada de Inversión Inmobiliaria (SOCIMI) que tiene por actividad principal, y prácticamente exclusiva, la inversión y alquiler de propiedades inmobiliarias de carácter residencial. En el desarrollo de la misma, para la adquisición de inmuebles residenciales cuya entrega esté sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, se plantea las siguientes formas de inversión:

- a) Adquisición de una o varias entidades acogidas al régimen fiscal especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas (EDAV) que ya fueran propietarias de los activos residenciales.
- b) Constituir una o varias entidades que cumplirían con los requisitos necesarios para aplicar el régimen EDAV (acogiéndose al mismo), y serían dichas entidades las que adquirieran y arrendaran los inmuebles residenciales.
- c) Adquirir una o varias entidades que cumplirían con los requisitos necesarios para aplicar el régimen EDAV (acogiéndose al mismo), y serían dichas entidades las que adquirieran y arrendaran los inmuebles residenciales.

Cuestión planteada:

Aplicación del tipo súper-reducido del 4 por ciento previsto en el artículo 91.Dos.1.6º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con ciertas adquisiciones de activos inmobiliarios de carácter residencial y, en su caso, pérdida del referido beneficio fiscal por el hecho de pasar a tributar por otro régimen distinto al de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

Contestación:

1. El artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), señala que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Por su parte, el artículo 91.Uno.1.7º de la citada Ley señala que se aplicará el tipo del 10 por ciento a las entregas de los edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

El artículo 91.Dos.1.6º de la Ley 37/1992, prevé, en su segundo párrafo, la aplicación del tipo impositivo reducido del 4 por ciento a las entregas de los siguientes bienes:

“Las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial previsto en el capítulo III del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 54 de la citada Ley. A estos efectos, la entidad

adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente”.

Por su parte, el artículo 26 bis del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su apartado uno establece lo siguiente:

“Uno. A efectos de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 91.dos.1.6.º de la Ley del Impuesto, relativo a determinadas entregas de viviendas, las circunstancias de que el destinatario tiene derecho a aplicar el régimen especial previsto en el capítulo III del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y de que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les es aplicable la bonificación establecida en el artículo 49.1 de dicha Ley, podrán acreditarse mediante una declaración escrita firmada por el referido destinatario dirigida al sujeto pasivo, en la que aquél haga constar, bajo su responsabilidad, su cumplimiento

De mediar las circunstancias previstas en el artículo 87.uno de la Ley del Impuesto, el citado destinatario responderá solidariamente de la deuda tributaria correspondiente, sin perjuicio, asimismo, de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 170.dos.2.º de la misma ley.”.

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, la aplicación del gravamen del 4 por ciento a la adquisición de viviendas por entidades dedicadas al arrendamiento requiere dos condiciones:

1ª) Que la entidad adquirente aplique el régimen especial previsto en el capítulo el capítulo III del Título VII de la Ley 27/2014, Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

2ª) Que a las rentas derivadas del posterior arrendamiento de la vivienda adquirida les sea aplicable la bonificación establecida en el artículo 49 de la Ley 27/2014).

2. En relación con las cuestiones objeto de consulta se ha pronunciado este Centro directivo en distintas contestaciones a consultas vinculantes, debiendo destacar los siguientes criterios al respecto:

1º. Procede la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento previsto en el segundo párrafo del artículo 91.dos.1.6.º de la Ley del Impuesto a las adquisiciones de viviendas terminadas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades que se transmitan conjuntamente, efectuadas por una entidad que, en el momento de dicha adquisición, todavía no cumple los requisitos necesarios para poder aplicar el régimen especial previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para “Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas” siempre que la referida entidad tenga la intención, confirmada por elementos objetivos que deberán concurrir a la fecha de la adquisición, de dedicar las viviendas que adquiera en el año siguiente al arrendamiento y vaya a tener derecho a la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 49 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto de las rentas que vaya percibir del referido arrendamiento (consulta vinculante de fecha 22 de agosto de 2017, número V2184-17).

2º. Si una sociedad dedicada al arrendamiento de viviendas, que se benefició del tipo reducido del 4 por ciento conforme a lo establecido en el artículo 91.Dos.1.6º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido al adquirir las viviendas, renuncia a la aplicación del régimen especial de arrendamiento de viviendas del Impuesto sobre Sociedades para pasar a tributar por el régimen especial de las SOCIMI, no procederá la rectificación del tipo impositivo mencionado siempre que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos 3 años (consulta vinculante de fecha 30 de noviembre de 2015, número V3766-15).

En relación con lo anterior debe precisarse que el cómputo de los tres años que deben permanecer las viviendas arrendadas se efectuará desde la fecha en que fueron arrendadas por primera vez por la sociedad que pretenda aplicar el régimen especial de arrendamiento de viviendas del Impuesto sobre Sociedades (sumándose el tiempo en que sean ofrecidas en arrendamiento con un máximo de un año) siempre que, en ese plazo, las rentas derivadas de dicho arrendamiento lleguen a tener derecho a la bonificación prevista en el artículo 49 de la Ley 27/2014.

3. En virtud de lo dispuesto anteriormente, según la información aportada en el escrito de consulta, debemos distinguir los siguientes casos:

1º. Adquisición de propiedades inmobiliarias de carácter residencial (i.e. viviendas) que se encuentran sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido realizadas por entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y que aplicarán el régimen fiscal especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas en el Impuesto sobre Sociedades, pero que a la fecha de adquisición de las viviendas no se cumplen los requisitos de dicho régimen por no contar con al menos 8 viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento.

En relación con este supuesto, es criterio de este Centro directivo, como se expuso anteriormente, que procede la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento siempre que la entidad adquirente de las viviendas tenga la intención, confirmada por elementos objetivos que deberán concurrir a la fecha de la adquisición, de dedicar los inmuebles que adquiera en el año siguiente al arrendamiento y vaya a tener derecho a la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 49 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto de las rentas que vaya percibir del referido arrendamiento.

2º. Modificación del régimen fiscal de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas con posterioridad a la adquisición de las viviendas habiéndose aplicado un tipo impositivo del 4 por ciento a dicha adquisición.

En este caso, de mantenerse arrendadas las viviendas en la entidad, ya sea la originaria que adquirió las viviendas ya sea la destinataria de la fusión por absorción de esta última, por un plazo de tres años computado desde la fecha en que tales viviendas fueron arrendadas por primera vez por la sociedad adquirente que pretendía aplicar el régimen especial de arrendamiento de viviendas del Impuesto sobre Sociedades, pudiéndose sumar, a estos efectos, en el cómputo de los tres años, el tiempo en que sean ofrecidas en arrendamiento con un máximo de un año, siempre que, además, en ese plazo de tres años, las rentas derivadas de dicho arrendamiento lleguen a tener derecho a la bonificación prevista en el artículo 49 de la Ley 27/2014, no procederá la rectificación del tipo impositivo del 4 por ciento aplicado en la adquisición de las viviendas.

En este sentido, es frecuente que los activos residenciales adquiridos por las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas se correspondan con promociones adquiridas en bloque (i.e. edificios enteros) y no por viviendas individuales dentro de un mismo edificio, por lo que podría darse el caso de que algunas viviendas del edificio aun estando ofrecidos en arrendamiento se encuentren vacantes, si bien el porcentaje mayoritario de las viviendas que componen el edificio sí se encontraría efectivamente arrendado.

A estos efectos, el criterio de este Centro directivo es considerar que el hecho de que alguna de las unidades individuales (pisos, locales, etc.) que conforman la promoción o bloque haya podido estar vacante no supone el incumplimiento del plazo de los tres años que debiera estar arrendado (sumado el tiempo en que haya estado ofrecido en arrendamiento con un máximo de un año) siempre que el conjunto de dichas unidades haya permanecido sustancialmente arrendado durante, al menos tres años, sumándose el tiempo en que haya estado ofrecido en arrendamiento con un máximo de un año.

Si con posterioridad a la adquisición de las viviendas sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido a la que se aplicó el tipo impositivo del 4 por ciento en virtud de lo dispuesto en el artículo 91.Dos.1.6º de la Ley 37/1992, se modifica el régimen fiscal de la entidad adquirente, ya sea por optar por otro régimen distinto o como consecuencia de la fusión por absorción de la misma por otra entidad que aplique un régimen incompatible, de forma que dicha modificación se produzca con anterioridad a que dicha entidad finalice el primer periodo impositivo que tiene lugar una vez comunicada a la Administración tributaria la opción por el régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas a efectos del Impuesto sobre Sociedades, procederá la rectificación del tipo impositivo del 4 por ciento aplicado a la adquisición de las viviendas toda vez que, con independencia de que se mantengan arrendadas durante un plazo de tres años, las rentas derivadas del arrendamiento no van a poder disfrutar de la bonificación prevista en el artículo 49 de la Ley 27/2014.

4. Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.