

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069296

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 8 de febrero de 2018

Vocalía 12.^a

R.G. 5662/2017

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Base de la bonificación. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. En primer lugar, se trata de determinar si las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que se bonifican de acuerdo con el art. 54.1 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) pueden incluir o no las subsidiaciones de intereses y la imputación anual de subvenciones de capital que se concedieron a la entidad arrendadora en su condición de promotor de la construcción de las viviendas que luego se destinan al alquiler. Pues bien, resulta erróneo concluir que las subvenciones y subsidiaciones fueron concedidas en atención a la condición de arrendadora de la entidad, puesto que en puridad las ayudas se concedieron en atención a su condición de promotora. Y es que, aunque se trata de ayudas económicas directas otorgadas en el caso presente a un promotor de viviendas de alquiler, su finalidad es la de financiar la construcción de esas viviendas y ello con independencia de que tales subvenciones sólo se perciban por las viviendas que efectivamente se arrienden. Se trata por tanto, de subvenciones destinadas a la construcción de inmuebles, esto es, a la adquisición de activos del inmovilizado material, por lo que su imputación a resultados debe realizarse en proporción a la dotación a la amortización efectuada para esos activos. Dificilmente, por tanto, pueden considerarse rentas derivadas del arrendamiento los ingresos constituidos por las imputaciones anuales de esas subvenciones de capital. En definitiva, las subvenciones y subsidiaciones percibidas no constituyen rentas derivadas del arrendamiento de viviendas por lo que de conformidad con el art. 54.1 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) la parte de cuota correspondiente a ellas no es susceptible de bonificación. **(Criterio 1 de 2)**

Compatibilidad o incompatibilidad del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas con el tipo de gravamen reducido de la Disp. Adicional 12ª del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). Del art. 53 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) resulta la incompatibilidad entre el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y los restantes regímenes especiales regulados en el Título VII de dicha norma -salvo los de consolidación fiscal, transparencia fiscal internacional, fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores y el de determinados contratos de arrendamiento financiero-. Esta incompatibilidad se traduce en que si la entidad reúne las condiciones para tributar por el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y por cualquier otro, nunca podrá tributar por el de arrendamiento de viviendas, salvo en el caso de que el otro régimen especial fuera el de empresas de reducida dimensión, en cuyo supuesto podrá optar por uno o por otro.

Dicho esto, el Director recurrente sostiene que de la incompatibilidad que el art. 53 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) establece entre el Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y los beneficios fiscales previstos en el capítulo XII del Título VII para las empresas de reducida dimensión, entre los que se incluye el tipo reducido del art. 114 de la misma norma, se deduce que la voluntad del legislador era que los únicos beneficios fiscales de que debían gozar las entidades acogidas al Régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas eran los expresamente recogidos en su articulado, entre los que no se halla tipo de gravamen reducido alguno. Pues bien, esta argumentación se antoja inconsistente toda vez que la incompatibilidad se establece por el art. 53.4 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) exclusivamente respecto del Régimen especial de empresas de reducida dimensión, sin alusión alguna al tipo de gravamen reducido de la Disp. Adicional 12ª de la citada norma.

Por otra parte, si bien es cierto que la mayor parte de las empresas que puedan acogerse al tipo de gravamen reducido de la Disp. Adicional 12ª serán efectivamente empresas de reducida dimensión dado que la cifra de negocios exigida para aplicar el citado gravamen reducido es inferior a la que se necesita para acogerse al régimen especial, no lo es menos, que de la literalidad de la normativa examinada nada impide que puedan acogerse al tipo de gravamen reducido de la Disp. Adicional 12ª empresas que no reúnen los

requisitos del Capítulo XII del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), como serían aquellas que no cumplieran el requisito de la cifra de negocios inferior a 8 millones de euros en el período impositivo anterior pero que en el período impositivo actual su cifra de negocios fuese inferior a 5 millones de euros y cumplieran los restantes requisitos. En vista de lo señalado el Tribunal Central concluye que no existe incompatibilidad entre el Régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y el tipo de gravamen reducido de la Disp. Adicional 12ª del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 53, 54 y 114 y Disp. Adicional 12ª.

RD 1932/1991 (Medidas de financiación de actuaciones protegibles en materia de vivienda del Plan 1992-1995), arts. 1 y 3.

RD 1186/1998 (Medidas de financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda y suelo del Plan 1998-2001), arts. 1 y 2.

En la Villa de Madrid, en el recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (AEAT)**, con domicilio a efectos de notificaciones en C/ Infanta Mercedes, 37, 28020-Madrid, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón, de 27 de abril de 2017, recaída en la reclamación nº 50/3478/2013, relativa a liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicios 2007 a 2010.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De la documentación obrante en el expediente resultan acreditados los hechos siguientes:

1.- Con fecha 31 de mayo de 2013 la Dependencia Regional de Inspección de Aragón de la AEAT practicó liquidación a una entidad por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2007, 2008, 2009 y 2010.

La entidad se dedicaba exclusivamente al arrendamiento de viviendas y estaba acogida al Régimen Especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas regulado en el Capítulo III del Título V del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, aplicando la bonificación del 85% sobre la cuota íntegra del impuesto en el período comprobado.

En lo que interesa para la resolución del presente recurso la Inspección regularizó la situación del obligado tributario en los términos siguientes:

A) Modificó la base determinante de la cuota bonificada, al excluir las subvenciones y las subsidiaciones de la cuota de los préstamos hipotecarios cualificados que la sociedad percibía en relación con los arrendamientos de viviendas protegidas.

B) La Inspección regularizó la situación tributaria del ejercicio 2009 por entender que no procedía la aplicación del tipo de gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo que contempla la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS, que había practicado la entidad, al considerar que ese beneficio fiscal era incompatible con el Régimen Especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

2.- Disconforme con la liquidación interpuso el contribuyente la reclamación económico-administrativa con número de referencia 50/3478/2013.

3.- El 27 de abril de 2017 el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (TEAR, en adelante) dictó resolución en la que estimó la reclamación anulando el acuerdo impugnado.

Argumenta el TEAR su resolución, en lo que al presente recurso extraordinario de alzada se refiere, del modo siguiente:

Segundo: Se plantea en esta reclamación:

1.- Si los ingresos correspondientes a subvenciones percibidos por la reclamante deben ser considerados como un componente de las rentas correspondientes a la parte de cuota íntegra objeto de bonificación.

2.- (...)

3.- Si resultaba aplicable a la reclamante el beneficio fiscal previsto en la Disposición Adicional Duodécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Tercero: Respecto de la primera cuestión planteada, establecían los apartados 1 y 2 del artículo 54 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con la redacción aplicable al caso presente:

“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.

(...)

2. La renta que se bonifica derivada del arrendamiento estará integrada 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.

(...).”

El régimen especial previsto para las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas fue introducido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades entonces vigente por el Real Decreto-Ley 2/2003, de 25 de abril, de medidas de reforma económica. En el apartado II de su exposición de motivos se decía:

“El título II del real decreto-ley agrupa las medidas de política de vivienda establecidas para potenciar el mercado de arrendamiento de viviendas en España.

Se articula en el Impuesto sobre Sociedades un régimen especial para las entidades cuyo objeto social exclusivo sea el alquiler de viviendas. Se quiere así estimular el mercado inmobiliario de viviendas en alquiler y dar respuesta a la necesidad social de contar con un parque de viviendas en alquiler, hoy muy limitado.

El régimen especial beneficiará a quienes ofrezcan en alquiler viviendas que, por sus dimensiones y precios de alquiler, vayan destinadas a los sectores de poder adquisitivo medio o bajo, y se concreta en una bonificación de la cuota impositiva que resulte de la aplicación del régimen general. De esta bonificación se beneficiarán los rendimientos obtenidos en la actividad de arrendamiento de viviendas y las ganancias derivadas de su enajenación, bajo determinadas condiciones. La bonificación se incrementa en el supuesto de viviendas alquiladas que cumplen un mayor papel social en los términos definidos por la norma, supuesto que se complementa con la tributación de la adquisición de dichas viviendas al tipo super-reducido del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La Ley 23/2005, de 18 de noviembre, excluyó del ámbito de la bonificación las ganancias derivadas de la enajenación de las viviendas. En este sentido, en su exposición de motivos, apartado II, se dice:

“En línea con la reforma efectuada en el ámbito de las instituciones de inversión colectiva inmobiliarias, también se modifica el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Para estimular la realización de esta actividad, se eliminan algunas restricciones que impedían el correcto funcionamiento de este régimen especial y se introducen otros requisitos para dar una mayor coherencia a su aplicación. Se mantiene únicamente la bonificación del 85 por ciento de la cuota íntegra para las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas y se suprime la bonificación para las rentas derivadas de su transmisión. Asimismo, con la misma finalidad, resulta oportuno que los notarios y los registradores, en cuanto perceptores de ingresos públicos, colaboren en la promoción pública de estas entidades mediante la no percepción de aranceles, sin que ello tenga una repercusión significativa en sus honorarios”.

A juicio de este tribunal, de la evolución legislativa expuesta ya es posible obtener una conclusión en cuanto al ámbito objetivo del beneficio fiscal en cuestión: entre las rentas que dan lugar a la cuota bonificada no deben incluirse las ganancias derivadas de la transmisión de viviendas afectas a la finalidad prevista por el régimen especial.

Sin embargo, esta conclusión no resuelve por sí sola la controversia que ha dado lugar a la presente reclamación. De acuerdo con el criterio de la Inspección, las rentas a las que hace referencia el apartado 1 del artículo 54 deben estar constituidas exclusivamente por las cantidades percibidas de los arrendatarios. Para la reclamante, incluirían también las subvenciones percibidas por razón del desarrollo de la actividad de arrendamiento.

La Inspección se apoya en la referencia contenida en el apartado 2 del artículo 54 a los “*ingresos íntegros*” atribuibles a “*cada vivienda*”. Sin embargo, a juicio de este tribunal, mediante criterios razonables también podrían imputarse subvenciones globales a cada una de las viviendas alquiladas.

Invoca la Inspección la contestación dada el 23 de julio de 2010 por la Dirección General de Tributos a la consulta vinculante V1697/2010, que dice, por lo que aquí interesa:

“(…)

El artículo 2.º 1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, establece que:

«1. 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 estos preceptos, parece posible considerar que la bonificación contemplada en este régimen especial se aplicará sobre la cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas, 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, pudiendo entenderse que este ingreso íntegro es el obtenido por el arrendamiento de las viviendas tal y como se define en el artículo 2.º 1 de la Ley 29/1994, es decir, por el arrendamiento propiamente dicho, percibido, en principio, del arrendatario, cuya necesidad permanente de vivienda se trata de satisfacer con la edificación correspondiente.

Por ello, no se considera que entre las rentas correspondientes a la cuota íntegra a bonificar puedan entenderse incluidas las subvenciones relacionadas en el escrito de consulta.

Es más, debe tenerse en cuenta que en otros incentivos fiscales regulados a efectos del Impuesto sobre Sociedades, como sucede con alguna bonificación, la parte de la cuota íntegra derivada de las subvenciones concedidas para la realización de las actividades a que se refiere la bonificación no es objeto de bonificación, o como sucede con alguna deducción, la base de la deducción se ha de minorar en el 65% de las subvenciones recibidas para el fomento de las actividades a que se refiere la deducción e imputables como ingreso en el período impositivo, o bien la parte de la inversión o gasto financiada con subvenciones no da derecho a la deducción.

En el caso del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, dado que nada se especifica en relación a las subvenciones, parece posible considerar que la bonificación regulada en dicho régimen no debe minorarse con motivo de las subvenciones recibidas para la realización del arrendamiento, pero tampoco parece posible entender que las mismas se incluyan en la renta sobre la que se determina la bonificación a aplicar.

(…)”.

Ahora bien, sin perjuicio de que la contestación transcrita vincule a la Inspección, de acuerdo con lo previsto por el artículo 89 de la Ley General Tributaria, este tribunal no comparte el criterio expresado en ella por el centro directivo. El que pueda entenderse que las rentas o los ingresos íntegros a los que se refieren los preceptos aplicables sean las cantidades percibidas de los arrendatarios no implica necesariamente que no pueda considerarse que también incluyen las subvenciones. Por otro lado, la falta de mención expresa de las subvenciones tampoco determina, a nuestro juicio, que haya que entender que resultan excluidas. Es más, de poderse incluir en el concepto de *rentas derivadas del arrendamiento*, la falta de mención expresa determinaría la procedencia de su cómputo, para no distinguir donde el legislador no lo ha hecho.

De esta forma, la clave de la cuestión está en la delimitación del concepto de *rentas derivadas del arrendamiento*. La normativa del Impuesto sobre Sociedades utiliza reiteradamente la expresión *rentas derivadas*, pero no la define. Por ello, de acuerdo con el artículo 12.2 de la Ley General Tributaria en relación con el 3.1 del Código Civil, hemos de dilucidar qué se entiende desde el punto de vista gramatical por *derivadas*. El diccionario de la Real Academia Española define en su primera acepción derivar de la siguiente forma: “*Dicho de una cosa: Traer su origen de otra*”. Así, bajo este punto de vista, *rentas derivadas del arrendamiento* serían las que traen su origen de aquel. En la medida en que en el caso presente las subvenciones en cuestión fueron concedidas en atención a la condición de arrendadora de la reclamante, este tribunal entiende que desde el punto de vista gramatical darían lugar a *rentas derivadas del arrendamiento*.

Ningún argumento de carácter teleológico, histórico, sistemático o de otra clase se opone, según nuestro criterio, a la conclusión obtenida desde el punto de vista gramatical, a diferencia de lo que ocurre con las ganancias obtenidas de la enajenación de las viviendas, de acuerdo con lo expuesto con anterioridad. Por ello, hay que estimar en este punto las alegaciones de la reclamante.

Cuarto: (...)

Quinto: Por lo que se refiere a la aplicación de la Disposición Adicional Duodécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, señalaba el artículo 53.4 de dicho Texto Refundido, de acuerdo con la redacción aplicable al caso:

“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 y 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.

Las entidades a las que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 108 de esta Ley, les sean de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en el capítulo XII de este Título VII, podrán optar entre aplicar dichos incentivos o aplicar el régimen regulado en este capítulo”.

Ya el tenor literal del precepto transcrito desmiente la afirmación de la Inspección en el sentido de que la voluntad del legislador fue que los sujetos acogidos al régimen especial de las empresas dedicadas al arrendamiento de viviendas únicamente disfrutasen de los beneficios fiscales incluidos en su régimen especial.

Por otro lado, la propia Disposición Adicional en cuestión establecía lo siguiente:

“1. En los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos períodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta ley deban tributar a un tipo diferente del general:

(...)

4. A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 de esta Ley.

(...)”.

Interpretándola, la Dirección General de Tributos emitió el 6 de octubre de 2010 la contestación a la consulta V2218/2010, invocada por la Inspección. En ella se dice:

“Si bien es cierto que la disposición adicional duodécima del TRLIS, añadida en virtud de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, no ha introducido ninguna modificación en la regulación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas relativa a la compatibilidad de ambos incentivos, ni contiene en sí misma ninguna indicación al respecto, parece razonable interpretar que, dado que las entidades que, en su caso, podrían aplicar la disposición adicional duodécima tendrían,

en principio, la consideración de entidades de reducida dimensión a los efectos del capítulo XII del título VII del TRLIS, tal como sucede para ellas, las entidades a las que, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional duodécima, les sea de aplicación la misma, podrán optar entre aplicar ésta o aplicar el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda”.

Este tribunal, a diferencia del centro directivo, considera que no es razonable interpretar que, dado que las sociedades a las que podría aplicarse la disposición adicional serían -bajo el punto de vista de su cifra de negocios- empresas de reducida dimensión, este beneficio fiscal forme parte del régimen especial previsto para ellas en el capítulo XII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. A este régimen se refiere la incompatibilidad prevista en la normativa. Si el legislador hubiera tenido la intención descrita por la Dirección General de Tributos, lo lógico (y además sencillo) habría sido incluir el beneficio fiscal en cuestión en el régimen especial de las empresas de reducida dimensión o bien establecer una incompatibilidad específica con el régimen de las empresas dedicadas al arrendamiento de viviendas. Se estima esta alegación.

Segundo.

Contra dicha resolución del TEAR se deduce el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio por parte del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, al estimarla gravemente dañosa y errónea por extender más allá de sus propios términos determinadas bonificaciones y beneficios fiscales. Formula el Director recurrente, en síntesis, las alegaciones que siguen:

1.- Respecto a la primera cuestión, la concerniente a si procede o no excluir las subvenciones y subsidiaciones de la base de la bonificación, los motivos por los que la Inspección procedió a la regularización de la situación tributaria del contribuyente fueron los siguientes:

a) La redacción del apartado 2 del artículo 54 del TRLIS, de la que se infiere que la renta bonificada está integrada “para cada vivienda” por los “ingresos íntegros” obtenidos, por lo que las rentas bonificadas son los ingresos íntegros obtenidos por cada vivienda, que lógicamente son ingresos obtenidos de los arrendatarios.

b) En ese sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante V1697/2010, de 23 de julio de 2010.

La resolución del TEAR entiende que la expresión “rentas derivadas del arrendamiento” que figura en el artículo 54.1 del TRLIS se refiere a las rentas que traen su origen del arrendamiento, y que en ellas podrían incluirse las ayudas y subvenciones.

Se considera que la interpretación contenida en la resolución del TEAR resulta forzada, siendo más correcta la argumentación contenida en el acuerdo de liquidación.

2.- Respecto a la segunda cuestión, relativa a si el tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo que contempla la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS resulta o no compatible con el Régimen Especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, los motivos por los que la Inspección procede a la regularización fueron los siguientes:

a) De acuerdo con el artículo 53.4 del TRLIS procede interpretar que el Régimen Especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas es incompatible con los beneficios fiscales previstos en el capítulo XII del Título VII para las empresas de reducidas dimensiones, entre los que se incluye el tipo reducido del artículo 114 del TRLIS. De ello se deduce que la voluntad del legislador era que los únicos beneficios fiscales de que debían gozar las entidades acogidas al Régimen Especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas eran los expresamente recogidos en su articulado.

b) En ese sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante V2218/2010, de 6 de octubre de 2010.

La resolución del TEAR entiende que si el legislador hubiera pretendido la incompatibilidad de ambos regímenes, lo lógico y sencillo habría sido incluir el beneficio fiscal en cuestión en el régimen especial de empresas de reducida dimensión o bien establecer una incompatibilidad específica con el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

Se considera que no es precisa la incompatibilidad expresa a que se refiere la resolución del TEAR, dado que se puede deducir implícitamente de la normativa señalada. Se considera que la interpretación correcta es la contenida en el acuerdo de liquidación y en la mencionada Consulta Vinculante.

El Director recurrente termina solicitando de este Tribunal Central la estimación del presente recurso extraordinario y que se fije doctrina declarando que:

“Las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que se bonifican de acuerdo con el artículo 54.1 del TRLIS no incluyen las subsidiaciones de intereses ni las subvenciones percibidas por razón del desarrollo de la actividad de arrendamiento.

Las sociedades acogidas al Régimen Especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas que reúnan las condiciones para acogerse a los tipos de gravamen reducidos que establece la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS, podrán optar entre aplicar uno u otro régimen especial, que se consideran incompatibles.”

Tercero.

El obligado tributario que en su día ostentó ante el TEAR la condición de interesado (cuya situación jurídica particular en ningún caso va a resultar afectada por la resolución que se dicte en el presente recurso, en virtud del artículo 242.3 de la LGT) no formuló alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de competencia, legitimación y plazo para la admisión a trámite del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Segundo.

Dos son las cuestiones controvertidas en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

1) Determinar si las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que se bonifican de acuerdo con el artículo 54.1 del TRLIS pueden incluir o no las subsidiaciones de intereses y la imputación anual de subvenciones de capital que se concedieron a la entidad arrendadora en su condición de promotor de la construcción de las viviendas que luego se destinan al alquiler.

2) Determinar si son o no incompatibles entre sí el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y el tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS.

Tercero.

En relación con la primera cuestión debatida debe recordarse que el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas se encontraba regulado en los artículos 53 y 54 del TRLIS, cuya redacción al tiempo de los hechos acaecidos en el presente expediente era la que se señala seguidamente.

Artículo 53. Ámbito de aplicación

“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 c) 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:

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 10.

b) Que la superficie construida de cada vivienda no exceda de 135 metros cuadrados.

c) Que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos siete años.

Este plazo se computará:

1º En el caso de viviendas que figuren en el patrimonio de la entidad antes del momento de acogerse al régimen, desde la fecha de inicio del período impositivo en que se comunique la opción por el régimen, siempre que a dicha fecha la vivienda se encontrara arrendada. De lo contrario, se estará a lo dispuesto en el párrafo siguiente.

2º En el caso de viviendas adquiridas o promovidas con posterioridad por la entidad, desde la fecha en que fueron arrendadas por primera vez por ella.

El incumplimiento de este requisito implicará, para cada vivienda, la pérdida de la bonificación que hubiera correspondido. Junto con la cuota del período impositivo en el que se produjo el incumplimiento, deberá ingresarse el importe de las bonificaciones aplicadas en la totalidad de los períodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación este régimen especial, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

d) 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.

e) En el caso de entidades que desarrollen actividades complementarias a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas, que al menos el 55 por 100 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 c) anterior, tengan derecho a la aplicación de la bonificación a que se refiere el artículo 54.1 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. (...)"

Artículo 54. Bonificaciones

"1. Tendrá una bonificación del 85 por 100 la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos del artículo anterior. Dicha bonificación será del 90 por 100 cuando se trate de rentas derivadas del arrendamiento de viviendas por discapacitados y en la misma se hubieran efectuado las obras e instalaciones de adecuación a que se refiere el artículo 69.1.4º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Las obras e instalaciones deberán ser certificadas por la Administración competente de acuerdo con lo establecido en la letra a) del citado artículo 69.1.4º.

A estos efectos, el arrendatario deberá acreditar la discapacidad en los términos previstos en el artículo 58.6 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. La renta que se bonifica derivada del arrendamiento estará integrada 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.

Tratándose de viviendas que hayan sido adquiridas en virtud de los contratos de arrendamiento financiero a los que se refiere el capítulo XIII del Título VII de esta Ley, para calcular la renta que se bonifica no se tendrán en cuenta las correcciones derivadas de la aplicación del citado régimen especial.

3. A los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos con cargo a las rentas a las que haya resultado de aplicación la bonificación prevista en el apartado 1 anterior, cualquiera que sea la entidad que los distribuya, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal aplicable a la entidad en ese momento, les será de aplicación la deducción para evitar la doble imposición regulada en el artículo 30.1 de esta Ley. No serán objeto de eliminación dichos beneficios cuando la entidad tribute en el régimen de consolidación fiscal. A estos efectos, se considerará que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.

La deducción que resulte de aplicar el artículo 30.5 de esta Ley a las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en el capital de entidades que hayan aplicado este régimen fiscal y que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos bonificados, se reducirá en un 50 por 100, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten, el momento en el que se realice la transmisión y el régimen fiscal aplicable a las entidades en ese momento. No serán objeto de eliminación dichas rentas cuando la transmisión corresponda a una operación interna dentro de un grupo fiscal”.

Del acuerdo de liquidación se colige que las subvenciones y subsidiaciones de la cuota de los préstamos cualificados recibidas por la entidad constituyen ayudas económicas directas otorgadas a promotores de viviendas de alquiler cuya finalidad es la de financiar la construcción de esas viviendas.

El acuerdo de liquidación dictado por la Inspección, al que se remite el Director recurrente para argumentar su postura contraria a la aplicación de la bonificación a la parte de cuota íntegra constituida por las subvenciones y subsidiaciones, señala lo siguiente:

Base de bonificación:

El tipo del 85% se aplica sobre la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos del artículo 53 TRLIS.

Es decir, el tipo de bonificación es el 85% y la base de la bonificación es aquella parte de la cuota íntegra (definida como base imponible por tipo de gravamen) que corresponde a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas.

El sujeto pasivo ha aplicado la bonificación a la totalidad de la cuota íntegra, esto es, el obligado tributario considera que toda la cuota íntegra procede de rentas derivadas del arrendamiento de viviendas.

La entidad entiende, de una forma simplista, que si toda la actividad que realiza – al menos la actividad económica principal- es la de arrendamiento de viviendas (coherente con su objeto social único, el arrendamiento no financiero de bienes inmuebles) entonces todas las rentas que obtiene serán rentas derivadas del arrendamiento de viviendas y que por tanto la bonificación abarca toda la cuota íntegra.

Sin embargo esa equivalencia es errónea. El artículo 54.2 del TRLIS precisa que la renta que se bonifica derivada del arrendamiento estará integrada 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.

La renta que se bonifica se define de forma expresa PARA CADA VIVIENDA, vinculando cada ingreso y cada gasto a una vivienda concreta. Por ello, la base de la bonificación no es la cuota íntegra correspondiente a cualquier renta que obtenga la entidad, por mucho que el sujeto pasivo no realice otra actividad económica diferente de la de arrendamiento de viviendas”

Más adelante, el propio acuerdo de liquidación establece que “Las imputaciones a resultados de las subvenciones son indubitablemente INGRESOS que forman parte de la base imponible, aunque no sean los ingresos íntegros obtenidos por el arrendamiento de viviendas a personas físicas a que se refiere el artículo 54.2 TRLIS y, por ello, aunque ingresos (como sucede con otras partidas de ingresos, como los financieros, los extraordinarios u otros ingresos de explotación) NO forman parte del minuendo de la diferencia que permite calcular la renta bonificable”.

Frente a esta postura, el TEAR considera que la interpretación gramatical de la expresión “rentas derivadas del arrendamiento” conduce a entender por tales aquellas rentas que traen su origen del arrendamiento y en la

medida en que en el caso presente las subvenciones en cuestión fueron concedidas en atención a la condición de arrendadora de la entidad reclamante, concluye que dichas subvenciones constituyen rentas derivadas del arrendamiento y son, por tanto, bonificables.

A juicio de este Tribunal Central la tesis del TEAR no es correcta. Resulta erróneo concluir que las subvenciones y subsidiaciones fueron concedidas en atención a la condición de arrendadora de la entidad, puesto que en puridad las ayudas se concedieron en atención a su condición de promotora. Y es que aunque se trata de ayudas económicas directas otorgadas en el caso presente a un promotor de viviendas de alquiler, su finalidad es la de financiar la construcción de esas viviendas y ello con independencia de que tales subvenciones sólo se perciban por las viviendas que efectivamente se arrienden.

Ello se infiere, en efecto, de los Reales Decretos 1932/1991, de 20 de diciembre y 1186/1998, de 12 de junio, sobre medidas de financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda, con base a los cuales se concedieron las ayudas en el caso aquí examinado.

Así, el artículo 1.1 del Real Decreto 1932/1991 dispone:

Artículo 1.º Ámbito de las actuaciones protegibles.

1. Las disposiciones del presente Real Decreto serán de aplicación a la **financiación** directa o convenida por la Administración del Estado de las siguientes actuaciones protegibles en materia de vivienda:

a) **La promoción, adquisición y cesión en arrendamiento de viviendas de protección oficial de nueva construcción.**

b) *La adquisición, a precio tasado, de otras viviendas.*

c) *La rehabilitación de viviendas, de edificios y de equipamiento comunitario primario”.*

Por su parte, el artículo 1.1 del Real Decreto 1186/1998 establece:

Artículo 1. Ámbito de aplicación

“1. Este Real Decreto se aplicará a la financiación, durante el período comprendido entre la fecha de su entrada en vigor y el 31 de diciembre del año 2001, de las actuaciones en materia de vivienda y suelo que a continuación se indican:

a) **La promoción para cesión en arrendamiento, venta o uso propio de viviendas de nueva construcción, no calificadas como de promoción pública, sujetas a regímenes de protección pública, así como la adquisición de dichas viviendas.**

b) *La cofinanciación de la promoción, bajo cualquier modalidad, de las viviendas calificadas de promoción pública.*

c) *La adquisición de viviendas ya construidas, sean viviendas sujetas a regímenes de protección pública, en segunda o posterior transmisión, o viviendas libres usadas o de nueva construcción.*

d) *La rehabilitación de áreas urbanas en proceso de degradación, de edificios y de viviendas, incluyendo el parque residencial propiedad de las Comunidades Autónomas, de las Ciudades de Ceuta y Melilla y de otros entes públicos territoriales.*

e) *La urbanización de suelo para su inmediata edificación, incluyendo, en su caso, la previa adquisición onerosa del mismo, así como la adquisición onerosa de suelo para formación de patrimonios públicos dependientes de cualquier Administración pública, en ambos casos con destino preferente a la promoción de viviendas sujetas a regímenes de protección pública”.*

Las ayudas recibidas, a las que se refieren los Reales Decretos 1932/1991 y 1186/1998 en sus respectivos artículos 3 y 2, son subvenciones de capital, como reconoce el acuerdo de liquidación al señalar que “... se puede concluir que se está en todo caso ante subvenciones de capital, tanto las recogidas en el apartado C.1 a) (subvenciones), como las reflejadas en el apartado C.1 b) (subsidiaciones)”. Se trata de subvenciones destinadas a la construcción de inmuebles, esto es, a la adquisición de activos del inmovilizado material, por lo que su imputación a resultados debe realizarse en proporción a la dotación a la amortización efectuada para esos activos. Difícilmente,

por tanto, pueden considerarse rentas derivadas del arrendamiento los ingresos constituidos por las imputaciones anuales de esas subvenciones de capital.

Debemos concluir, pues, que las subvenciones y subsidiaciones percibidas no constituyen rentas derivadas del arrendamiento de viviendas por lo que de conformidad con el artículo 54.1 del TRLIS la parte de cuota correspondiente a ellas no es susceptible de bonificación.

Cuarto.

La segunda cuestión a examinar es si es o no incompatible el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas con el tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS.

El artículo 53 del TRLIS, concerniente al ámbito de aplicación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, dispone en su apartado cuarto:

“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 y 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.

Las entidades a las que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 108 de esta Ley, les sean de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en el capítulo XII de este Título VII, podrán optar entre aplicar dichos incentivos o aplicar el régimen regulado en este capítulo”

Por su parte, la Disposición Adicional 12ª del TRLIS, añadida por el artículo 77 de Ley 26/2009, de 23 de diciembre, en su redacción vigente al tiempo de los hechos aquí examinados, establecía:

Disposición adicional duodécima. Tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo

“1. En los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos períodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 20 por 100.
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 25 por 100.

Cuando el período impositivo tenga una duración inferior al año, se aplicará lo establecido en el último párrafo del artículo 114 de esta Ley.

2. La aplicación de la escala a que se refiere el apartado anterior está condicionada a que durante los doce meses siguientes al inicio de cada uno de esos períodos impositivos, la plantilla media de la entidad no sea inferior a la unidad y, además, tampoco sea inferior a la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009.

Cuando la entidad se haya constituido dentro de ese plazo anterior de doce meses, se tomará la plantilla media que resulte de ese período.

Los requisitos para la aplicación de la escala se computarán de forma independiente en cada uno de esos períodos impositivos.

En caso de incumplimiento de la condición establecida en este apartado, procederá realizar la regularización en la forma establecida en el apartado 5 de esta disposición adicional.

3. Para el cálculo de la plantilla media de la entidad se tomarán las personas empleadas, en los términos que disponga la legislación laboral, teniendo en cuenta la jornada contratada en relación con la jornada completa. Se computará que la plantilla media de los doce meses anteriores al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2009 es cero cuando la entidad se haya constituido a partir de esa fecha.

4. A efectos de determinar el importe neto de la cifra de negocios, se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 3 del artículo 108 de esta Ley.

(...)

5.(...)

6.(...)”

Del artículo 53 del TRLIS resulta la incompatibilidad entre el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y los restantes regímenes especiales regulados en el Título VII de dicha norma (salvo los de consolidación fiscal, transparencia fiscal internacional, fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores y el de determinados contratos de arrendamiento financiero). Esta incompatibilidad se traduce en que si la entidad reúne las condiciones para tributar por el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y por cualquier otro, nunca podrá tributar por el de arrendamiento de viviendas, salvo en el caso de que el otro régimen especial fuera el de empresas de reducida dimensión, en cuyo supuesto podrá optar por uno o por otro.

El Director recurrente sostiene que de la incompatibilidad que el artículo 53.4 del TRLIS establece entre el Régimen Especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y los beneficios fiscales previstos en el capítulo XII del Título VII para las empresas de reducida dimensión, entre los que se incluye el tipo reducido del artículo 114 del TRLIS, se deduce que la voluntad del legislador era que los únicos beneficios fiscales de que debían gozar las entidades acogidas al Régimen Especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas eran los expresamente recogidos en su articulado, entre los que no se halla tipo de gravamen reducido alguno. Esta argumentación se antoja inconsistente toda vez que la incompatibilidad se establece por el artículo 53.4 del TRLIS exclusivamente respecto del régimen especial de empresas de reducida dimensión, sin alusión alguna al tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima de la citada norma.

El Director se remite en este sentido a la contestación de la Dirección General de Tributos a la Consulta Vinculante núm. V2218/2010, de 6 de octubre, que dispone lo siguiente:

DESCRIPCION-HECHOS

La entidad consultante optó por el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

Para el ejercicio 2009 y previsiblemente para 2010 y 2011, reúne las condiciones para acogerse a los tipos de gravamen reducidos que establece la disposición adicional duodécima del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En el ejercicio 2009 ha obtenido una base imponible total positiva superior a 120.202,41 euros.

Tanto la proporción de base imponible bonificable como la proporción no bonificable son positivas.

CUESTION-PLANTEADA

Si los dos regímenes son compatibles.

En caso afirmativo, cómo se distribuye el primer tramo de 120.202,41 euros sobre los que se puede aplicar el tipo de gravamen del 20% entre la parte bonificable y la no bonificable de la base imponible.

Si es posible aplicar la bonificación calculando primero el tipo medio de tributación, aplicando después este tipo medio a la parte de la base imponible bonificable y sobre la cuota resultante aplicar la bonificación del 85%.

Si el impuesto de autoliquidación prevé este cálculo, y si no, cómo se tendría que autoliquidar.

CONTESTACION-COMPLETA

El capítulo III del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, regula el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, estableciendo en su artículo 53.4 que:

"4. (...)

Las entidades a las que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 108 de esta Ley, les sean de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en el capítulo XII de este Título VII, podrán optar entre aplicar dichos incentivos o aplicar el régimen regulado en este capítulo."

El capítulo XII del título VII del TRLIS regula el régimen especial de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, estableciendo en su artículo 108 que:

"1. Los incentivos fiscales establecidos en este capítulo se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros.

(...)"

En consecuencia, y según establece la regulación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, las entidades que de acuerdo con el artículo 108 del TRLIS tengan la consideración de reducida dimensión a los efectos de aplicar los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, pueden optar por la aplicación de uno u otro régimen especial, sin que sea posible simultanearlos.

Por su parte, la disposición adicional duodécima del TRLIS regula la aplicación de un tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades por mantenimiento o creación de empleo, señalando que:

"1. En los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010 y 2011, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos períodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta ley deban tributar a un tipo diferente del general:

- a) Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, al tipo del 20 por ciento.*
- b) Por la parte de base imponible restante, al tipo del 25 por ciento.*

(...)"

Como puede deducirse de este apartado 1, la aplicación del tipo de gravamen reducido que contempla esta disposición adicional duodécima del TRLIS establece una serie de requisitos relativos al importe neto de la cifra de negocios y a la plantilla media.

En lo que se refiere al importe neto de la cifra de negocios, se requiere que sea inferior a 5 millones de euros en el período impositivo correspondiente. De acuerdo con ello, puede afirmarse que las entidades que cumplan este requisito, en términos generales (ya que el artículo 108 del TRLIS atiende al período impositivo inmediato anterior), tendrán la consideración de entidades de reducida dimensión.

Si bien es cierto que la disposición adicional duodécima del TRLIS, añadida en virtud de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, no ha introducido ninguna modificación en la regulación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas relativa a la compatibilidad de ambos incentivos, ni contiene en sí misma ninguna indicación al respecto, parece razonable interpretar que, dado que las entidades que, en su caso, podrían aplicar la disposición adicional duodécima tendrían, en principio, la consideración de entidades de reducida dimensión a los efectos del capítulo XII del título VII del TRLIS, tal como sucede para ellas, las entidades a las que, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional duodécima, les sea de aplicación la misma, podrán optar entre aplicar ésta o aplicar el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda.

Este Tribunal Central no comparte la conclusión de la Dirección General de Tributos en la contestación a la Consulta Vinculante núm. V2218/2010, de 6 de octubre, arriba reproducida, precisamente por las razones que la propia contestación sugiere. La Dirección General de Tributos reconoce, por un lado, que la disposición adicional

duodécima del TRLIS, añadida en virtud de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, no ha introducido ninguna modificación en la regulación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas relativa a la compatibilidad de ambos incentivos, ni contiene en sí misma ninguna indicación al respecto. De este hecho objetivo cabría ya inferir que la incompatibilidad no ha sido deseada por el legislador, pues ninguna dificultad habría tenido para establecerla al introducir el beneficio fiscal de la disposición adicional duodécima mediante la Ley 26/2009.

Por otra parte, si bien es cierto que la mayor parte de las empresas que puedan acogerse al tipo de gravamen reducido de la disposición adicional 12ª serán efectivamente empresas de reducida dimensión a los efectos del capítulo XII del título VII del TRLIS, dado que la cifra de negocios exigida para aplicar el citado gravamen reducido es inferior a la que se necesita para acogerse al régimen especial de dicho capítulo, no lo es menos, como apunta la propia contestación a la Consulta al utilizar la expresión “en términos generales”, que de la literalidad de la normativa examinada nada impide que puedan acogerse al tipo de gravamen reducido de la disposición adicional 12ª empresas que no reúnen los requisitos del Capítulo XII del TRLIS, como serían aquellas que no cumplieran el requisito de la cifra de negocios inferior a 8 millones de euros en el período impositivo anterior pero que en el período impositivo actual su cifra de negocios fuese inferior a 5 millones de euros y cumplieran los restantes requisitos de la disposición adicional 12ª.

En vista de lo señalado este Tribunal Central concluye que no existe incompatibilidad entre el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y el tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, visto el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio promovido por el **DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE INSPECCIÓN FINANCIERA Y TRIBUTARIA DE LA AEAT**,

ACUERDA:

ESTIMARLO EN PARTE, unificando criterio en el sentido de que:

1.- Las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que se bonifican de acuerdo con el artículo 54.1 del TRLIS no incluyen las subsidiaciones de intereses y las subvenciones percibidas para la financiación de las construcciones que se destinarán al desarrollo de la actividad de arrendamiento.

2.- El tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS por mantenimiento o creación de empleo es compatible con el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.