

BUSCADOR**Resultados**

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V2392-20
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
Fecha salida	13/07/2020
Normativa	Ley 11/2009 art. 1, 8, dt 1ª

Descripción de hechos

La sociedad consultante, sociedad A, y las sociedades B, C y D se dedican a la explotación de activos inmobiliarios de naturaleza urbana mediante su arrendamiento, configurándose como cuatro vehículos de primer nivel que canalizan y gestionan la inversión de distintos tipos de inversores (que pueden ser tanto personas físicas como jurídicas) y que gestionan a su vez su participación en el vehículo de segundo nivel, la sociedad Z, desde el cual se acometen las inversiones inmobiliarias que son explotadas en régimen de arrendamiento. Dicha sociedad Z está participada en un 25% por la sociedad A, en un 12,5% por la sociedad B, en un 12,5% por la sociedad C y en un 50% por la sociedad D.

Durante el mes de septiembre de 2017, los vehículos de primer nivel optaron por acogerse al régimen fiscal especial de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI) regulado en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, realizando los trámites mercantiles oportunos a tal efecto.

El objeto social de los vehículos de primer nivel es la tenencia de acciones en el capital social de la sociedad Z, cuyo objeto social principal, a su vez, es la adquisición de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, estando sometida dicha entidad 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 la Ley 11/2009, según dispone el artículo 2.1.c) de la Ley 11/2009 y que próximamente se acogerá al régimen fiscal especial SOCIMI.

Además, dichas sociedades tienen previsto en sus estatutos sociales la distribución en forma de dividendos a sus accionistas, una vez cumplidas las obligaciones mercantiles correspondientes, del beneficio obtenido en el ejercicio, acordando su distribución dentro de los seis meses posteriores a la conclusión de cada ejercicio en la forma prevista en el artículo 6 de la Ley 11/2009.

Durante el mes de septiembre de 2017 tuvieron lugar secuencialmente:

(i) la correspondiente aprobación de junta general de accionistas para la modificación de los estatutos sociales incluyendo los requisitos relativos a la distribución del resultado previstos en el artículo 6 de la Ley de SOCIMI; (ii) la presentación e inscripción de dichas modificaciones estatutarias en el Registro Mercantil; (iii), la aprobación en junta general de accionistas de la opción por el régimen de SOCIMI y (iv) la comunicación a la AEAT de dicho acuerdo de opción por el régimen antes del 30 de septiembre de 2017.

En concreto la secuencia temporal de los hechos de las cuatro SOCIMI fue la siguiente:

- El día 22 de septiembre tiene lugar la aprobación en junta general de accionistas de la modificación de los estatutos sociales de los vehículos de primer nivel.
- El mismo día 22 de septiembre tiene lugar la presentación a inscripción de dichas modificaciones estatutarias en el Registro Mercantil.
- El día 27 de septiembre tiene lugar la inscripción de las modificaciones estatutarias en el Registro Mercantil.

- El día 29 de septiembre tiene lugar aprobación en junta general de accionistas de la opción por el régimen de SOCIMI y la comunicación a la Delegación de la AEAT de dicho acuerdo de opción por el régimen.

No obstante lo anterior, debido a un error involuntario del Registro Mercantil, las modificaciones estatutarias de la sociedad A no fueron inscritas hasta el 16 de octubre de 2017. Es decir, que a diferencia de lo que ocurre en el resto de vehículos de primer nivel, en la sociedad A, la inscripción de las modificaciones estatutarias en el Registro Mercantil tiene lugar con posterioridad a la aprobación en junta general de accionistas de la opción por el régimen de SOCIMI y la comunicación a la AEAT de dicho acuerdo de opción por el régimen.

Cuestión planteada

Eficacia del acogimiento al régimen fiscal especial de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario con efectos 1 de enero de 2017 de la sociedad A.

Contestación completa

El artículo 1 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, establece que:

“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.

(...)”

A su vez, 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.

(...)”

No obstante lo anterior, la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009 dispone que:

“Podrá optarse por la aplicación del régimen fiscal especial en los términos establecidos en el artículo 8 de esta Ley, aún 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.

(...)”

Sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009 transcrita, dada la configuración del régimen fiscal especial de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI), como instrumento de inversión destinado al mercado inmobiliario, y más particularmente, al mercado de alquiler, y teniendo en cuenta que una de las características fundamentales de dicho régimen especial estriba, en términos generales, en la ausencia de tributación en sede de la sociedad y en una tributación mínima (al menos, un 10%) en sede del socio con participación significativa (al menos, un 5%), con ocasión de la distribución de dividendos al mismo, deben considerarse como elementos esenciales en dicho esquema tanto la obligatoria distribución de dividendos, desde la sociedad hacia los socios, como los requisitos relativos al objeto social principal y al carácter nominativo de las acciones de la sociedad. Por tanto, tales requisitos

deberán cumplirse, como condición sine qua non, con carácter previo al ejercicio de la opción por el mencionado régimen especial.

Por el contrario, los restantes requisitos en materia de inversión y origen de rentas; negociación en mercados regulados; capital social, y forma jurídica podrán cumplirse, tal y como señala la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009, previamente transcrita, en los dos años siguientes a la fecha del ejercicio de la opción. Esto es, se exceptúan dos años para la aplicación de dichos requisitos.

De acuerdo con lo señalado, las modificaciones estatutarias en sede de las sociedades con el fin de adaptar su objeto social y su política de distribución de dividendos a lo dispuesto en la Ley 11/2009, debe llevarse a cabo con anterioridad al ejercicio de la opción por la aplicación del régimen fiscal especial de SOCIMI.

Mercantilmente, el artículo 23.b) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, establece que:

“En los estatutos que han de regir el funcionamiento de las sociedades de capital se hará constar:

(...)

b) El objeto social, determinando las actividades que lo integran.”

Adicionalmente, el artículo 288.2 del TRLSC dispone lo siguiente:

“2. En las sociedades anónimas y comanditarias por acciones el acuerdo de modificación de los estatutos sociales se adoptará conforme a lo dispuesto en los artículos 194 y 201.”

Por su parte, con arreglo a lo establecido en el artículo 290.1 del TRLSC:

“1. En todo caso, el acuerdo de modificación de estatutos se hará constar en escritura pública que se inscribirá en el Registro Mercantil. El registrador mercantil remitirá de oficio, de forma telemática y sin coste adicional alguno, el acuerdo inscrito para su publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil.”

En desarrollo de lo anterior, el Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, regula en la sección 9.ª del capítulo IV de su título II, la inscripción de la modificación de los estatutos sociales.

Asimismo, el artículo 55 del Reglamento del Registro Mercantil, dispone que:

“1. Se considera como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación.

2. Para determinar la prioridad entre dos o más inscripciones de igual fecha, se atenderá a la hora de la presentación.”

En consecuencia, en la medida en que las modificaciones estatutarias a que se refiere el escrito de consulta permitieran asegurar el cumplimiento de los requisitos esenciales para acogerse al régimen fiscal especial de SOCIMI antes comentados, se consideraría que los mismos se cumplen con anterioridad al ejercicio de la opción por dicho régimen en la medida en que se hubieran producido en el ámbito mercantil con anterioridad a dicho ejercicio de la opción.

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.