

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0508-17
ORGANO	SG de Impuestos Patrimoniales, Tasas y Precios Públicos
FECHA-SALIDA	27/02/2017
NORMATIVA	Ley 11/2009, art. 1,2, 3 y dt 1ª. TRLITPAJD RDLeg 1/1993 art. 45-I-B-22
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La sociedad S, es una sociedad anónima española, constituida en el año 2015, cuyo objeto social se corresponde con lo previsto en el artículo 1 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (en adelante, "L SOCIMI "). Es la dominante de un grupo integrado por tres sociedades dependientes (en adelante, "Sub- SOCIMI "), todas las consultantes se dedican a la adquisición y arrendamiento de los inmuebles adquiridos, ubicados en su mayoría en territorio nacional. Tanto la SOCIMI como las Sub- SOCIMI han optado por la aplicación del régimen especial de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI). En concreto, la SOCIMI ha optado en su condición de entidad regulada en el artículo 2.1.a) de la L SOCIMI , mientras que las Sub- SOCIMI han realizado dicha opción en su condición de entidades de las reguladas en el artículo 2.1.c) de la citada norma.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>Confirmación de que la bonificación prevista en el artículo 45.I. B).22 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, resulta aplicable a todas las entidades del grupo (incluidas las Sub- SOCIMI), incluso durante el período transitorio de dos años previsto en la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>El apartado 22 del artículo 45.I.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE de 20 de octubre de 1993) –TRLITPAJD–, introducido por la disposición final segunda de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (BOE de 27 de octubre de 2009) y vigente desde el día 28 de octubre de 2009, dispone lo siguiente:</p> <p>«Artículo 45.</p> <p>Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguientes:</p> <p>I. B) Estarán exentas:</p> <p>[...]</p> <p>22. Las operaciones de constitución y aumento de capital de las Sociedades de Inversión en el Mercado Inmobiliario reguladas en la Ley 11/2009, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, así como las aportaciones no dinerarias a dichas sociedades, quedarán exentas en la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.</p> <p>Asimismo, gozarán de una bonificación del 95 por ciento de la cuota de este impuesto por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento, siempre que, en ambos casos, cumplan el requisito específico de mantenimiento establecido en el apartado 3 del artículo 3 de la Ley 11/2009».</p>

Por otra parte, la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (BOE de 27 de octubre de 2009), determina lo siguiente en sus artículos 1.1, 2.1.a) y c), 3.3 y disposición transitoria primera:

«Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación.

1. La presente Ley tiene por objeto el establecimiento de las especialidades del régimen jurídico de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, (en adelante, **SOCIMI**).

A los efectos de esta Ley tienen la consideración de **SOCIMI** aquellas sociedades anónimas cotizadas cuyo objeto social principal sea el establecido en el artículo 2 de la presente Ley y cumplan los demás requisitos establecidos en la misma. Estas sociedades podrán optar por la aplicación del régimen fiscal especial establecido en esta Ley.

[...]».

«Artículo 2. Objeto social de las **SOCIMI**.

1. Las **SOCIMI** tendrán como objeto social principal:

a) La adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento. La actividad de promoción incluye la rehabilitación de edificaciones en los términos establecidos en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

[...]

c) La tenencia de participaciones en el capital de otras entidades, residentes o no en territorio español, que tengan como objeto social principal la adquisición de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento y que estén sometidas al mismo régimen establecido para las **SOCIMI** en cuanto a la política obligatoria, legal o estatutaria, de distribución de beneficios y cumplan los requisitos de inversión a que se refiere el artículo 3 de esta Ley.

Las entidades a que se refiere esta letra c) no podrán tener participaciones en el capital de otras entidades. Las participaciones representativas del capital de estas entidades deberán ser nominativas y la totalidad de su capital debe pertenecer a otras **SOCIMI** o entidades no residentes a que se refiere la letra b) anterior. Tratándose de entidades residentes en territorio español, estas podrán optar por la aplicación del régimen fiscal especial en las condiciones establecidas en el artículo 8 de esta Ley.

[...]».

«Artículo 3. Requisitos de inversión.

[...]

3. Los bienes inmuebles que integren el activo de la sociedad deberán permanecer arrendados durante al menos tres años. A efectos del cómputo se sumará el tiempo que los inmuebles hayan estado ofrecidos en arrendamiento, con un máximo de un año.

El plazo se computará:

a) En el caso de bienes inmuebles que figuren en el patrimonio de la sociedad antes del momento de acogerse al régimen, desde la fecha de inicio del primer período impositivo en que se aplique el régimen fiscal especial establecido en esta Ley, siempre que a dicha fecha el bien se encontrara arrendado u ofrecido en arrendamiento. De lo contrario, se estará a lo dispuesto en la letra siguiente.

b) En el caso de bienes inmuebles promovidos o adquiridos con posterioridad por la sociedad, desde la fecha en que fueron arrendados u ofrecidos en arrendamiento por primera vez.

En el caso de acciones o participaciones en el capital de entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 2 de esta Ley, deberán mantenerse en el activo de la sociedad al menos durante tres años desde su adquisición o, en su caso, desde el inicio del primer período impositivo en que se aplique el régimen fiscal especial establecido en esta Ley».

«Disposición transitoria primera. Opción por la aplicación del régimen fiscal especial.

Podrá optarse por la aplicación del régimen fiscal especial en los términos establecidos en el artículo 8 de esta Ley, aun cuando no se cumplan los requisitos exigidos en la misma, a condición de que tales requisitos se cumplan dentro de los dos años siguientes a la fecha de la opción por aplicar dicho régimen.

El incumplimiento de tal condición supondrá que la sociedad pase a tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades a partir del propio periodo impositivo en que se manifieste dicho incumplimiento. Además, la sociedad estará obligada a ingresar, junto con la cuota de dicho periodo impositivo, la diferencia entre la cuota que por dicho impuesto resulte de aplicar el régimen general y la cuota ingresada que resultó de aplicar el régimen fiscal especial en los periodos impositivos anteriores, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

[...]».

Del apartado 22 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD transcrito, se deduce que son tres los requisitos exigidos para tener derecho a la bonificación del 95 por 100 regulada en su párrafo segundo, aplicable a la adquisición de viviendas y terrenos; uno subjetivo, otro objetivo y el tercero temporal:

1. Requisito subjetivo: Que se trate de Sociedades de Inversión en el Mercado Inmobiliario reguladas en la Ley 11/2009, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.
2. Requisito objetivo: Que, en el caso de adquisición de viviendas, se destinen al arrendamiento, y en el de terrenos, a la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento.
3. Requisito temporal: Que se cumpla el requisito de mantenimiento establecido en el artículo 3.3 de la Ley 11/2009, esto es,

En cuanto a las cuestiones planteadas por las consultantes, cabe indicar lo siguiente:

Primera: Si la bonificación prevista en el artículo 45.I. B.22 del TRLITPAJD, resulta aplicable a todas las entidades del Grupo (incluidas las Sub- **SOCIMI**).

El apartado 22 del artículo 45.I.B) determina que tanto la exención regulada en su párrafo primero como la bonificación del 95 por 100 regulada en su párrafo segundo resultarán aplicables a las «Sociedades de Inversión en el Mercado Inmobiliario reguladas en la Ley 11/2009, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario», sin requisito adicional alguno. Por tanto, en virtud del aforismo jurídico «Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus» (donde la Ley no distingue, tampoco nosotros debemos distinguir), fundado en que si el legislador hubiera querido admitir excepciones, hubiera hecho las salvedades oportunas, no cabe sino concluir que los beneficios fiscales regulados en el referido precepto resultará aplicable a todas las Sociedades de Inversión en el Mercado Inmobiliario reguladas en la Ley 11/2009.

A este respecto, la Dirección General de Tributos ha expuesto ya en diversas resoluciones en contestación a consultas vinculantes –entre otras, la V1540-16, de 13 de abril de 2016 y la V4908-16 de 14 de noviembre de 2016– su criterio sobre el ámbito subjetivo de la Ley 11/2009 y, en concreto, sobre el alcance de lo dispuesto en la letra c) de su artículo 2.1. A continuación se reproduce parcialmente el contenido de la resolución reseñada:

«[...]

Por su parte, el artículo 8 de la Ley 11/2009 establece que:

“1. Las **SOCIMI** así como las entidades residentes en territorio español a que se refiere la letra c) del apartado 1 del artículo 2, que cumplan los requisitos establecidos en esta Ley, podrán optar por la aplicación en el Impuesto sobre Sociedades del régimen fiscal especial regulado en esta Ley, el cual también será de aplicación a sus socios.

La opción deberá adoptarse por la junta general de accionistas y deberá comunicarse a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del

domicilio fiscal de la entidad, antes de los tres últimos meses previos a la conclusión del período impositivo. La comunicación realizada fuera de este plazo impedirá aplicar este régimen fiscal en dicho período impositivo.

2. 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 la renuncia al régimen.

(...)"

De estos preceptos se deduce que la Ley 11/2009 ofrece la posibilidad de optar por el régimen fiscal especial en ella regulado a otro tipo de entidades que no tienen la consideración de Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (**SOCIMI**), que son las entidades residentes en territorio español a que se refiere la letra c) del apartado 1 de su artículo 2, que cumplan los requisitos establecidos en esta Ley.

La letra c) del apartado 1 del artículo 2 de la Ley 11/2009 exige que estas entidades tengan como objeto social principal la adquisición de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento y que estén sometidas al mismo régimen establecido para las **SOCIMI** en cuanto a la política obligatoria, legal o estatutaria, de distribución de beneficios y cumplan los requisitos de inversión a que se refiere el artículo 3 de esta Ley. Estas entidades no podrán tener participaciones en el capital de otras entidades. Las participaciones representativas de su capital deberán ser nominativas, y la totalidad de su capital debe pertenecer a otras **SOCIMI** o entidades no residentes a que se refiere la letra b) de este apartado 1 del artículo 2.

Asimismo, tal y como dispone el artículo 8 de la Ley 11/2009, para poder optar por la aplicación del régimen fiscal especial, estas entidades de la letra c) del apartado 1 del artículo 2 de la Ley 11/2009, han de cumplir los restantes requisitos establecidos en esta Ley. No obstante, se considera que no debe interpretarse que entre tales requisitos para estas entidades se encuentren los de forma social, negociación, capital social mínimo, o denominación.

[...]».

En definitiva, cabe concluir que los beneficios fiscales regulados en el apartado 22 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD resultan aplicables no solo a las **SOCIMI** reguladas en la Ley 11/2009, sino también a las demás sociedades de inversión reguladas en dicha Ley (el precepto se refiere expresamente a «Sociedades de Inversión en el Mercado Inmobiliario reguladas en la Ley 11/2009», no a Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, que es un concepto más restringido).

Segunda: Si la bonificación prevista en el artículo 45.I.B).22 del TRLITPAJD, resulta aplicable durante el período transitorio de dos años previsto en la disposición transitoria primera de la L **SOCIMI** .

La disposición transitoria primera de la Ley 11/2009 determina lo siguiente:

«Disposición transitoria primera. Opción por la aplicación del régimen fiscal especial.

Podrá optarse por la aplicación del régimen fiscal especial en los términos establecidos en el artículo 8 de esta Ley, aun cuando no se cumplan los requisitos exigidos en la misma, a condición de que tales requisitos se cumplan dentro de los dos años siguientes a la fecha de la opción por aplicar dicho régimen.

El incumplimiento de tal condición supondrá que la sociedad pase a tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades a partir del propio período impositivo en que se manifieste dicho incumplimiento. Además, la sociedad estará obligada a ingresar, junto con la cuota de dicho período impositivo, la diferencia entre la cuota que por dicho impuesto resulte de aplicar el régimen general y la cuota ingresada que resultó de aplicar el régimen fiscal especial en los períodos impositivos anteriores, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

[...]».

Del primer párrafo de la disposición transcrita se deduce que una sociedad puede optar por la aplicación del régimen fiscal especial regulado en la Ley 11/2009

incluso cuando no cumpla los requisitos en ella exigidos, siempre que se cumplan en el plazo de los dos años siguientes. A continuación, el párrafo segundo regula las consecuencias del incumplimiento de los requisitos en el plazo exigido: tributación en el Impuesto sobre Sociedades por el régimen general con efectos retroactivos, es decir, en el ejercicio del incumplimiento con ingreso de la parte de cuota no ingresada por haber aplicado el régimen especial, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

De la regulación contenida en los dos párrafos comentados, parece que el legislador quiso establecer una condición resolutoria de la aplicación del régimen especial, consistente en el incumplimiento de los requisitos fijados por la Ley 11/2009. En este sentido, resulta razonable interpretar esta disposición transitoria conforme a los efectos de las condiciones resolutorias; en este caso, aplicación del régimen especial “ab initio”, con carácter provisional en tanto en cuanto no se cumplan los requisitos, y, en su caso, cumplida la condición resolutoria – incumplimiento de los requisitos exigidos–, resolución de los efectos del régimen especial, con ingreso de lo no ingresado por haber aplicado dicho régimen especial.

En cuanto a la consulta formulada –aplicación de la bonificación del 95 por 100 durante los dos años siguientes al ejercicio de la opción por el régimen especial cuando no se cumplieran los requisitos en dicho momento–, como ya se dijo en la V4908-16, parece razonable aplicar las mismas consideraciones expuestas en el párrafo anterior: aplicación de la bonificación del 95 por 100 desde el momento en que se ejercita la opción por el régimen especial, de modo provisional, a la espera de comprobar si se cumplen todos los requisitos exigidos por la Ley 11/2009 en el plazo requerido, en cuyo caso se consolidarían las bonificaciones en cuestión, o, si se constata el incumplimiento en plazo, resolución de la bonificación, con ingreso de la parte de cuota no ingresada por haber sido aplicada la bonificación; todo ello, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

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.