



**GREMI DE
CONSTRUCTORS
D'OBRES**

**Estructura i Avantatges Fiscals del
Règim Especial d'Entitats dedicades a
l'Arrendament d'Habitatges**



Presentació:

Josep Gassiot i Matas

President del Gremi de Constructores d'Obres

Ponents:

Carolina Mateo Marín

Economista. Responsable de fiscalitat internacional de BNFIX PICH tax legal audit

Josep Maria Coma Martorell

economista

Dia: **Dimarts, 25 de febrer de 2020**

Lloc: **Auditori** del Gremi de Constructores d'Obres de Barcelona i Comarques.
(Gran Via de les Corts Catalanes, 663, baixos)

Horari: **de 9 h a 10:30 h**



Índex

Carta del President.....	4
Introducció	5
RÉGIMEN ESPECIAL DE ENTIDADES DEDICADAS AL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS	6
Requisitos a cumplir para la aplicación del Régimen Especial.	6
1. Exclusión de las personas físicas.	6
2. El arrendamiento de viviendas como actividad económica principal.....	6
3. Que el arrendamiento se desarrolle como actividad económica.....	7
4. El concepto de arrendamiento de viviendas.	7
5. Otros requisitos imprescindibles.	8
Características y Tributación del régimen especial.....	10
1. Opción por el régimen fiscal especial.....	10
2. Incompatibilidades.....	10
3. Tipo de gravamen.....	10
4. Bonificaciones	10
4.1. Distribución de dividendos.....	11
IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	13
FAQs AEAT RELACIONADAS CON EL RÉGIMEN ESPECIAL DE ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS ..	15
ALQUILER A UNA SOCIEDAD.....	15
APORTACIÓN NO DINERARIA DE VIVIENDAS	16
ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA.....	17
COMPATIBILIDAD CON RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN.....	18
CONSIDERACIÓN DE ACTIVIDAD ECONÓMICA	18
CONTABILIZACIÓN SEPARADA	19
CUMPLIMIENTO Nº VIVIENDAS ARRENDADAS.....	20
DIVIDENDOS CON CARGO A RENTAS BONIFICADAS.....	20
IMPOSIBILIDAD DEL TRASLADO DE LA BONIFICACIÓN	21
INCOMPATIBILIDAD CON R. REDUCIDA DIMENSIÓN	21
OPCIÓN POR ESTE RÉGIMEN.....	22
PORCENTAJES DE BONIFICACIÓN	22
RENDIMIENTO NEGATIVO DE UNA VIVIENDA	23



RENTA BONIFICADA.....	23
RENTA BONIFICADA EN SUPUESTO DE VINCULACIÓN	24
REPARTO DE GASTOS GENERALES	24
REPERCUSIÓN COSTE DE LOS SERVICIOS.....	24
REQUISITOS	25
REQUISITOS: SOCIEDAD INTEGRANTE DEL GRUPO	26
RETENCIÓN SOBRE DIVIDENDOS.....	26
SUBVENCIONES RECIBIDAS	27
SUPERFICIE CONSTRUIDA	28
TRABAJADOR CON CONTRATO MERCANTIL.....	28
TRANSMISIÓN ACCIONES DE ENTIDADES ACOGIDAS A ESTE RÉGIMEN	29
TRANSMISIÓN ANTES DEL PLAZO PERMANENCIA	29
VIVIENDAS EN USUFRUCTO	30
VIVIENDAS TENIDAS A TRAVÉS DE UNA COMUNIDAD DE BIENES	31



Carta del President

Benvolgut agremiat,

L'habitatge sempre ha estat un tema estratègic per l'aspecte social que el mateix comporta. Possiblement, dins de l'anomenat Estat del Benestar del nostre país tenim algunes mancances com són la política d'habitatges juntament amb l'ajut a les famílies. Són dos dels temes que hem d'abordar més eficientment. Per a evidenciar aquesta realitat, només cal veure el seguiment que en fan els mitjans de comunicació i, especialment on es fa més evident, és a les grans ciutats.

Incrementar l'oferta d'habitatges en lloguer constitueix un dels reptes que tenim com a societat. Aquí, les polítiques públiques d'impuls són decisives, tan en el camp de la promoció, en la fase de construcció, com en el moment final d'incrementar la oferta, on la iniciativa privada i empresarial és determinant.

Els ajuts i esquemes fiscals d'impuls a l'increment de l'oferta d'habitatges en lloguer són també determinats. És per això que hem cregut convenient publicar aquest document elaborat pel departament de fiscalitat des nostres assessors Bnfix Pich que sota el títol "Estructura i Avantatges Fiscals del Règim Especial d'Entitats dedicades a l'Arrendament d'Habitatges" pretén donar una visió de l'estat de la qüestió.

Cordialment,

Josep Gassiot i Matas
President del Gremi de Constructors d'Obres

Febrer 2020

Introducció

El Règim especial d'entitats dedicades a l'arrendament d'habitatges previst en la normativa de l'Impost sobre Societats recull una sèrie de beneficis fiscals que en compliment d'unes determinades condicions suposa el dret a l'aplicació d'una bonificació del 85 per cent de la quota de l'Impost sobre Societats (Título VII Capitulo III LIS Ley 27/2014 artículos 48 y 49), i/o l'aplicació d'un tipus reduït del 4 per cent de l'Impost sobre el Valor Afegit per les operacions de compra-venda d'immobles materialitzades per una entitat acollida al dit règim especial (Art 91 LIVA Ley 37/1992 y art 26.bis RD 1624/1992 RIVA)

Com a règim especial, sempre va acompanyat d'una sèrie de requisits formals, que cal valorar amb molta cura, abans d'acollir-s'hi.

També és convenient veure els pronunciaments de l'Administració per avaluar aspectes pràctics concrets.

Ja transcorregut un cert temps des de l'entrada d'aquest règim especial, ens ha semblat oportú organitzar aquesta conferència-col·loqui per tenir una visió global del mateix i valorar els seus avantatges i inconvenients, donat que moltes empreses del sector disposen d'immobles disponibles per lloguer, o bé, poden preveure d'entrar en aquest sector.

Restant a la seva disposició. Atentament,

Carolina Mateo Marín
Valentí Pich Rosell
BNFIX PICH tax legal audit

RÉGIMEN ESPECIAL DE ENTIDADES DEDICADAS AL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS

Este régimen se incorporó en el Impuesto sobre Sociedades el 27 de abril de 2003, con unos requisitos excesivamente complicados de cumplir, por lo que el 18 de noviembre de 2005 sufrió modificaciones, de manera que hiciese frente a la finalidad real que el legislador buscaba: aumentar el parque de viviendas en alquiler.

Este régimen viene a indicar que las empresas que se dediquen a esta actividad podrán **aplicar una bonificación del 85% de la cuota íntegra para las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas**, mientras que las rentas procedentes de la transmisión de dichas viviendas tributarán en el Impuesto sobre Sociedades sin bonificación alguna.

Como inconveniente podemos señalar que **la inspección de hacienda es muy exigente con el cumplimiento de los requisitos**, incluyendo el tipo de contrato de alquiler.

Requisitos a cumplir para la aplicación del Régimen Especial.

1. Exclusión de las personas físicas.

De conformidad con el artículo 48 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), la aplicación del régimen especial exige que el beneficiario del mismo sea una sociedad, es decir, **sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades** y además tenga como **actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español**.

2. El arrendamiento de viviendas como actividad económica principal.

Desde un punto de vista objetivo, se exige que la actividad económica **principal** de la sociedad sea el arrendamiento de viviendas. Se flexibiliza así el régimen pues en su versión original exigía que éste fuera el objeto social **exclusivo**. Por ello, la más mínima ampliación de dicho objeto, que no de su actividad, impedía la aplicación del régimen.

Los conceptos de actividad principal y complementaria se definen con un criterio cuantitativo. Así, se estima que el arrendamiento de viviendas tiene el carácter de actividad principal cuando el 55% de las rentas del periodo impositivo provengan de alquileres que cumplan los requisitos necesarios para gozar de las bonificaciones reguladas en este régimen especial. Obsérvese que la referencia es a las rentas, por tanto, a los rendimientos netos y no a la cifra de negocios global de la empresa.

3. Que el arrendamiento se desarrolle como actividad económica.

Realmente no existe ninguna norma en los preceptos reguladores del régimen especial que, de modo expreso, **obligue a tener persona contratada a jornada completa** para la gestión de los arrendamientos. Sin embargo, puede sostenerse que dicho requisito se desprende del propio artículo 48 y 49 de la LIS, cuando se refiere al arrendamiento como actividad económica. Aunque no se realice de forma expresa, parece que tal calificación nos remite al artículo 27.2 de la LIRPF, no el único, pero sí el precepto que, de forma más clara, define cuándo a efectos de imposición personal, el alquiler se desarrolla como actividad económica.

En cualquier caso, mucho nos tememos que la posición de la Administración, tal vez por inercia de lo sucedido hasta el momento, pase por exigir el cumplimiento de los dos requisitos referidos[1].

4. El concepto de arrendamiento de viviendas.

Por arrendamiento de viviendas se entiende el definido en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (en adelante, LAU), siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en la misma para tal clase de contratos. De acuerdo con dicho artículo de la LAU **“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, no se cumplirá el requisito si los alquileres, a pesar de recaer sobre inmuebles que, objetivamente considerados son aptos para vivienda, se rigen por la normativa de los arrendamientos para uso distinto del de vivienda, por tratarse de alquileres de temporada o para la realización de actividades económicas (artículo 3 de la LAU).

Se podría plantear algún problema con el **uso mixto, como vivienda y actividad económica del inquilino**. En cuanto al IVA la Ley aclara que la falta de exclusividad impide la aplicación del beneficio fiscal que supone no aplicar ningún porcentaje de IVA y, por tanto, estar exento de repercutir el IVA en el arrendamiento de vivienda (artículo 20. Uno. 23º de la Ley del IVA). Para el caso del Impuesto sobre Sociedades la Ley habla del **uso primordial**, por lo que podría cumplirse el requisito si el objeto primordial es la utilización del inmueble como vivienda, aunque se permita también el uso empresarial complementario[2].

De conformidad con el criterio administrativo, la remisión al artículo 2 de la LAU también impide que se aplique el régimen especial en Sociedades cuando el arrendatario no lo dedica a uso propio, sino al subarrendamiento[3].

A todos estos efectos se asimilan a las 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**.

El articulado de la Ley nos suscita un problema diferente respecto al arrendamiento a favor de empresas para que éstas, a su vez, las cedan a sus empleados con la finalidad del uso como vivienda.

En este tipo de arrendamiento (a empresas), para un caso normal la Ley del IVA es clara, debe repercutirse el impuesto indirecto puesto que se excluye la operación de la exención. Sin embargo, existen sentencias de los tribunales de justicia en las que en determinados casos se contempla un supuesto en el que al arrendar una empresa a otra y esta última destinar la vivienda a sus empleados, se ha dado por válida la ejecución de la exención en el IVA, lo cual se desprendía del mismo contrato firmado entre las empresas contratantes; así lo afirma concretamente (con matices) la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 29 de septiembre de 2005. Aunque obviamente, también podemos encontrar varias sentencias en contra, lo interesante de este caso, es que existe la posibilidad de defender el arrendamiento con la finalidad de vivienda para una persona cuando éste se realiza entre empresas.

5. Otros requisitos imprescindibles.

- **Número de viviendas:** Es preciso que el número de viviendas **arrendadas u ofrecidas en arrendamiento** por la entidad en cada periodo impositivo sea **en todo momento igual o superior a ocho (8)**.
- **Las viviendas arrendadas deben encontrarse situadas en España**, aunque resulta indiferente que hayan sido adquiridas a terceros, construidas o promovidas por el propio sujeto pasivo (la empresa). Es indiferente el negocio jurídico por el que se adquieran los inmuebles mientras la empresa sea su titular; por tanto, se excluye el subarriendo o el usufructo.
- **Basta con que las viviendas estén ofrecidas en arrendamiento**, aunque no estén, de hecho, arrendadas. Entendemos aquí que debe demostrarse la voluntad de la empresa de arrendar las viviendas. En la práctica, valdría con ofrecerlas en alguna inmobiliaria o poner anuncios en revistas o periódicos especializados.
- **La superficie construida de cada vivienda acogida al régimen no está limitada**, anteriormente sí tenía una superficie máxima de 135 metros cuadrados.
- El tiempo de arrendamiento o **el tiempo en que las viviendas deben estar ofrecidas en arrendamiento debe ser al menos de tres años** para consolidar la bonificación. En caso de incumplimiento del requisito del plazo de arrendamiento, se pierde la bonificación que la entidad haya disfrutado sobre las rentas derivadas del arrendamiento de la vivienda durante todos aquellos períodos impositivos de aplicación del régimen. En el periodo impositivo en el que tenga lugar el incumplimiento, la entidad debe ingresar junto con la cuota del Impuesto sobre Sociedades de dicho periodo el importe de las bonificaciones aplicadas en la totalidad de los periodos impositivos anteriores en los que se haya aplicado el régimen especial, junto con los intereses de demora, sin perjuicio de los recargos y sanciones que, en su caso, fueran procedentes.



- **Contabilización.** La actividad de arrendamiento de viviendas, así como las demás actividades complementarias que realice la entidad (compraventa de inmuebles, por ejemplo), deben ser objeto de una contabilización **separada para cada inmueble** adquirido o promovido, de manera que se disponga del desglose suficiente para conocer la renta imputable a cada vivienda, local o finca registral independiente en que el inmueble se divida. El incumplimiento de este requisito debe suponer la pérdida de la aplicación de este régimen especial, de manera que sus efectos serán similares a los del incumplimiento del plazo de mantenimiento del arrendamiento.

[1] En la actualidad existen pronunciamientos judiciales en los que se admite la subcontratación para realizar los trabajos de arrendamiento, evitando así la contratación laboral de persona a jornada completa, si bien, siempre depende de la interpretación de Hacienda y del caso concreto, en cuanto a que se valora la necesidad de tener una persona o una empresa externa como imprescindible para realizar dicha actividad.

[2] Esta interpretación es defendida por la Audiencia Provincial de Granada en su Sentencia de 9 de septiembre de 2000.

[3] De esta opinión es la respuesta a la Consulta de la Dirección General de Tributos de 8 de septiembre de 2006.

Características y Tributación del régimen especial

1. Opción por el régimen fiscal especial.

Este régimen fiscal especial exige que **el sujeto pasivo opte voluntariamente por su aplicación**, debiendo comunicarse a la Administración tributaria la opción por el mismo, sin que exista ninguna regulación específica sobre la forma de poner de manifiesto dicha opción, a diferencia de lo establecido para otros regímenes especiales en los que la comunicación y renuncia se formaliza a través del modelo 036 de declaración censal.

El cumplimiento de la obligación de comunicación es un requisito esencial y no formal, dado que la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que el régimen tiene efectos desde el periodo impositivo que finalice con posterioridad a la comunicación, por lo que su incumplimiento impide aplicar el régimen especial.

2. Incompatibilidades

La entidad no podrá aplicar este régimen especial de arrendamiento de viviendas, puesto que así lo indica expresamente la Ley, si se encuadra en cualquier otro régimen especial, 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.

Las entidades que sean consideradas empresas de reducida dimensión según la LIS, podrán optar entre aplicar dichos incentivos o aplicar el régimen especial de arrendamiento de viviendas, pero no ambos al mismo tiempo.

3. Tipo de gravamen

Las sociedades dedicadas al arrendamiento de viviendas que opten por aplicar el régimen especial están sujetas al tipo de gravamen general del 25%. Es decir, el tipo de gravamen aplicable sería directamente el 25%, sin bonificación de ningún tipo, pues ya se estaría aplicando la bonificación a cada inmueble del 85% de reducción, lo que supone una tributación efectiva en el impuesto sobre sociedades del 3,75%, que es mucho mejor que cualquier régimen de empresas de reducida dimensión.

4. Bonificaciones

Las entidades que apliquen este régimen especial de arrendamiento de viviendas, podrán aplicar las siguientes bonificaciones en la cuota íntegra del Impuesto sobre sociedades:

- **Bonificación del 85%** de la parte de cuota íntegra correspondiente a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos exigidos para aplicar este régimen fiscal^[1].

- Están sujetas al **tipo reducido del 4% en el IVA** las viviendas adquiridas por las entidades que apliquen este régimen especial, siempre que a las rentas derivadas de su posterior arrendamiento les sea aplicable las bonificaciones comentadas anteriormente, para lo cual la entidad adquirente debe comunicar esta circunstancia al sujeto pasivo con anterioridad al devengo de la operación.

Esta bonificación es incompatible con la reserva de capitalización del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, si bien esta bonificación, en condiciones normales, supone un mayor ahorro que aplicar la reserva de capitalización.

En cuanto al **IVA**, es el **Artículo 91. Dos. 1.6º** de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el que regula la **posibilidad de adquirir viviendas comprando las mismas con un 4% de IVA**, para lo cual, la entidad adquirente debe comunicar al vendedor dicha práctica, mediante un procedimiento regulado en el reglamento del IVA[2].

Artículo 91. Dos. 1.6º: Se aplicará el tipo del 4 por ciento a las operaciones siguientes:

1.6º: “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”.

Actualmente este capítulo III al que hace referencia la Ley está modificado y se corresponde con los artículos 48 y 49 de la LIS.

4.1. Distribución de dividendos

Para explicar esta distribución de beneficios asumiremos que la empresa cumple todos los requisitos y está registrada correctamente en el régimen especial del arrendamiento de viviendas. En este caso la distribución de dividendos tendría la siguiente aplicación fiscal:

- **El dividendo procede** de beneficios generados en períodos en los que fue de aplicación este régimen especial. En este caso tendremos:
 - Que el socio **“persona física”** integrará el dividendo en su base imponible **del ahorro** sin ninguna particularidad respecto de cualquier otro dividendo. Este dividendo está sujeto a retención a cuenta, debiendo practicar la retención correspondiente la sociedad que lo distribuye, actualmente el 19%.

- Que el socio “**persona jurídica**” integrará el dividendo en su base imponible, pudiendo aplicarse la deducción para evitar la doble imposición, pero sólo al 50% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible imputable a esos dividendos, cualquiera que sea el porcentaje de participación tenido en el capital de la sociedad. Si la entidad obtiene tanto rentas bonificadas como otras rentas en el mismo periodo impositivo, a efectos de aplicar la deducción por doble imposición se entenderá que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.

En cuanto a la retención en la distribución cuando el dividendo es distribuido por una sociedad a otra persona jurídica (española), no debería practicarse dicha retención dado que, le sería de aplicación la excepción establecida en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, siempre que corresponda a dividendos procedentes de la sociedad de arrendamiento en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea igual o superior al 5%, y dicho porcentaje se haya tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el dividendo que se distribuya o, en su defecto, se mantenga hasta completar ese plazo.

[1] La aplicación de esta bonificación determina que el **tipo efectivo de gravamen** sobre las rentas obtenidas por la entidad sea del 3,75% (este es el resultado de calcular el 85% de 25%).

[2] Art. 26 bis del Reglamento: A estos efectos, las circunstancias de que el destinatario tiene derecho a aplicar el régimen especial, 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.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

RÉGIMEN ESPECIAL DE ENTIDADES DEDICADAS AL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS (Título VII Capítulo III LIS, artículos 48 y 49)

Ámbito de aplicación

Este régimen es opcional y se aplicará a las entidades 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 que es de 3 años.

Este plazo de 3 años se computará:

- 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.
- 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.

Deben de cumplir los siguientes requisitos:

- Que el **número de viviendas** arrendadas u ofrecidas en arrendamiento sea en todo momento **igual o superior a 8**.
- Que las viviendas permanezcan **arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos tres años**. El incumplimiento de este requisito implicará para cada vivienda, la pérdida de la bonificación que hubiera correspondido.
- Que las actividades de promoción inmobiliaria y de arrendamiento sean objeto de **contabilización separada para cada inmueble** adquirido o promovido.
- En el caso de entidades que desarrollen **actividades complementarias** a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas, se debe cumplir;
 - Que **al menos el 55%** de las rentas del período impositivo, excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento, **o, alternativamente**
 - Que el **55% del valor del activo** de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la bonificación.

Este régimen aplicable a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas es incompatible con otros regímenes especiales previstos en este Título VII, excepto: Consolidación fiscal, Transparencia fiscal internacional, Fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores y el de determinados contratos de arrendamiento financiero.

Por tanto, es incompatible por ejemplo con el Régimen de Incentivos fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión.



Régimen fiscal aplicable a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

BONIFICACIÓN

- Porcentajes:
 - 85% con carácter general.
 - 90% si arrendatario es discapacitado y en la vivienda se han realizado obras e instalaciones de adecuación.
- Base de bonificación: la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos.
- Renta bonificada: Ingreso íntegro obtenido minorado en: los gastos directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso.

DEDUCCIÓN PARA EVITAR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA APLICABLE A PLUSVALÍAS DE FUENTE INTERNA

Reducción del 50 % de la deducción del **artículo 30.5 TRLIS** (100% x Tipo de gravamen x menor de: incremento neto de beneficios no distribuidos o rentas computadas) en el caso de:

- 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.

DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS

Aplicación de la deducción para evitar la doble imposición regulada en el **artículo 30.1 TRLIS** (50% x Tipo de gravamen x dividendos de entidades residentes) a los dividendos o participaciones en beneficios **distribuidos con cargo a las rentas a las que haya resultado de aplicación la bonificación** prevista para este régimen, 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. Se considerará que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.

FAQs AEAT RELACIONADAS CON EL RÉGIMEN ESPECIAL DE ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS

1. ¿Qué sociedades podrán acogerse al régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda?

Podrán acogerse al régimen previsto en el Capítulo III del Título VII de la LIS 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 el artículo 48.2.b de la LIS.

ALQUILER A UNA SOCIEDAD

2. Una entidad dedicada al arrendamiento de inmuebles va a ceder en alquiler unos inmuebles a una sociedad anónima para su uso como viviendas por sus trabajadores. ¿Puede acogerse al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas?

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.

El artículo 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos define el arrendamiento de vivienda señalando 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 ello, se considera que, según lo señalado en el artículo 48.1 de la LIS, para la aplicación de este régimen especial, únicamente se entiende por arrendamiento de vivienda el definido en el artículo 2.1 de la Ley 29/1994, de manera que el arrendamiento que efectúe la entidad debe tener por destino primordial satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, lo cual no sucede en el caso de que las viviendas sean cedidas en arrendamiento a una sociedad que las destine, a su vez, a su cesión a personas físicas.

En consecuencia, no resultaría de aplicación el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda que contempla el capítulo III del título VII de la LIS, a las rentas derivadas de dichas viviendas.

APORTACIÓN NO DINERARIA DE VIVIENDAS

3. Una entidad ha ampliado su capital, siendo suscrito por sus socios, mediante la aportación no dineraria de nuevas viviendas. ¿La aportación de dichas viviendas se considera adquisición de las mismas a efectos de aplicarles los beneficios fiscales establecidos en el régimen especial de arrendamiento de viviendas?

Sin perjuicio de los restantes requisitos exigidos para poder acogerse a este régimen especial, en lo que se refiere a la titularidad de las viviendas, se exige que las viviendas hayan sido construidas, promovidas o adquiridas por la sociedad. En consecuencia, las viviendas poseídas en virtud de cualquier otro título jurídico, como usufructo, derecho temporal de explotación, arrendamiento, etc., no serían aptas a los efectos de aplicar este régimen especial.

En materia de aportaciones sociales, el artículo 60 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, dispone que *Toda aportación se entiende realizada a título de propiedad, salvo que expresamente se estipule de otro modo.*

Asimismo, el artículo 64 del mismo texto legal, establece que *Si la aportación consistiese en bienes muebles o inmuebles o derechos asimilados a ellos, el aportante estará obligado a la entrega y saneamiento de la cosa objeto de la aportación en los términos establecidos por el Código Civil para el contrato de compraventa, y se aplicarán las reglas del Código de Comercio sobre el mismo contrato en materia de transmisión de riesgos.*

De acuerdo con lo anterior, y salvo que en el momento de la aportación se haga constar de forma expresa lo contrario, las viviendas son aportadas en título de propiedad, y por lo tanto **se consideran viviendas adquiridas, a los efectos de lo previsto en el artículo 48.1 de la LIS.**



ARRENDAMIENTO CON OPCIÓN DE COMPRA

4. ¿Se puede aplicar el régimen fiscal de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda a sociedades que arriendan viviendas pero mediante contratos de arrendamiento con opción de compra?

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 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.

(...)

Por tanto, este régimen es aplicable solamente en el caso de que por las condiciones pactadas en la cesión, la operación pueda ser calificada como un contrato de arrendamiento operativo pues, caso de que por tales condiciones fuese calificado como arrendamiento financiero en los términos establecidos en el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre ello determinaría la baja del inmueble y, por tanto, no podría aplicarse el régimen fiscal de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda. A estos efectos, el contrato se calificaría como arrendamiento financiero si el importe a pagar por el ejercicio de la opción de compra es inferior al importe resultante de minorar el valor del inmueble en la suma de las amortizaciones máximas que corresponderían a dicho activo dentro del tiempo de duración de la cesión.



COMPATIBILIDAD CON RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN

5. ¿Es compatible el régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas con el de consolidación fiscal?

Del apartado 4 del artículo 48 de la LIS se deduce la compatibilidad del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda con el régimen especial de consolidación fiscal, de manera que 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.

CONSIDERACIÓN DE ACTIVIDAD ECONÓMICA

6. Una entidad cumple todos los requisitos exigidos en el artículo 48 de la LIS, sin embargo no dispone de local afecto a la actividad de arrendamiento de viviendas ni de una persona asalariada a tiempo completo. ¿Puede acogerse al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas?

Según establece el apartado 1 del artículo 48 de la LIS, para poder acogerse a este régimen especial, las sociedades han de tener como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas. De la redacción de este precepto se desprende que la actividad de arrendamiento de viviendas requerida ha de ser calificada por la norma legal como de actividad económica.

En este sentido, para determinar la existencia de actividad económica, ha de atenderse al artículo 27 de la LIRPF, que establece en su apartado 2 que:

A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias:

“Que para la ordenación de la actividad se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.”

La finalidad del apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006, es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda considerarse como una actividad económica, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter.

De acuerdo con ello, estos requisitos mínimos deberán darse en las entidades que deseen acogerse al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda con respecto a su actividad principal de arrendamiento de viviendas, para que la misma tenga la consideración de actividad económica que requiere el apartado 1 del artículo 48 de la LIS, al margen del cumplimiento de los restantes requisitos previstos en el capítulo III del título VII de la LIS.

CONTABILIZACIÓN SEPARADA

7. ¿La obligación de contabilización separada para cada inmueble se aplica individualmente a las viviendas o también a plazas de garaje y trasteros que usualmente se ceden conjuntamente con ellas?

A efectos de las rentas derivadas del arrendamiento, se asimilan a viviendas los trasteros y las plazas de garaje con el máximo de dos, siempre que se arrienden conjuntamente con la vivienda. En consecuencia, la contabilización separada que requiere el artículo 48.2.d) de la LIS se referirá a la vivienda junto con dichos trasteros y plazas de garaje. En caso de que durante un año natural un trastero o una plaza de garaje hayan estado cedidos con viviendas diferentes, resultará posible identificar la renta correspondiente a cada vivienda, pues será posible identificar los ingresos que corresponda a cada una de ellas, distribuyéndose los gastos directamente relacionados con la obtención de dichos ingresos, y los gastos generales en proporción a los citados ingresos, tal y como requiere el artículo 49.2 de la LIS.

En cuanto a las rentas correspondientes a oficinas, locales u otros inmuebles a los que no sea aplicable la bonificación, no parece que también deban cumplir el requisito de contabilización separada para cada inmueble, previsto en el artículo 48.2.d) de la LIS, pues a los efectos de aplicación de este régimen especial no resulta necesario conocer la renta correspondiente a cada uno de ellos, sino únicamente las rentas a las que se vaya a aplicar la bonificación.



CUMPLIMIENTO N° VIVIENDAS ARRENDADAS

8. Una sociedad ya posee 3 viviendas y superará la cifra de 8 durante el año. Suponiendo que todas sus viviendas cumplen los requisitos legales ¿podría aplicarse el régimen ese año?

De acuerdo con el artículo 48 de la LIS, podrán acogerse al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, 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.

Por otra parte, el apartado 2 del artículo 48 de la LIS establece que la aplicación del régimen fiscal especial requerirá el cumplimiento de una serie de requisitos, entre los que se incluye el siguiente:

- 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.*

Dado que el requisito de que el número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento por la entidad en cada período impositivo sea igual o superior a 8, ha de cumplirse *en todo momento*, si la sociedad no tiene durante todo el período impositivo ocho ó más viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento, no podrá aplicar el régimen especial en dicho período.

DIVIDENDOS CON CARGO A RENTAS BONIFICADAS

9. A los dividendos distribuidos con cargo a rentas a las que haya resultado de aplicación la bonificación prevista en este régimen ¿les es de aplicación la exención para eliminar la doble imposición?

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 artículo 49.1 de la LIS, 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 exención para eliminar la doble imposición regulada en el artículo 21.1 de la LIS. 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.



IMPOSIBILIDAD DEL TRASLADO DE LA BONIFICACIÓN

- 10. ¿Existe la posibilidad de trasladar la bonificación a los ejercicios siguientes en aquellos supuestos en que la cuota íntegra del grupo es inferior a la cuota íntegra individual bonificable de haber tributado individualmente?**

A diferencia de lo establecido en la LIS sobre las exenciones para evitar la doble imposición, en donde se permite deducir en períodos impositivos posteriores el importe no deducido en un período por insuficiencia de cuota íntegra, por el contrario, en materia de bonificaciones la LIS no regula la posibilidad de trasladar importes de bonificaciones a períodos impositivos posteriores, **por cuanto, el importe de la bonificación no puede exceder de la cuota íntegra del período, al cuantificarse de forma expresa como la parte de dicha cuota íntegra** imputable a las rentas bonificadas.

INCOMPATIBILIDAD CON R. REDUCIDA DIMENSIÓN

- 11. ¿Existe incompatibilidad con el régimen especial aplicable a las empresas de reducida dimensión si los incentivos de dicho régimen proceden de un ejercicio anterior?**

La aplicación del régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda es incompatible en un mismo período impositivo con la aplicación de los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión, tanto si dichos incentivos proceden de ese mismo período impositivo en el que la entidad cumpla los requisitos para ser considerada como de reducida dimensión o de otro anterior, pudiendo optar la entidad por uno u otro régimen fiscal.

INGRESOS EXTRAORDINARIOS

- 12. La posible obtención de unos ingresos extraordinarios durante el ejercicio, por ejemplo una indemnización por daños, ¿deben tenerse en cuenta al efectuar el cálculo para la obtención del porcentaje de rentas del período impositivo con derecho a la aplicación de la bonificación?**

En el caso de entidades que desarrollen actividades complementarias a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas, se exige 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, tengan derecho a la aplicación de la bonificación.

El artículo 4.1 de la LIS indica que *constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo, señalando el artículo 10.1 de la LIS que la base imponible estará constituida por el importe de la renta en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.*

En consecuencia, en el cálculo de las rentas del período impositivo sobre las que se calculará el porcentaje del 55% a que se refiere el artículo 48.2.d) de la LIS se incluirán todos aquellos ingresos que, de acuerdo con los preceptos establecidos en la LIS, integren la base imponible del período impositivo, de manera que se incluirán los ingresos extraordinarios.

OPCIÓN POR ESTE RÉGIMEN

13. ¿Cuándo se aplicará este régimen especial?

Este régimen se aplicará previa opción que deberá comunicarse a la Administración tributaria y 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 la renuncia al mismo.

No podrá optar por este régimen si a la entidad le es de aplicación alguno de los restantes regímenes especiales del Título VII, excepto el de consolidación fiscal, transparencia fiscal internacional, el de fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores y el de determinados contratos de arrendamiento financiero.

Podrán optar por este régimen o por el de empresas de reducida dimensión, las que tengan tal consideración.

PORCENTAJES DE BONIFICACIÓN

14. ¿Qué bonificación corresponde a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas obtenidas por entidades acogidas a este régimen especial?

Tendrá una bonificación del 85% la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos que el artículo 48 de la LIS establece para la aplicación de este régimen especial.

Dicha bonificación será del 90% 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 69.1.4.º 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.

RENDIMIENTO NEGATIVO DE UNA VIVIENDA

15. En caso de que el rendimiento de una vivienda sea negativo, ¿se compensa con el positivo de otra, o se compensa en el próximo ejercicio si el rendimiento de esa vivienda es positivo?

De acuerdo con lo señalado en el artículo 49 de la LIS, 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.

Si para una vivienda en concreto la renta derivada de su arrendamiento resulta negativa, la misma se compensará con las rentas positivas del resto de viviendas arrendadas.

RENTA BONIFICADA

16. ¿Qué renta es objeto de bonificación en el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda?

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 XII del Título VII de la LIS, para calcular la renta que se bonifica no se tendrán en cuenta las correcciones derivadas de la aplicación del citado régimen especial.

RENTA BONIFICADA EN SUPUESTO DE VINCULACIÓN

17. En el supuesto de vinculación entre arrendador y arrendatario, ¿sobre qué importe se aplica la bonificación: sobre el importe cobrado o sobre el ingreso declarado?

Siempre que se aplique correctamente la normativa contable, el resultado contable de la operación incorporará el ingreso correspondiente por el valor de mercado de la operación, y por tanto, dicho resultado cumplirá el criterio de valoración fiscal establecido en el artículo 11 de la LIS.

El artículo 49 de la LIS se refiere a renta y la renta coincide a efectos fiscales con el resultado contable, de manera que la bonificación se aplica sobre el ingreso declarado que es el correspondiente al valor de mercado.

REPARTO DE GASTOS GENERALES

18. ¿Cómo se debe realizar el reparto por inmuebles de los gastos generales y de aquellos gastos que afecten a más de un inmueble: en proporción a los ingresos o puede atenderse a otros criterios de reparto, como pudieran ser la superficie o el valor de los inmuebles?

El artículo 49.2 de la LIS señala que el ingreso íntegro obtenido se minorará, aparte de en los gastos directamente relacionados con su obtención, en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso respecto de los ingresos totales obtenidos por la entidad de su actividad ordinaria.

REPERCUSIÓN COSTE DE LOS SERVICIOS

19. La renta bonificada derivada del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos del artículo 48, ¿incluye el coste real de los servicios satisfechos por el arrendador y que se repercuten al inquilino?

Según establece el apartado 2 del artículo 49 de la LIS, *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.*



En los casos de arrendamientos de inmuebles, se entiende que la contraprestación íntegra corresponde al importe de la renta devengada, sin que comprenda las cuantías que correspondan a la repercusión de gastos generales o de consumos individuales. Por tanto, en el cálculo de la renta que se bonifica se tendrá en cuenta el importe del arrendamiento excluido el coste real de los servicios de que disfrute el inquilino y se satisfagan por el arrendador, así como las demás repercusiones autorizadas por la legislación aplicable.

REQUISITOS

20. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1.1.2013, ¿qué requisitos deben cumplirse para aplicar el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda?

- a) Que el número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento sea en todo momento igual o superior a 8.
- b) Que permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos tres años, desde:
 - 1. El inicio del período en que se comunique la opción por el régimen, en caso de viviendas que figuren en el patrimonio de la entidad antes de acogerse al régimen, siempre que a dicha fecha la vivienda se encontrara arrendada.
 - 2. La fecha en que fueron arrendadas por primera vez, en caso de viviendas adquiridas o promovidas con posterioridad.
- c) Que las actividades de promoción inmobiliaria y de arrendamiento sean objeto de contabilidad separada para cada inmueble adquirido o promovido, con el desglose necesario para conocer la renta de cada vivienda, local o finca registral independiente.
- d) En caso de que desarrollen actividades complementarias a la principal de arrendamiento de viviendas, que al menos el 55% de las rentas del período impositivo, excluidas las de transmisión de inmuebles una vez transcurrido el plazo mínimo apuntado en el apartado b), o, alternativamente que al menos el 55% del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la bonificación del artículo 49.1 de la LIS.



REQUISITOS: SOCIEDAD INTEGRANTE DEL GRUPO

21. Los requisitos para la aplicación de este régimen ¿deben concurrir en sede del grupo de consolidación fiscal o sólo en la sociedad que se acoja al mismo?

Los requisitos para la aplicación del régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas han de cumplirse por parte de aquella sociedad del grupo que tenga 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 consecuencia, los requisitos deberán cumplirse, en su caso, por la sociedad que tiene como actividad principal el arrendamiento de viviendas.

RETENCIÓN SOBRE DIVIDENDOS

22. Sometimiento o no a retención de los dividendos repartidos por una entidad que tributa según este régimen especial a los socios personas jurídicas que tengan una participación superior al 5%.

El [artículo 128.4.d\) de la LIS](#) establece que no se aplicará retención a los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el [artículo 21.2 de la LIS](#). En el caso planteado, en la medida en que se den los requisitos de porcentaje de participación y temporales a que se refiere este último artículo, no existirá obligación de practicar retención, con independencia de que al socio le sea de aplicación la exención establecida en [el artículo 21.1 del TRLIS](#), según dispone el artículo 49.3 de la LIS.

SUBVENCIONES RECIBIDAS

23. ¿La subsidiación de intereses y las subvenciones recibidas que forman parte y están directamente relacionadas con el arrendamiento de viviendas tienen la bonificación del 85% de la parte de la cuota íntegra por ser unas rentas derivadas del arrendamiento?

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 2.1 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.

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.

SUPERFICIE CONSTRUIDA

24. ¿Qué se entiende por superficie construida de cada vivienda?

(suprimido) La expresión *superficie construida* del artículo 53.2.b) del TRLIS se refiere a la superficie construida sin incluir la parte proporcional de los elementos comunes, y sin considerar que es la superficie útil. En consecuencia, se considera que sí incluye la superficie de terrazas, patios, azoteas u otras dependencias no cerradas que sean de uso exclusivo de la vivienda, pues se consideran asimismo privativos de la vivienda y computables en la superficie construida.

En lo que se refiere a los garajes o trasteros, el artículo 48.1 de la LIS señala que *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*. Esta asimilación ha de entenderse referida a los efectos de la renta derivada del arrendamiento, que será, en su caso, objeto de bonificación.

En lo que se refiere al requisito de superficie máxima de las viviendas (al que aludía el artículo 53.2.b) del TRLIS), éste ha sido suprimido en la LIS.

TRABAJADOR CON CONTRATO MERCANTIL

25. ¿Se puede aplicar el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas en el supuesto de que el trabajador esté contratado a través de un contrato mercantil y cotice en el régimen especial de trabajadores autónomos de la Seguridad Social?

Para que una entidad pueda acogerse a este régimen especial es preciso que tenga como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas.

Para que el arrendamiento de viviendas tenga la consideración de actividad económica ha de atenderse a lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 35/2006. En dicho artículo se establece 1 requisito: utilización de, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

El requisito mencionado sólo se entiende cumplido si el contrato tiene la calificación de contrato laboral por la normativa laboral vigente.

Sin embargo, existen algunas consultas de la DGT que apuntan que sería posible subcontratar el servicio de gestión a otra sociedad para dar por cumplido este requisito (DGT V3915/2015 – DGT V3380/2015)



TRANSMISIÓN ACCIONES DE ENTIDADES ACOGIDAS A ESTE RÉGIMEN

- 26. ¿Qué deducción procede a las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en el capital de entidades que haya aplicado este régimen fiscal y que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos bonificados?**

La **exención** que resulte de aplicar el artículo 21.5 de la LIS 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%** 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.

TRANSMISIÓN ANTES DEL PLAZO PERMANENCIA

- 27. ¿Cuál es la consecuencia en el IS en el caso de que se venda uno de los inmuebles afectos a la actividad de arrendamiento de viviendas antes de haber transcurrido el plazo de 7 años (3 años para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2013)?**

Por una parte, la letra b) del apartado 2 del artículo 48 de la LIS establece que el incumplimiento del requisito de que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos 7 años (3 años para los períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2013) implicará, para esa vivienda, la pérdida de la bonificación que hubiera correspondido, de manera que 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.

Pero asimismo, tal y como establece el primer párrafo del apartado 1 del artículo 48 de la LIS, pueden acogerse al régimen las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas, siendo dicha actividad 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 del artículo 48 de la LIS. Precisamente, de la indicación de que la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas es compatible con la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido este período mínimo de mantenimiento, se desprende que la transmisión de los inmuebles arrendados antes de tal plazo, ocasiona la incompatibilidad de aplicar este régimen especial.

En consecuencia, en el período impositivo en que se produce la transmisión, no resultará posible para la entidad aplicar este régimen especial, por lo que la entidad no podría aplicar la bonificación sobre ninguna de las rentas obtenidas. No obstante, se considera que ello no impide que, en los períodos impositivos posteriores, mientras la entidad no renuncie al régimen, se pueda seguir aplicando el mismo, si se cumplen todos los requisitos previstos para ello.

VIVIENDAS EN USUFRUCTO

28. A los efectos del cómputo de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento por la entidad, mínimo de ocho, ¿se pueden considerar las viviendas sobre las cuales se han adquirido los derechos reales de goce y disfrute?

En lo que se refiere a la titularidad de las viviendas, se exige que las viviendas hayan sido construidas, promovidas o adquiridas por la sociedad. En consecuencia, las viviendas de que disponga en virtud de cualquier otro título jurídico, como usufructo, derecho temporal de explotación, arrendamiento, etc., no podrían incluirse en el cómputo del número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento por la entidad, que se requiere para aplicar este régimen especial.



VIVIENDAS TENIDAS A TRAVÉS DE UNA COMUNIDAD DE BIENES

29. Una sociedad, cuya actividad principal va a ser el arrendamiento de viviendas, es partícipe de una comunidad de bienes. ¿Pueden incluirse las viviendas tenidas a través de dicha comunidad?

De acuerdo con los artículos 6 y 7 de la LIS, las comunidades de bienes no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, por lo que no podrán aplicar el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, sin perjuicio de su posible aplicación a los comuneros que sean sujetos pasivos por este impuesto.

Según establece el artículo 48.1 de la LIS, para acogerse al régimen especial, las sociedades han de tener como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido, precisando la letra d) del apartado 2 de dicho artículo que, en el caso de que se desarrollen actividades complementarias a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas, al menos el 55% 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) de dicho apartado, tengan derecho a la aplicación de la bonificación a que se refiere el artículo 49.1 de la LIS.

En cuanto a los restantes requisitos planteados en el artículo 48.2 de la LIS para la aplicación del régimen, relativos al número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento; superficie de las mismas; plazo en que han de permanecer arrendadas u ofrecidas en arrendamiento; y contabilización, hay que entender que el cumplimiento de estos requisitos debe valorarse en sede de la sociedad, considerando todas las viviendas propiedad de la misma incluidas las viviendas tenidas a través de la comunidad de bienes.