

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC087277

DGT: 31-07-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2299/2023

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Grupos de sociedades/ Consolidación fiscal. Régimen fiscal. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Compatibilidad. Dada la compatibilidad del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda con el régimen especial de consolidación fiscal, si el grupo de sociedades aplica el régimen de consolidación fiscal y alguna de las sociedades integrantes del grupo cumple los requisitos para poder aplicar el régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, ambos regímenes no son incompatibles, y pueden aplicarse simultáneamente. En este sentido, los requisitos para la aplicación del régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas han de cumplirse por parte de aquellas sociedades del grupo, individualmente consideradas, que tengan la intención de acogerse al mismo, sin que se tengan en cuenta las actividades y rentas del resto de entidades que integran el grupo fiscal.

En caso de tributación en el régimen especial de consolidación fiscal, la bonificación del art. 49 Ley 27/2014 (Ley IS), correspondiente a cada una de las sociedades del grupo que haya optado por la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, se aplicará sobre la cuota íntegra del grupo fiscal, determinada según las normas que establece el régimen especial de consolidación fiscal, y se aplicará sobre la parte de dicha cuota íntegra que se corresponda con las rentas positivas derivadas del arrendamiento de viviendas de la sociedad del grupo respecto de todas las rentas positivas que integran la base imponible del período impositivo del grupo. Para determinar qué parte de la cuota íntegra del grupo fiscal corresponde a dichas rentas, se determinará la proporción que representan las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas de la sociedad del grupo acogida al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas respecto de todas las rentas positivas que integran la base imponible del período impositivo del grupo, por cuanto solamente las rentas positivas generan cuota íntegra.

Participaciones en entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Sin embargo, las participaciones en entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas no constituyen activos susceptibles de generar rentas que tengan derecho a la aplicación de la bonificación.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 48, 49, 62, 64, 70 y 71.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es dominante de un grupo que tributa conforme al régimen especial de consolidación fiscal. El grupo está compuesto por dos sociedades, ambas acogidas al régimen especial de arrendamiento de vivienda.

La consultante tiene la intención de aportar una rama de su negocio a una sociedad de nueva creación, en concreto un edificio destinado al arrendamiento turístico y de viviendas, junto con el personal responsable de su gestión y el resto de medios materiales vinculados al negocio.

Cuestión planteada:

1. Si, teniendo en cuenta que todas las entidades tributan en el régimen especial de consolidación fiscal y todas ellas se dedican al arrendamiento de viviendas, el requisito exigido para la aplicación del régimen especial de arrendamiento de vivienda consistente en que al menos el 55 % de las rentas del período impositivo al menos el 55% del valor del activo sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la bonificación que establece el régimen puede cumplirse a nivel de grupo fiscal, y en tal caso si deberían tenerse en cuenta las eliminaciones e incorporaciones de previstas en las NOFCAC.

2. En caso de que la respuesta anterior fuese negativa y ambos requisitos deban cumplirse a nivel individual por cada entidad, si en el caso de que la consultante, en el cómputo de los activos afectos a la actividad de arrendamiento de viviendas, debe computar sus participaciones en las sociedades dedicadas al arrendamiento de viviendas, siempre que las mismas cumplan los requisitos para aplicar el régimen especial, como activos susceptibles de generar de rentas que tengan derecho de la bonificación.

Contestación:

1. En primer lugar, cabe señalar que la presente contestación partirá del supuesto de que las entidades integrantes del grupo fiscal reúnen todos los requisitos establecidos en el capítulo VI del título VII de la LIS para tributar conforme al régimen especial de consolidación fiscal. Asimismo, se presumirá que las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas cumplen los requisitos para acogerse el régimen de arrendamiento de vivienda previsto en el capítulo III del título VII de la LIS.

Por otra parte, la presente contestación no analizará la aportación no dineraria a que se refiere el escrito de consulta, en la medida en que no se plantea ninguna cuestión respecto de la misma.

El capítulo III del título VII de la LIS regula el régimen fiscal especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda. Al respecto, el artículo 48 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.

(...)

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

a) Que el número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento por la entidad en cada período impositivo sea en todo momento igual o superior a 8.

b) Que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos 3 años. Este plazo se computará:

(...)

c) Que las actividades de promoción inmobiliaria y de arrendamiento sean objeto de contabilización separada para cada inmueble adquirido o promovido, con el desglose que resulte necesario para conocer la renta correspondiente a cada vivienda, local o finca registral independiente en que éstos se dividan.

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.

3. La opción por este régimen deberá comunicarse a la Administración tributaria. El régimen fiscal especial se aplicará en el período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y en los sucesivos que concluyan antes de que se comunique a la Administración tributaria la renuncia al régimen.

4. Cuando a la entidad le resulte de aplicación cualquiera de los restantes regímenes especiales previstos en este Título VII, excepto el de consolidación fiscal, transparencia fiscal internacional y el de las fusiones, escisiones, aportaciones de activo, canje de valores y el de determinados contratos de arrendamiento financiero, no podrá optar por el régimen regulado en este capítulo, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo siguiente.

(...).”

Según se manifiesta en el escrito de consulta, la entidad consultante tributa en el Impuesto sobre Sociedades aplicando el régimen especial de consolidación fiscal, siendo la entidad dominante del grupo integrado por dos sociedades, estando ambas entidades acogidas al régimen de arrendamiento de vivienda.

Por su parte, las bonificaciones que contempla el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas se delimitan en el artículo 49 de la LIS, con arreglo al cual:

“Artículo 49. Bonificaciones.

1. Tendrá una bonificación del 85 por ciento la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos del artículo anterior.

La bonificación prevista en este apartado resultará incompatible, en relación con las rentas bonificadas, con la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley.

2. La renta que se bonifica derivada del arrendamiento estará integrada para cada vivienda por el ingreso íntegro obtenido, minorado en los gastos fiscalmente deducibles directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso.

(...)

Con posterioridad, dicho precepto fue objeto de nueva redacción mediante Ley 22/2021, de 28 de diciembre, estableciendo lo siguiente:

“Artículo 49. Bonificaciones.

1. Tendrá una bonificación del 40 por ciento la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos del artículo anterior.

La bonificación prevista en este apartado resultará incompatible, en relación con las rentas bonificadas, con la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley.

2. La renta que se bonifica derivada del arrendamiento estará integrada para cada vivienda por el ingreso íntegro obtenido, minorado en los gastos fiscalmente deducibles directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso.

(...)

Tratándose de entidades que tributan en régimen de consolidación fiscal, procede traer a colación lo dispuesto en el artículo 62 de la LIS, en cuanto la determinación de la base imponible del grupo:

“1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta Ley. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta Ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta Ley, se referirán al grupo fiscal.

b) Las eliminaciones.

c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en períodos impositivos anteriores, cuando corresponda de acuerdo con el artículo 65 de esta Ley.

d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley, que se referirá al grupo fiscal. No obstante, la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.

e) Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley, referidas al grupo fiscal, con el límite del 70 por ciento del importe positivo de la agregación de los conceptos señalados en las letras anteriores.

f) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en la letra e) del artículo 67 de esta Ley.

Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación prevista en el artículo 105 de esta Ley minorarán o incrementarán, según proceda, la base imponible del grupo fiscal. La dotación de la citada reserva la podrá realizar cualquier entidad del grupo fiscal.

2. El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación de una entidad del grupo fiscal que deje de formar parte del mismo se minorará por la parte de aquel que se corresponda con bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida y que hayan sido compensadas en el mismo”.

A su vez, el artículo 70 de la LIS define la cuota íntegra del grupo fiscal de la forma siguiente:

“Se entenderá por cuota íntegra del grupo fiscal la cuantía resultante de aplicar el tipo de gravamen que corresponda, de acuerdo con el artículo anterior, a la base imponible del grupo fiscal”.

Por su parte, el artículo 71 de la LIS dispone que:

“1. La cuota íntegra del grupo fiscal se minorará en el importe de las deducciones y bonificaciones previstas en los Capítulos II, III y IV del Título VI de esta Ley, como cualquier otra deducción que pudiera resultar de aplicación.

Los requisitos establecidos para la aplicación de las mencionadas deducciones y bonificaciones se referirán al grupo fiscal”.

Dada la compatibilidad del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda con el régimen especial de consolidación fiscal, prevista en el apartado 4 del artículo 48 de la LIS, si el grupo de sociedades aplica el régimen de consolidación fiscal y alguna de las sociedades integrantes del grupo cumple los requisitos para poder aplicar el régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, ambos regímenes no son incompatibles, y pueden aplicarse simultáneamente. En este sentido, los requisitos para la aplicación del régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas han de cumplirse por parte de aquellas sociedades del grupo, individualmente consideradas, que tengan la intención de acogerse al mismo, sin que se tengan en cuenta las actividades y rentas del resto de entidades que integran el grupo fiscal.

Así, la bonificación regulada en el régimen especial de arrendamiento de viviendas, prevista en el capítulo III del Título VII de la LIS, no está incluida en el artículo 71 de la LIS, entre las bonificaciones cuyos requisitos deben cumplirse referidos al grupo fiscal.

Por tanto, los requisitos para la aplicación del régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas han de cumplirse por parte de cada una de las sociedades del grupo que tengan la intención de acogerse al mismo, sin que se tengan en cuenta las actividades, las rentas y los activos del resto de entidades que integran el grupo fiscal.

En virtud de lo anterior, en caso de tributación en el régimen especial de consolidación fiscal, la bonificación del artículo 49 de la LIS, correspondiente a cada una de las sociedades del grupo que haya optado por la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, se aplicará sobre la cuota íntegra del grupo fiscal, determinada según las normas que establece el régimen especial de consolidación fiscal, y se aplicará sobre la parte de dicha cuota íntegra que se corresponda con las rentas positivas derivadas del arrendamiento de viviendas de la sociedad del grupo respecto de todas las rentas positivas que integran la base imponible del período impositivo del grupo.

Para determinar qué parte de la cuota íntegra del grupo fiscal corresponde a dichas rentas, se determinará la proporción que representan las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas de la sociedad del grupo acogida al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas respecto de todas las rentas positivas que integran la base imponible del período impositivo del grupo, por cuanto solamente las rentas positivas generan cuota íntegra.

En este punto debe señalarse que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 62 de la LIS, anteriormente transcrito, en la determinación de la base imponible del grupo fiscal se tendrán en cuenta las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo; resultados eliminados que se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando se realicen frente a terceros, siguiendo lo dispuesto en el artículo 64 de la LIS.

2. De acuerdo con lo señalado en el apartado segundo del artículo 49 de la LIS, previamente reproducido, las rentas que tienen derecho a la aplicación de la bonificación son las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos correspondientes, que estarán integradas para cada vivienda por el ingreso íntegro obtenido, minorado en los gastos directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso.

Por tanto, en el caso consultado, las participaciones en entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas no constituyen activos susceptibles de generar rentas que tengan derecho a la aplicación de la bonificación prevista en el artículo 49 de la LIS.

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.