

**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

DGT: 13-10-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1826/2025

**SUMARIO:****IS. Regímenes especiales. Aportación no dineraria. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.**

-*Objeto social*: se aplica a sociedades cuya actividad principal sea el arrendamiento de viviendas, entendiendo como tal aquellas destinadas a satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario. Para poder acogerse a este régimen, además de que el número de viviendas arrendadas sea como mínimo de ocho, es necesario que se mantenga el arrendamiento durante un mínimo de tres años, que las actividades se contabilicen separadamente por inmueble y, en caso de actividades complementarias, que al menos el 55% de las rentas o del valor del activo de la entidad corresponda al arrendamiento de viviendas.

-*Persona contratada a tiempo completo y momento de la contratación*: en arrendamiento de inmuebles, existe actividad económica solo si se emplea al menos una persona con contrato laboral a jornada completa. Esto significa que dos o más trabajadores a media jornada no cumplen el requisito. Aunque la opción por el régimen se realizará en 2025, la opción se aplica al período que finalice tras la comunicación y en los sucesivos mientras se mantenga el régimen, es decir, para aplicar el régimen en 2026, el trabajador a tiempo completo debe estar contratado y en funciones desde el inicio del período 2026, ya que la actividad económica se evalúa al inicio del ejercicio en que se aplica el régimen.

-*Comunicación anticipada de la opción*: es posible, siempre que la entidad cumpla los requisitos al inicio de 2026 en este supuesto concreto.

-*Tipo del 4% de IVA*: se puede aplicar incluso antes de cumplir todos los requisitos, siempre que exista una intención objetiva de destinar las viviendas al arrendamiento y se vaya a poder aplicar la bonificación en el ejercicio siguiente.

-*Bonificación del 40% en IS*: la bonificación solo se aplica a las rentas obtenidas en los períodos en que la entidad cumpla los requisitos. Es decir, las viviendas pueden alquilarse antes de 2026, pero las rentas obtenidas en 2025 no tendrán derecho a la bonificación; esta solo se aplicará a partir de 2026, cuando la sociedad cumpla los requisitos.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La entidad consultante tiene por objeto social: "Alquilar y administrar bienes inmuebles por cuenta propia. Comprar, vender, reformar, rehabilitar y construir bienes inmuebles. Adquisición, tenencia, disfrute y administración de bienes mobiliarios propios, poseídos tanto con la finalidad de dirigir y gestionar la participación de esta compañía en otras entidades y administración de su propio patrimonio".

Su período impositivo coincide con el año natural.

En la actualidad, la entidad consultante tiene en propiedad cuatro viviendas alquiladas o puestas al arrendamiento como vivienda habitual de sus inquilinos (es decir, no como viviendas de temporada).

Adicionalmente, la entidad consultante ha suscrito contratos privados de compraventa de siete viviendas adicionales cuya adquisición en escritura pública se producirá durante el ejercicio 2025. De acuerdo con los compromisos adquiridos en estos contratos, en el momento de presentación de la consulta, ya se habrían satisfecho importantes cantidades a cuenta para la compra futura.

Atendiendo a lo anterior, antes de la finalización del período impositivo correspondiente al año natural 2025, la entidad consultante contará con más de ocho viviendas alquiladas o puestas al arrendamiento para vivienda habitual de sus inquilinos. Adicionalmente, contará con un trabajador contratado a tiempo completo para la gestión de los alquileres.

**Síguenos en...**

**Cuestión planteada:**

1. Si el objeto social de la entidad consultante habilita para aplicar el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda de la LIS teniendo en cuenta que su actividad exclusiva es el alquiler de viviendas de larga temporada.
2. Si es necesario para aplicar este régimen fiscal especial que la sociedad cuenta con una persona contratada a tiempo completo, aunque la LIS no lo exija como requisito en su artículo 48.
3. Si fuese necesario para la aplicación del régimen la contratación de un trabajador en los términos expuestos, teniendo en cuenta que la entidad consultante solicitaría el régimen fiscal especial en el ejercicio 2025 (para aplicarlo en el período impositivo 2026), ¿debe estar contratado antes del inicio del período impositivo que se inicie el 1 de enero de 2026?
4. Si se espera cumplir con todos los requisitos exigidos por la LIS para la aplicación del régimen fiscal especial antes del inicio del período impositivo 2026, ¿podría comunicarse a la Administración la opción por este régimen fiscal especial en febrero de 2025 (para su aplicación en 2026)?
5. Si a las adquisiciones de viviendas realizadas durante el ejercicio 2025, es decir, el ejercicio previo a la aplicación del régimen fiscal especial, les sería de aplicación el tipo reducido del IVA del 4% previsto en el artículo 91.Dos.6º de la Ley 37/1992, teniendo en cuenta que, en el momento de la adquisición podrían acreditarse las siguientes circunstancias:
  - Que la sociedad tiene como actividad principal el alquiler de viviendas con carácter de habitual.
  - Que ya dispone de viviendas en propiedad alquiladas como viviendas habituales.
  - Que, atendiendo a los compromisos adquiridos en virtud de los contratos privados suscritos dispondrá de más de 8 viviendas puestas al arrendamiento a la finalización del período impositivo 2025.
  - Comunicación realizada a la AEAT de opción del régimen fiscal especial que se aplicaría a partir del 1 de enero de 2026.
6. De ser aplicable el tipo de IVA reducido del 4% a estas adquisiciones realizadas antes de cumplir los requisitos necesarios para aplicar el régimen fiscal especial, ¿podrían alquilarse en 2025 o sería necesario que el alquiler se iniciase a partir del 1 de enero de 2026 para que a las rentas obtenidas por el arrendamiento les fuese de aplicación la bonificación prevista en el artículo 49 de la LIS?

**Contestación:**

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 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

Síguenos en...



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 un 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 8.

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

1.º En el caso de viviendas que figuren en el patrimonio de la entidad antes del momento de acogerse al régimen especial, 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.

2.º 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.

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 desarrollean 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 activos, 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 101 de esta Ley, les sean de aplicación los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión previstos en el Capítulo XI de este Título VII, podrán optar entre aplicar dichos incentivos o aplicar el régimen regulado en este capítulo”.

De acuerdo con este precepto, podrán acogerse a este régimen especial las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido, cualquiera que sea el negocio jurídico por el cual se hayan adquirido dichas viviendas, como puede ser la adquisición mediante una aportación no dineraria, precisando la letra d) del apartado 2 de dicho artículo determinados requisitos en el caso de que se desarrollen actividades complementarias a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas.

Sin perjuicio de los restantes requisitos exigidos por este régimen especial, las entidades que se quieran acoger al mismo deben tener como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas, definido en el artículo 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU):

“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.”

Por tanto, para la aplicación de este régimen especial, únicamente se entiende por arrendamiento de vivienda el definido en el artículo 2.1 de la LAU, de manera que el arrendamiento que efectúe la entidad consultante debe tener por destino primordial satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, lo cual parece acontecer en este caso. No obstante, esto es una cuestión de hecho que deberá ser evaluada por los órganos competentes de la Administración Tributaria.

Asimismo, se pregunta si para la aplicación del régimen fiscal especial es necesario tener una persona contratada a tiempo completo.

En el caso concreto que nos ocupa, la entidad consultante deberá ajustarse a lo señalado para poder aplicar este régimen especial, en particular, que el arrendamiento de viviendas constituya una actividad económica, para lo cual se tendrá en consideración lo establecido en el apartado 1 del artículo 5 de la LIS. Dicho apartado prevé que:

“1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades 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 concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo”.

El apartado 1 del artículo 5 de la LIS define actividad económica como la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, entendiendo que para el caso de arrendamiento de inmuebles existirá actividad económica cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En el caso concreto de arrendamiento de inmuebles, la LIS establece que dicha actividad tiene la condición de económica cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Debe recordarse que en este sentido, es criterio de este Centro Directivo (ver las consultas vinculantes V1437-18, de 29 de mayo de 2018 y la V2705-19, de 3 de octubre de 2019) que no se entenderá cumplido este requisito por el hecho de tener dos o más trabajadores con contrato laboral a media jornada, sino que, al menos, uno de ellos ha de tener contrato laboral a jornada completa.

De los datos señalados en el escrito de consulta, la entidad consultante tiene por objeto social “alquilar y administrar bienes inmuebles por cuenta propia. Comprar, vender, reformar, rehabilitar y construir bienes inmuebles. Adquisición, tenencia, disfrute y administración de bienes mobiliarios propios, poseídos tanto con la finalidad de dirigir y gestionar la participación de esta compañía en otras entidades y administración de su propio patrimonio”. Para ello, en el escrito de consulta se señala que se contará con un trabajador contratado a tiempo completo para la gestión de los alquileres.

En el caso planteado, lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 5.1 de la LIS se entenderá cumplido si hay un contrato que es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y dicho contrato es a jornada completa y remunera la realización de la actividad de arrendamiento de inmuebles. De cumplirse estas circunstancias, el requisito establecido en el mencionado artículo se entendería cumplido a los efectos de calificar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica, lo que, con la información proporcionada en el escrito de consulta, no parece cumplirse en el caso planteado.

Adicionalmente, de conformidad con los datos señalados en la consulta, en el período impositivo 2025 la entidad consultante cuenta con cuatro viviendas alquiladas o puestas en arrendamiento como vivienda habitual a sus inquilinos. Además, la entidad consultante manifiesta que durante ese período impositivo formalizará en escritura pública contratos privados de compraventa de 7 viviendas adicionales. Por lo tanto, la entidad consultante no cumpliría los requisitos previstos en el apartado 2 del artículo 48 de la LIS en el período impositivo 2025 para acogerse al régimen especial del Capítulo III del Título VII de la LIS.

Por último, se plantea si puede comunicarse a la Administración la opción por el régimen especial en febrero de 2025, cuando se pretende aplicar en el período impositivo 2026.

La opción por este régimen, de acuerdo con el apartado 3 del artículo 48 de la LIS, deberá comunicarse a la Administración tributaria, aplicándose 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.

Por tanto, una entidad cuyo ejercicio económico coincide con el año natural, podrá comunicar su opción por el régimen especial a lo largo del año en curso que corresponda, es decir, antes del 31 de diciembre, y podrá aplicarlo, en el supuesto que se cumplan los requisitos para ello, en el período impositivo que finaliza con posterioridad a dicha comunicación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado tercero del artículo 48 de la LIS anteriormente reproducido.

## IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Síguenos en...



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:

(...)

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.º uno de la citada 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.

c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...)”.

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 la compra de las viviendas objeto de consulta, 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 entregas de los siguientes bienes:

“Las viviendas que sean adquiridas por las entidades que apliquen el régimen especial previsto en el capítulo III del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 54 de la citada Ley. A estos efectos, la entidad adquirente comunicará esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación en la forma que se determine reglamentariamente”.

Por su parte, el artículo 26 bis del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establece que:

“Uno. A efectos de lo previsto en el segundo párrafo del artículo 91.dos.1.6º 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 31 de enero de 2019, número V0211-19, la aplicación del gravamen del 4 por ciento a la adquisición de viviendas por entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas requiere dos condiciones:

1º) Que la entidad adquirente aplique el régimen especial previsto en el capítulo III del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2º) Que a las rentas derivadas del posterior arrendamiento de la vivienda adquirida les sea aplicable la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 54 de la citada Ley del Impuesto sobre Sociedades (actual artículo 49 de la LIS).

En este sentido, debe señalarse que procedería la aplicación del tipo impositivo del 4 por ciento previsto en el segundo párrafo del artículo 91.dos.1.6º de la LIVA a las adquisiciones de viviendas terminadas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades que se transmitan conjuntamente, efectuadas por una entidad que, en el momento de dicha adquisición, todavía no cumpliera los requisitos necesarios para poder aplicar el régimen especial previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para “Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas”, siempre que la referida entidad tuviese la intención, confirmada por elementos objetivos que deberán concurrir a la fecha de la adquisición, de dedicar las viviendas que adquiera en el año siguiente al arrendamiento y vaya a tener derecho a la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 49 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto de las rentas que vaya a percibir del referido arrendamiento.

En caso contrario, la entrega de las viviendas tributará al tipo del 10 por ciento conforme a lo previsto en el artículo 91.Uno.7º de la LIVA.

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.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.*

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda