

BUSCADOR

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V2668-20
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
Fecha salida	17/08/2020
Normativa	Ley 11/2009 art. 12 LIS Ley 27/2014 arts. 48, 49, 76, 84, 89, dt 16ª

Descripción de hechos Una persona física es titular junto con su madre, cónyuge e hijos del 100% del capital de una sociedad A. Tanto la sociedad A como todos sus socios, las citadas personas físicas, son residentes en territorio español.

En el momento de presentar la presente consulta, la sociedad A ejerce exclusivamente la actividad de arrendamiento de viviendas y locales. Dispone asimismo de diversos inmuebles algunos de los cuales se encuentran alquilados en su mayoría a empresas (residencias geriátricas, centros de educación infantil, etc.) cuya intención es destinarlos a nuevas promociones previa demolición de las actuales edificaciones. A este respecto y en relación con dichos activos inmobiliarios para el desarrollo de nuevas promociones podrían agruparse en 3 carteras de potencial suelo diferenciadas (M1, M2 y M3) respecto de las cuales aun no se ha decidido cómo se realizará su desarrollo futuro pudiendo destinarse indistintamente a la venta directa, autopromoción de nuevas viviendas o entrega en régimen de permuta por obra futura, pudiendo incluso quedarse algunas de las nuevas viviendas para arrendar.

Para el desarrollo de su actividad la sociedad A dispone de medios materiales y personales, con una plantilla de 13 empleados y contando con personas contratadas con contrato laboral y a jornada completa para la gestión de la actividad de arrendamiento.

El activo de la sociedad está constituido fundamentalmente por activos inmobiliarios, existiendo también préstamos frente a algunos de los socios. Por su parte, el pasivo está constituido fundamentalmente por financiación bancaria para la adquisición de los inmuebles referidos, en concreto dispone de 5 préstamos por un importe conjunto determinado que tienen como garantía hipotecaria algunos de los referidos inmuebles.

La sociedad A se acogió en el ejercicio 2016 al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda previsto en el Capítulo III del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y ha cumplido los requisitos para la aplicación del mismo.

La sociedad A dispone de bases imponible negativas pendientes de compensar del período 2013 a 2015 por un determinado importe y no tiene diferencias temporarias pendientes de integración en la base imponible.

Se está planteando reorganizar el patrimonio empresarial mediante la realización de una operación de escisión total proporcional en virtud de la cual la sociedad A se disolvería sin liquidación traspasando todos sus activos y pasivos a 3 sociedades de nueva creación (una de ellas ya está constituida pero nunca ha ejercido actividad y no dispone de créditos fiscales). En virtud de la escisión total todos los socios recibirán participaciones de las entidades beneficiarias de la escisión en la misma proporción en que venían participando en la entidad escindida.

A este respecto se plantea la división del patrimonio en 3 bloques que se aportarían a las siguientes entidades:

- Bloque 1, formado por diversas viviendas destinadas al arrendamiento junto con su deuda asociada, Esta sociedad continuaría con la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (sociedad "EAV").

- Bloque 2, formado por diversas viviendas y/o locales destinados al arrendamiento junto con su deuda asociada. Esta sociedad optaría al régimen fiscal especial de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI) pasando a cotizar en el Mercado Alternativo Bursátil y dando entrada, en consecuencia, a nuevos inversores (sociedad "SOCIMI").
- Bloque 3, formado por los activos inmobiliarios destinados a nuevas promociones (M1, M2 y M3) respecto del que aun no se ha decidido cómo se realizará su desarrollo futuro pudiendo destinarse indistintamente a la venta directa, autopromoción de nuevas viviendas o entrega en régimen de permuta por obra futura así como por otros activos no inmobiliarios (sociedad 3). Si bien aun no se conoce el destino futuro de dichos activos, también cabría la posibilidad de conforme a las oportunidades y circunstancias del mercado, que la sociedad decidiera mantener nuevas promociones de viviendas en régimen de arrendamiento, en cuyo caso las mismas serían objeto de traspaso a la sociedad 1, traspaso que podría producirse una vez promovidas las viviendas en caso de que se efectuara en régimen de autopromoción o con carácter previo al inicio de la promoción en la medida en que la misma se instrumente en virtud de contratos de permuta por obra futura.

Adicionalmente y en relación con el pasivo objeto de traspaso, dado que algunos inmuebles que van a ser objeto de transmisión a diferentes sociedades bien se han financiado conjuntamente con un mismo préstamo bien se han hipotecado en garantía de un mismo préstamo, será preciso determinar en función de las negociaciones con las distintas entidades financieras a qué sociedad se traspasa dicha deuda, con qué garantías y en qué condiciones.

Por lo que respecta al traspaso de los medios personales actualmente destinados a la actividad de arrendamiento se plantean indistintamente como alternativas (i) el traspaso de todos los medios personales a la sociedad "EAV", la cual prestaría a su vez los servicios de gestión a la sociedad "SOCIMI" en virtud del respectivo contrato de gestión o (ii) el traspaso tanto a la sociedad "EAV" como a la sociedad "SOCIMI" de medios personales incluyendo al menos una persona con contrato laboral y a jornada completa para la gestión de los alquileres en cada una de dichas entidades.

Una vez realizada la escisión se optaría por el régimen fiscal especial de las SOCIMI y se solicitaría la incorporación al Mercado Alternativo Bursátil dando entrada a nuevos inversores bien a través de la venta de sus participaciones bien a través de ampliaciones de capital.

Tanto la sociedad A como las nuevas entidades adquirentes beneficiarias de la escisión manifestarán su intención de aplicar el régimen especial del capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y no renunciar expresamente al mismo, circunstancia que se hará constar tanto en el acuerdo social correspondiente como en las escrituras públicas en que se documenten las operaciones.

Desde un punto de vista mercantil la operación de escisión total se realizaría al amparo de lo establecido en los artículos 68 y siguientes de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles.

El objetivo perseguido con la operación obedece a las siguientes razones:

- Separar los riesgos de la actividad de arrendamiento de los de la posible actividad de promoción.
- Asignar recursos específicos a cada proyecto, gestionando separadamente la financiación que requiere cada una de las actividades y patrimonios, lo que permite que el riesgo de cada actividad únicamente sea asumido con el patrimonio empresarial afecto a la misma.
- Creación de una sociedad susceptible de acogerse al régimen fiscal especial de SOCIMI que facilite la entrada de nuevos inversores y la obtención de liquidez por parte de sus socios.
- Mantener el régimen que actualmente viene aplicando de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- No perjudicar el cumplimiento de los requisitos del régimen SOCIMI y de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda consecuencia de los activos inmobiliarios cuyo destino futuro vaya a ser la venta o la promoción.

Cuestión planteada

1. Si la operación de escisión total señalada puede quedar acogida al régimen especial de neutralidad fiscal al considerarse que los motivos económicos expuestos son válidos de acuerdo con el artículo 89.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2. En relación con la transmisión de las viviendas destinadas al arrendamiento a la sociedad beneficiaria de la escisión susceptible de acogimiento al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

- Si se subrogaría en la posibilidad de seguir aplicando el régimen en virtud de lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Si existiría la obligación de comunicar en el ejercicio en que se produce la escisión total el acogimiento al citado régimen mediante la oportuna declaración censal.

- Si no se produciría la pérdida de las ventajas fiscales del régimen especial disfrutadas por la sociedad escindida respecto de dichas viviendas entendiéndose a efectos del cómputo del período mínimo de mantenimiento de 3 años en la nueva entidad beneficiaria de la escisión que deba computarse también en el período de mantenimiento en la entidad escindida.

3. En relación con la transmisión de las viviendas destinadas al arrendamiento a la sociedad beneficiaria de la escisión que se acogería al régimen SOCIMI:

- Si no se produciría la pérdida de las ventajas fiscales del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda disfrutadas por la sociedad escindida respecto de dichas viviendas entendiéndose a efectos del cómputo del período mínimo de mantenimiento de 3 años en la nueva entidad beneficiaria de la escisión que deba computarse también en el período de mantenimiento en la entidad escindida.

Contestación completa

El Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), regula el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Al respecto, el artículo 76.2.1º.a) de la LIS considera escisión la operación por la cual “una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad”.

En el ámbito mercantil, el artículo 68 y siguientes de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen, desde un punto de vista mercantil, el concepto y los requisitos de las operaciones de escisión. Concretamente, el artículo 69 de la citada Ley define el concepto de escisión total señalando que “Se entiende por escisión total la extinción de una sociedad, con división de todo su patrimonio en dos o más partes, cada una de las cuales se transmite en bloque por sucesión universal a una sociedad de nueva creación o es absorbida por una sociedad ya existente, recibiendo los socios un número de acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde.”.

En consecuencia, si la operación a que se refiere la consulta se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, cumpliría, en principio, las condiciones establecidas en la LIS para ser considerada como una operación de escisión total a que se refiere el artículo 76.2 de la LIS.

No obstante, el artículo 76.2.2º de la LIS señala que “en los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquéllas constituyan ramas de actividad”.

En este caso, en la medida en que, según se manifiesta en el escrito de consulta, todos los socios de la sociedad A escindida recibirán participaciones de las entidades beneficiarias de la escisión en la misma proporción en que venían participando en la entidad escindida, la aplicación del régimen fiscal especial no requiere que los patrimonios escindidos constituyan ramas de actividad. Por tanto, al cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 76.2.1º.a) de la LIS, la operación descrita podría, en principio, acogerse al régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII del mismo texto legal.

Adicionalmente, la aplicación del régimen especial exige analizar lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS según el cual:

“2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

(...)”

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, que justifica que a las mismas les sea de aplicación dicho régimen en lugar del régimen establecido para esas mismas operaciones en el artículo 17 de la LIS. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se

sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones.

Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial.

Adicionalmente, el artículo 12.3 de la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI), dispone que “A los efectos de lo establecido en el apartado 2 del artículo 96 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se presumirá que las operaciones de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores acogidas al régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII de dicho Texto Refundido, se efectúan con un motivo económico válido cuando la finalidad de dichas operaciones sea la creación de una o varias sociedades susceptibles de acogerse al régimen fiscal especial de las SOCIMI regulado en la presente Ley, o bien la adaptación, con la misma finalidad, de sociedades previamente existentes”.

En este sentido, el artículo 12.3 de la Ley 11/2009 establece una presunción en el sentido de que las operaciones de reestructuración que se realicen con la finalidad de crear sociedades susceptibles de aplicar el régimen fiscal de las SOCIMI o adaptar sociedades preexistentes para la aplicación de dicho régimen fiscal se consideran económicamente válidas a los efectos de lo previsto en el artículo 89.2 de la LIS (tal y como establece la disposición adicional undécima de la LIS “Las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, se entenderán realizadas a los preceptos correspondientes de esta Ley”).

En el escrito de consulta se indica que esta operación se realiza con los objetivos de separar los riesgos de la actividad de arrendamiento de los de la posible actividad de promoción; asignar recursos específicos a cada proyecto, gestionando separadamente la financiación que requiere cada una de las actividades y patrimonios, lo que permite que el riesgo de cada actividad únicamente sea asumido con el patrimonio empresarial afecto a la misma; creación de una sociedad susceptible de acogerse al régimen fiscal especial de SOCIMI que facilite la entrada de nuevos inversores y la obtención de liquidez por parte de sus socios; mantener el régimen que actualmente viene aplicando de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda de la LIS; no perjudicar el cumplimiento de los requisitos del régimen SOCIMI y de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda consecuencia de los activos inmobiliarios cuyo destino futuro vaya a ser la venta o la promoción. En relación con lo anterior, el hecho de alcanzar una mejor eficiencia fiscal no es un impedimento a la aplicación del régimen especial de las operaciones de concentración, siempre que existan razones fundadas que evidencien una mejora de la estructura económica o una mayor racionalización de las actividades. En el escrito de consulta se establecen otras motivaciones económicas diferentes a las meramente fiscales que justifican la reestructuración planteada, por lo que dichos motivos podrían considerarse como económicamente válidos a los efectos del artículo 89.2 de la LIS, anteriormente reproducido, si bien se trata de cuestiones de hecho. Por otro lado, en relación a la justificación expuesta de facilitar la entrada de nuevos inversores en la sociedad susceptible de acogerse al régimen fiscal especial de SOCIMI, se presume que la misma se produciría mediante la toma de participación a través de una ampliación de capital, por cuanto, si lo que se pretendiera realmente fuera la enajenación de una parte del negocio, a través de la venta por parte de los socios de las participaciones en dicha entidad beneficiaria de la escisión, de manera que el objetivo de la operación no fuera otro que favorecer dicha transmisión, la existencia de motivos económicos válidos podría verse afectada, si bien, como ya se ha indicado se trata de cuestiones de hecho que deberán ser valoradas en su conjunto.

Adicionalmente, el hecho de que la entidad escindida disponga de bases imponibles negativas pendientes de compensación no invalidaría, por sí mismo, la aplicación del régimen especial en la medida en que las actividades beneficiarias de la escisión continuaran con la actividad desarrollada por la entidad escindida lo que, como ya se ha señalado, deberá ser objeto de valoración junto con lo señalado en los párrafos anteriores.

A este respecto, el artículo 84 de la LIS establece que:

“1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 76 u 87 de esta Ley determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente.

Cuando la sucesión no sea a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar aplicando los beneficios fiscales o consolidar los aplicados por la entidad transmitente.

2. Se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) La extinción de la entidad transmitente.

b) La transmisión de una rama de actividad cuyos resultados hayan generado bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente. En este caso, se transmitirán las bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas por la rama de actividad transmitida.

Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la transmitente o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal

(...)"

Adicionalmente, la disposición transitoria decimosexta de la LIS establece en su apartado 7 que:

"7. En el supuesto de operaciones de reestructuración acogidas al régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley:

(...)

b) A efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 84 de esta Ley, en ningún caso serán compensables las bases imponibles negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado la depreciación de la participación de la entidad adquirente en el capital de la transmitente, o la depreciación de la participación de otra entidad en esta última cuando todas ellas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, cuando cualquiera de las referidas depreciaciones se haya producido en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013."

La operación de escisión total determinará que las bases imponibles negativas pendientes de compensación de la entidad escindida deban ser objeto de asignación a las entidades beneficiarias de la escisión total. En particular, dicha asignación deberá realizarse en función de la actividad o actividades que las han generado.

Según se manifiesta en el escrito de consulta, la sociedad A se acogió en el ejercicio 2016 al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda regulado en la LIS y ha cumplido los requisitos para la aplicación del mismo. A efectos de la presente contestación se partirá de tal supuesto.

El Capítulo III del Título VII de la LIS regula el régimen 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 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 el máximo de dos, y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador, excluidos los locales de negocio, siempre que unos y otros se arrienden conjuntamente con la vivienda.

2. La aplicación del régimen fiscal especial regulado en este capítulo requerirá el cumplimiento de los siguientes requisitos:

a) Que el número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento por la entidad en cada período impositivo sea en todo momento igual o superior a 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, 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 desarrollen 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 activo, 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.”

A su vez, el artículo 49 de la LIS establece que:

“1. Tendrá una bonificación del 85 por ciento la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos del artículo anterior.

(...)”

Como ya se ha indicado, en la regulación del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS, el artículo 84 de la LIS regula la subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias.

En el supuesto de que a la operación de escisión total planteada en el escrito de consulta le resulte de aplicación el régimen especial, dado que la operación de escisión total a realizar supone la sucesión a título universal, resultará de aplicación lo dispuesto en el citado artículo 84.1 de la LIS. En virtud del mismo, todos los derechos y obligaciones tributarias de la entidad escindida se transmitirán a las entidades adquirentes, asumiendo éstas el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar con la aplicación de beneficios fiscales o consolidar los aplicados por la entidad transmitente.

En consecuencia, será la entidad que reciba la parte del patrimonio a que se refieren los correspondientes derechos y obligaciones tributarias de que se trate, a la que se transmitan los mismos.

En la operación planteada en el escrito de consulta, cada una de las tres sociedades beneficiarias de la escisión recibirá el siguiente bloque patrimonial:

- La primera de las entidades beneficiarias de la escisión (sociedad “EAV”) recibirá el bloque 1, formado por diversas viviendas destinadas al arrendamiento junto con su deuda asociada, continuando dicha entidad con la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda.

- La segunda de las entidades beneficiarias de la escisión (sociedad “SOCIMI”) recibirá el bloque 2, formado por diversas viviendas y/o locales destinados al arrendamiento junto con su deuda asociada. Esta sociedad optará al régimen fiscal especial de SOCIMI.

- La tercera de las entidades beneficiarias de la escisión (sociedad 3) recibirá el bloque 3, formado por los activos inmobiliarios destinados a nuevas promociones (M1, M2 y M3) respecto del que no se ha decidido cómo se realizará su desarrollo futuro pudiendo destinarse indistintamente a la venta directa, autopromoción de nuevas viviendas o entrega en régimen de permuta por obra futura así como por otros activos no inmobiliarios.

En primer lugar, en lo que se refiere a la sociedad “EAV”, en la medida en que la operación de escisión total planteada determine una sucesión a título universal, los derechos y obligaciones

tributarias de la entidad transmitente correspondientes a este bloque patrimonial se transmitirán a esta entidad adquirente, asumiendo la misma el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la entidad transmitente referidos al patrimonio escindido que recibe y, en concreto, los relativos a la aplicación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, siempre que se cumplan los requisitos exigidos para ello. Teniendo en cuenta que no va a recibir la totalidad de las viviendas que en la entidad escindida estaban acogidas al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, la sucesión en los derechos y obligaciones de la entidad escindida se referirá únicamente al bloque patrimonial recibido.

En este sentido, y siempre que por parte de la sociedad "EAV" se cumplan los requisitos para poder aplicar el citado régimen especial, dicha sociedad deberá optar por el mismo comunicándolo a la Administración tributaria, en los términos del artículo 48.3 de la LIS.

En lo que se refiere a la cuestión planteada en el escrito de consulta respecto de las ventajas fiscales del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda disfrutadas por la sociedad escindida respecto de las viviendas transmitidas, la presente contestación se referirá exclusivamente a la bonificación regulada en dicho régimen especial a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

A este respecto, la sociedad "EAV" deberá cumplir todos los requisitos exigidos para la aplicación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda. En el supuesto de que en el momento de la escisión total no se hubieran cumplido aún los plazos de mantenimiento de las viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento que establece la letra b) del apartado 2 del artículo 48 de la LIS, en la medida en que dichos plazos se cumplan con posterioridad en la sociedad "EAV" debiendo cumplirse, asimismo y como ya se ha indicado, el resto de los requisitos para aplicar el régimen especial, debe entenderse que no deberán regularizarse las bonificaciones aplicadas por la entidad escindida en los períodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación este régimen especial en relación con dichas viviendas.

En segundo lugar, en lo que se refiere a la sociedad "SOCIMI", al igual que la sociedad "EAV" recibirá viviendas de la entidad escindida, pero a diferencia de ella, no se acogerá al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda sino al régimen fiscal especial de SOCIMI, sin que en la presente contestación se analice la procedencia de dicho régimen fiscal especial al caso concreto planteado. En la medida en que la operación de escisión total planteada determine una sucesión a título universal, los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente correspondientes a este bloque patrimonial se transmitirán a esta entidad adquirente, asumiendo la misma el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la entidad transmitente referidos al patrimonio escindido que recibe y, en concreto, los relativos a la aplicación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda de cumplirse los requisitos exigidos para ello. Teniendo en cuenta que no va a recibir la totalidad de las viviendas que en la entidad escindida estaban acogidas al régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, la sucesión en los derechos y obligaciones de la entidad escindida se referirán únicamente al bloque patrimonial recibido.

Al igual que en el caso anterior, en lo que se refiere a la cuestión planteada en el escrito de consulta respecto de las ventajas fiscales del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda disfrutadas por la sociedad escindida respecto de las viviendas transmitidas, la presente contestación se referirá exclusivamente a la bonificación regulada en dicho régimen especial a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

En el supuesto de que en el momento de la escisión total no se hubieran cumplido aún los plazos de mantenimiento de las viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento que establece la letra b) del apartado 2 del artículo 48 de la LIS, en la medida en que dichos plazos se cumplan con posterioridad en la sociedad "SOCIMI", teniendo en cuenta que el régimen fiscal especial de SOCIMI contiene como uno de sus requisitos el establecido en el apartado 3 del artículo 3 de la Ley 11/2009, exigiendo que los bienes inmuebles que integren el activo de la sociedad permanezcan arrendados durante al menos tres años, y asimismo siempre que el resto de los requisitos objetivos para disfrutar del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (actividad principal, mayoría de rentas derivadas del arrendamiento, número mínimo de viviendas, etc.) se siguieran cumpliendo por la sociedad "SOCIMI" aun cuando a efectos fiscales se hubiese optado por un régimen distinto, debe entenderse que, si bien la sociedad "SOCIMI" ya no podrá aplicar la bonificación regulada en el artículo 49 de la LIS, no deberán regularizarse las bonificaciones aplicadas por la entidad escindida en los períodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación este régimen especial en relación con dichas viviendas.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otros hechos y circunstancias no mencionados, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podría alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de los hechos y circunstancias previos, simultáneos y posteriores concurrentes en la operación realizada.

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.