

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084637

DGT: 31-01-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0102/2023

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. *Requisito de que al menos el 55% del valor del activo genere rentas susceptibles de bonificación.* Una entidad dedicada al arrendamiento de inmuebles valora la posibilidad de acogerse al régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas en base a las viviendas que componen su activo y una promoción que se encuentra en fase de construcción. No computarán como activos ni como rentas susceptibles de aplicar la bonificación del art. 49 Ley IS las derivadas de las viviendas arrendadas como oficinas, pues no tienen por destino satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario. Tampoco se incluirán en el activo las viviendas que se hayan en fase de construcción, al no ser susceptibles de generar rentas.

IVA. Tipo reducido. Ejecuciones de obra relacionadas con la construcción o rehabilitación de viviendas. La aplicación del tipo reducido del 4% no está prevista para las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción de edificaciones, por tanto, el tipo aplicable será del 10%.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 48 y 49.

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 2.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5 y 91.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), art. 26 bis.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una sociedad dedicada al arrendamiento de inmuebles, en concreto, al arrendamiento de locales de negocio, de naves industriales y de viviendas. Para el desarrollo de la citada actividad la consultante dispone de la correspondiente organización de medios materiales y personales, por lo que dispone de varias personas contratadas con contrato laboral a jornada completa y de un local afecto, dedicando ambos elementos en exclusiva a la actividad de gestión de los arrendamientos. Todos los inmuebles de la entidad consultante están afectos a la actividad de arrendamiento, si bien dispone de algunos inmuebles que son destinados a la venta.

La consultante está valorando la posibilidad de acogerse al régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, contemplado en el Capítulo III del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En la actualidad, la consultante dispone de más de ocho viviendas arrendadas. Las rentas procedentes de esta actividad son inferiores al 55% del total de las rentas. Sin embargo, el valor del activo de las viviendas arrendadas es superior al 55% del valor total del activo de la entidad consultante.

La consultante, entre los diferentes inmuebles que posee en arrendamiento, dispone de unas viviendas, que no se arriendan como viviendas sino como oficinas. Es decir, estos inmuebles disponen de la cédula de habitabilidad como vivienda, pero se alquilan para que se ejerza una actividad profesional.

Además, la consultante tiene la intención de promocionar ella misma unas viviendas que destinará a la actividad de arrendamiento de viviendas. La construcción de estas viviendas puede abarcar más de un ejercicio.

Cuestión planteada:

1. Respecto al Impuesto sobre Sociedades, si a efectos de valorar el activo susceptible de generar rentas de arrendamiento de viviendas, debe incluirse en el mismo, a fecha de devengo del impuesto:

- Los inmuebles que están arrendados como oficinas pero que disponen de cédula de habitabilidad como vivienda.

- Las viviendas promovidas directamente por la consultante, que aún no haya finalizado su construcción y que, por tanto, no se disponga del certificado final de obra ni de la cédula de habitabilidad, si bien se destinarán al arrendamiento de viviendas una vez finalizada la obra.

2. Respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, el artículo 91.dos.1.6º de la Ley 37/1992, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que se aplicará el tipo del 4% a la entrega de viviendas

que sean adquiridas por entidades acogidas al régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, contemplado en el Capítulo III del Título VII de la LIS. Pues bien, si en el caso de las viviendas promovidas directamente por la entidad consultante y que se destinarán al arrendamiento de viviendas (en el caso de estar acogido a dicho régimen), las ejecuciones de obra realizadas por los constructores por las que se aplicará la inversión del sujeto pasivo, podrán aplicarse el tipo del 4%, o bien deben aplicarse el tipo del 10%.

Contestación:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La entidad consultante plantea si, a efectos del cálculo del valor del activo de la entidad susceptible de generar rentas que tengan derecho a la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 49.1 de la LIS, deben incluirse una serie de inmuebles que se encuentran arrendados como oficinas, si bien disponen de cédula de habitabilidad como vivienda, así como las viviendas promovidas por la consultante cuya construcción aún no ha finalizado, las cuales no disponen de certificado final de obra ni de cédula de habitabilidad, si bien se destinarán al arrendamiento de viviendas una vez finalizada la obra.

El Capítulo III del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) regula el régimen fiscal especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda. Al respecto, el apartado 1 del artículo 48 de la LIS establece que:

“1. Podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido. Dicha actividad será compatible con la realización de otras actividades complementarias, y con la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento a que se refiere la letra b) del apartado 2 siguiente.

A efectos de la aplicación de este régimen especial, únicamente se entenderá por arrendamiento de vivienda el definido en el artículo 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en dicha Ley para los contratos de arrendamiento de viviendas.

Se asimilarán a viviendas el mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje con el máximo de dos, y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador, excluidos los locales de negocio, siempre que unos y otros se arrienden conjuntamente con la vivienda.

2. La aplicación del régimen fiscal especial regulado en este capítulo requerirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

(...)

d) En el caso de entidades que desarrollen actividades complementarias a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas, que al menos el 55 por ciento de las rentas del período impositivo, excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento a que se refiere la letra b) anterior, o, alternativamente que al menos el 55 por ciento del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la aplicación de la bonificación a que se refiere el artículo 49.1 de esta Ley.”

Por su parte, el artículo 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, señala que “se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario”.

De acuerdo con la definición del artículo 2.1 de la Ley 29/1994, en la medida en que la edificación arrendada u ofrecida en arrendamiento responda a esta definición, y se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en dicha Ley 29/1994 para los contratos de arrendamiento de viviendas, será válida a efectos de la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda.

En el caso concreto planteado, en la medida en que las viviendas arrendadas (u ofrecidas en arrendamiento) como oficinas no tiene por destino primordial satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, tal y como exige el artículo 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, anteriormente reproducido, dichos inmuebles no cumplirían los requisitos y condiciones establecidos en el mismo, por lo que ni dichos activos ni sus rentas derivadas del arrendamiento computarán a efectos de dar cumplimiento al requisito previsto en la letra d) del artículo 48.2 de la LIS. A estos últimos efectos, no se puede considerar que sean susceptibles de generar rentas con derecho a la aplicación de la bonificación a que se refiere el artículo 49.1 de la LIS

Por lo que respecta al segundo caso objeto de consulta, en la medida en que las viviendas se encuentran en fase de construcción, no cumplen el requisito de ser susceptibles de generar rentas con derecho a la aplicación

de la bonificación a que se refiere el artículo 49.1 de la LIS por lo que no pueden formar parte del activo de la entidad a efectos de lo dispuesto en la letra d) del artículo del artículo 48.2 de la LIS

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (en adelante, LIVA) establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen".

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto".

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la LIVA se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.
(...)"

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas".

En consecuencia, la entidad consultante tiene la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

En relación con el tipo impositivo aplicable a las entregas de las viviendas, el artículo 91.Dos.1.6º de la LIVA prevé, en su segundo párrafo, la aplicación del tipo impositivo reducido del 4 por ciento a las siguientes operaciones:

"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 Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establece que:

"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.2º de la misma ley".

Tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 22 de agosto de 2017, número V2184-17, 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 III del Título VII de la LIS.
- 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 LIS.

En consecuencia, si la entidad adquirente reúne las condiciones anteriores se aplicará el tipo impositivo del 4 por ciento a las adquisiciones de viviendas terminadas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades que se transmitan conjuntamente, efectuadas por la misma conforme a lo señalado anteriormente.

En aquellos supuestos en los que la entrega de las viviendas se produjese durante un ejercicio en el que la entidad adquirente todavía no cumpliera los requisitos necesarios para poder aplicar el régimen especial previsto la LIS para “Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas”, en la medida en que la intención de la sociedad adquirente, confirmada por elementos objetivos que deberán concurrir a la fecha de la adquisición, vaya a ser dedicar las viviendas que adquieran al arrendamiento y vaya a tener derecho a la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 49 de la LIS respecto de las rentas que vaya percibir del referido arrendamiento, la adquisición de dichos bienes inmuebles tributará en el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 4 por ciento.

Lo anterior no será de aplicación, en su caso, a la adquisición de viviendas en construcción que pudiera efectuar la entidad adquirente, cuya entrega estaría sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando al tipo general del Impuesto del 21 por ciento.

Por último, en relación con el tipo del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a las ejecuciones de obras de construcción de las referidas viviendas, el artículo 90, apartado uno, de la LIVA dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91.Uno.1.7º de la LIVA prevé que se aplicará el tipo del 10 por ciento a las siguientes entregas que tengan por objeto:

“7.º 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.

En lo relativo a esta ley no tendrán la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a viviendas.

No se considerarán edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22.º, parte A), letra c) de esta ley”.

Asimismo, se aplicará el tipo del 10 por ciento, conforme señala el artículo 91.Uno.3.1º de la LIVA a “las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas, las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización”.

Finalmente, el artículo 91.Tres de la LIVA dispone que “lo dispuesto en los apartados uno.1 y dos.1 de este artículo será también aplicable a las ejecuciones de obra que sean prestaciones de servicios, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de esta Ley, y tengan como resultado inmediato la obtención de alguno de los bienes a cuya entrega resulte aplicable uno de los tipos reducidos previstos en dichos preceptos.

El contenido del párrafo anterior no será de aplicación a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública a que se refiere el apartado uno.3 de este artículo”.

En virtud de lo dispuesto anteriormente, tal y como ha manifestado este Centro directivo en la contestación vinculante de 20 de junio de 2020, número V2169-20, y según la interpretación teleológica de los preceptos anteriormente transcritos, la aplicación del tipo reducido del 4 por ciento no está prevista para las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción de edificaciones a que se refiere el escrito de consulta por lo que el tipo impositivo aplicable a dicha operación será el del 10 por ciento cuando concurren el resto de requisitos regulados en el referido artículo 91.Uno.3.1º de la LIVA.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por los consultantes, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de las operaciones proyectadas, de tal modo que podrían alterar el juicio de las mismas, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa, a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en las operaciones realizadas.

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 Función Pública.