

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC087216

DGT: 21-07-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2167/2023

**SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (SOCIMI).** La sociedad contribuyente es propietaria de un hotel construido en una finca, respecto de la que es titular de un derecho de superficie. La contribuyente cede el uso del hotel a un operador, que desarrolla en él su negocio hotelero en virtud de un contrato de arrendamiento operativo. El contrato de arrendamiento prevé una renta creciente por el uso del hotel. La renta cuenta, además, con un componente variable que depende de la facturación bruta que obtenga el arrendatario sobre el hotel. La contribuyente contabiliza la renta fija creciente de forma lineal, es decir, al margen de la corriente financiera de pagos del arrendatario. En consecuencia, la contribuyente reconoce un ingreso por el importe «linealizado» de la renta fija creciente, contra: (i) los pagos recibidos efectivamente del arrendatario y, sobre el exceso, (i) una partida que se corresponde con una cuenta a cobrar entre el arrendador y el arrendatario derivada del contrato de arrendamiento, reconocida en el balance de la contribuyente como «créditos frente a terceros». En cualquier caso, estos créditos frente a terceros no son una partida financiera de inversión desde un punto de vista contable, sino que corresponde, en realidad, a un importe a cobrar de clientes a largo plazo a resultas de la actividad principal de la contribuyente y como contrapartida de la propia cifra de negocios. La contribuyente comenzará a dar de baja esta partida con ocasión del incremento de la renta fija creciente desde 2026, cuando los pagos recibidos efectivamente del arrendatario superen el ingreso contable «linealizado» sobre la vida útil del contrato de arrendamiento. La contribuyente desde su posición arrendadora debe contabilizar el ingreso por el arrendamiento (de forma simétrica a como lo haría el arrendatario) de forma lineal, generándose en los años en que el importe cobrado sea inferior al ingreso imputado, un activo por una cuenta a cobrar, que posteriormente se compensaría cuando el importe cobrado fuese superior al ingreso imputable. El requisito de inversión del activo está referido, exclusivamente, a los bienes inmuebles. No obstante, las cuentas a cobrar surgidas de la operativa de la contribuyente constituyen elementos intrínsecamente vinculados al arrendamiento de los inmuebles, entendiéndose inherentes a los mismos, ya que derivan de la contabilización de éste, debiendo computarse, en este caso, como parte integrante de aquellos activos aptos para la aplicación del régimen fiscal.

La entidad que opta por la aplicación del régimen fiscal especial es una entidad residente en territorio español, y, a su vez, filial de una sociedad residente en un Estado Miembro o en un país del Espacio Económico Europeo. En estos casos debe tenerse en cuenta que los requisitos exigidos en el art. 3.1 Ley 11/2009 (SOCIMI), se determinarán a nivel del grupo mercantil, aun cuando la entidad matriz sea una entidad no residente en territorio español.

**PRECEPTOS:**

Ley 11/2009 (SOCIMI), arts. 2, 3, 6 y 8.

RD 1514/2007 (PGC), norma 8ª.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante tiene como objeto social principal la adquisición de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento y está sometida a la política obligatoria, legal o estatutaria, de distribución de beneficios prevista en el artículo 6 de la Ley SOCIMI.

La consultante no tiene participaciones en otras entidades. La totalidad del capital social de la consultante pertenece a una sociedad comanditaria por acciones (société en comandite par actions) con residencia fiscal en Francia, que tributa en el Impuesto sobre Sociedades francés bajo el régimen fiscal especial previsto para las sociétés d'investissement immobilier cotées; un régimen similar al establecido para las SOCIMI en cuanto a su objeto social y a la política obligatoria de distribución de beneficios.

Las acciones del socio único están admitidas a negociación en Euronext Paris, que funciona como un sistema multilateral de negociación, operado y gestionado por Euronext Paris SA, en su condición de gestor del mercado, que reúne los diversos intereses de compra y de venta sobre diversos instrumentos financieros, y que está autorizado y funciona de forma regular de conformidad con lo dispuesto en la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros y por la que se modifican la Directiva 2002/92/CE y la Directiva 2011/61/UE.

El socio único de la consultante puede identificar a más del 95 por ciento de su accionariado a través del sistema de compensación y liquidación de valores financieros.

La consultante es una entidad con residencia fiscal en España que tributa en el Impuesto sobre Sociedades bajo el régimen fiscal especial previsto para las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario en los términos previstos en el artículo 2.1.c) de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario para entidades íntegramente participadas por otras SOCIMI u otras sociedades no residentes análogas ("subSOCIMIs").

La consultante optó por el régimen SOCIMI mediante decisión adoptada por el socio único el 3 de agosto de 2017. La opción fue comunicada a la Delegación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de su domicilio social el 4 de agosto de 2017, de conformidad con el artículo 8 de la Ley SOCIMI.

El socio único de la consultante participa íntegramente en el capital social de otras tres entidades que aplican el régimen SOCIMI en su condición de subSOCIMIs, es decir, como entidades que cumplen los requisitos previstos en el artículo 2.1.c) de la Ley SOCIMI. Las filiales optaron por el régimen SOCIMI y notificaron la opción a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria durante el ejercicio 2017.

La consultante es propietaria de un hotel construido en una finca situada en Barcelona, respecto de la que es titular de un derecho de superficie hasta 2052. Al término de la concesión administrativa, la consultante está obligada a revertir el hotel al ayuntamiento de Barcelona.

La consultante cede el uso del hotel a un operador, que desarrolla en él su negocio hotelero en virtud de un contrato de arrendamiento operativo que se rige por lo dispuesto en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos. El contrato de arrendamiento prevé una renta creciente por el uso del hotel, que será, como mínimo, de 5,7 millones de euros hasta que termine el año 2025 y de 6,3 millones desde 2026 hasta la final de la vigencia del contrato de arrendamiento. La renta cuenta, además, con un componente variable que depende de la facturación bruta que obtenga el arrendatario sobre el hotel.

La consultante ha reconocido el contrato de arrendamiento según el criterio recogido para los arrendamientos operativos en el apartado segundo de la Norma de Registro y Valoración 8ª (Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar) del Plan General Contable, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. La consultante contabiliza la renta fija creciente de forma lineal, es decir, al margen de la corriente financiera de pagos del arrendatario, de conformidad con el criterio de devengo previsto en el Plan General Contable y el criterio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en contestación a la consulta núm. 3 publicada en el Boletín Oficial del Instituto núm. 87 en septiembre de 2011.

En consecuencia, la consultante reconoce un ingreso por el importe "linealizado" de la renta fija creciente, contra: (i) los pagos recibidos efectivamente del arrendatario según lo dispuesto en el contrato de arrendamiento y, sobre el exceso, (ii) una partida que se corresponde con una cuenta a cobrar entre el arrendador y el arrendatario derivada del contrato de arrendamiento, reconocida en el balance de la consultante como "créditos frente a terceros". En cualquier caso, según el escrito de consulta, estos créditos frente a terceros no son una partida financiera de inversión desde un punto de vista contable, sino que corresponde, en realidad, a un importe a cobrar de clientes a largo plazo a resultados de la actividad principal de la consultante y como contrapartida de la propia cifra de negocios, según la norma 6ª de elaboración de las cuentas anuales del Plan General Contable. La consultante comenzará a dar de baja esta partida con ocasión del incremento de la renta fija creciente desde 2026, cuando los pagos recibidos efectivamente del arrendatario superen el ingreso contable "linealizado" sobre la vida útil del contrato de arrendamiento.

## **Cuestión planteada:**

1.- Confirmación de que las cuentas a cobrar son un activo apto según el artículo 3.1 de la Ley SOCIMI.

2.- Confirmación de que la consultante cumplirá con el requisito de inversión si al menos el 80 por ciento del valor del activo del balance consolidado de las sociedades que forman parte del grupo de la consultante en España en atención a los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio se corresponde con activos aptos a pesar de que la consultante no supere el test de activos de forma individual.

## **Contestación:**

1.- La norma de registro y valoración 8ª. "Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar" del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula en su apartado 2 el arrendamiento operativo en los siguientes términos: "Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias.”

Al respecto, y en relación con la incorporación de un período de carencia en un contrato de arrendamiento operativo, la consulta número 3 del Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas 87, de septiembre de 2011, considera que “en determinadas ocasiones los contratos de arrendamiento incluyen incentivos para que el arrendatario acepte el contrato, cuyo adecuado tratamiento contable es calificarlos como una contrapartida neta acordada por la utilización del activo con independencia de la naturaleza del incentivo o del calendario de los pagos a realizar.

En este sentido, el periodo inicial de carencia de dos meses incluido en los contratos debe entenderse como un incentivo al arrendamiento que la empresa contabilizará como un menor gasto a lo largo del periodo de arrendamiento, para lo cual se utilizará, con carácter general, un sistema de reparto lineal, sin perjuicio de que tal y como se ha indicado la cuota resultante de aplicar el incentivo, en todo caso, comience a devengarse cuando la empresa asuma el control del activo, circunstancia que se producirá, con carácter general, a la firma de los correspondientes contratos.”

De lo anterior se deriva, como hace la consultante, que ésta, desde su posición arrendadora, debe contabilizar el ingreso por el arrendamiento (de forma simétrica a como lo haría el arrendatario) de forma lineal, generándose en los años en que el importe cobrado sea inferior al ingreso imputado, un activo por una cuenta a cobrar, que posteriormente se compensaría cuando el importe cobrado fuese superior al ingreso imputable.

Por otro lado, el artículo 3 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, establece en su apartado 1:

“Las SOCIMI deberán tener invertido, al menos, el 80 por ciento del valor del activo en bienes inmuebles de naturaleza urbana destinados al arrendamiento, en terrenos para la promoción de bienes inmuebles que vayan a destinarse a dicha finalidad siempre que la promoción se inicie dentro de los tres años siguientes a su adquisición, así como en participaciones en el capital o patrimonio de otras entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 2 de esta Ley.

Este porcentaje se calculará sobre el balance consolidado en el caso de que la sociedad sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Dicho grupo estará integrado exclusivamente por las SOCIMI y el resto de entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 2 de esta Ley.

El valor del activo se determinará según la media de los balances individuales o, en su caso, consolidados trimestrales del ejercicio, pudiendo optar la sociedad para calcular dicho valor por sustituir el valor contable por el de mercado de los elementos integrantes de tales balances, el cual se aplicaría en todos los balances del ejercicio. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedente de la transmisión de dichos inmuebles o participaciones que se haya realizado en el mismo ejercicio o anteriores siempre que, en este último caso, no haya transcurrido el plazo de reinversión a que se refiere el artículo 6 de esta ley.

A efectos de dicho cómputo, si los bienes inmuebles están situados en el extranjero, incluidos los tenidos por las entidades a que se refiere la letra c) del apartado 1 del artículo 2 de esta Ley, deberán tener naturaleza análoga a los situados en territorio español y deberá existir efectivo intercambio de información tributaria con el país o territorio en el que estén situados, en los términos establecidos en la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.”

Por su parte, los apartados 3 y 4 del artículo 2 de la Ley 11/2009, establecen que:

“3. Quedan excluidos de la consideración de bienes inmuebles a los efectos de esta Ley:

a) Los bienes inmuebles de características especiales a efectos catastrales regulados en el artículo 8 del Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, y,

b) Los bienes inmuebles cuyo uso se ceda a terceros mediante contratos que cumplan los requisitos para ser considerados como de arrendamiento financiero a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

4. Los bienes inmuebles adquiridos lo deberán ser en propiedad. En particular, se entenderá incluida la propiedad resultante de derechos de superficie, vuelo o subedificación, inscritos en el Registro de la Propiedad y durante su vigencia, así como los inmuebles poseídos por la sociedad en virtud de contratos que cumplan los requisitos para ser considerados como de arrendamiento financiero a efectos del Impuesto sobre Sociedades.”

Por tanto, de la norma se deduce que el requisito de inversión del activo está referido, exclusivamente, a los bienes inmuebles a que se refiere el primer párrafo del apartado 1 del artículo 3 de la Ley 11/2009, con las

exclusiones previstas en el apartado 3 del artículo 2 de la misma Ley. No obstante, las cuentas a cobrar surgidas de la operativa de la consultante en los términos previamente especificados constituyen elementos intrínsecamente vinculados al arrendamiento de los inmuebles, entendiéndose inherentes a los mismos, ya que derivan de la contabilización de éste, debiendo computarse, en este caso, como parte integrante de aquellos activos aptos para la aplicación del régimen fiscal.

**2.-** De lo establecido en el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 11/2009 anteriormente reproducido se desprende que, en el caso de que la sociedad sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el porcentaje del test de activos se debe calcular obligatoriamente sobre el balance consolidado.

El grupo estará integrado exclusivamente por las SOCIMI y el resto de entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 2 de la Ley 11/2009.

En el caso concreto planteado en el escrito de consulta, la entidad que opta por la aplicación del régimen fiscal especial es una entidad residente en territorio español, de las referidas en la letra c) del apartado 1 del artículo 2 de la Ley 11/2009 y, a su vez, filial de una sociedad residente en un Estado Miembro o en un país del Espacio Económico Europeo de las referidas en la letra b) del apartado 1 del artículo 2 de dicha Ley. En estos casos debe tenerse en cuenta que los requisitos exigidos en el citado artículo 3, apartado 1, se determinarán a nivel del grupo mercantil, en los términos anteriormente expuestos, aun cuando la entidad matriz sea una entidad no residente en territorio español (vid. V1345-12).

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.