

BUSCADOR**Resultados**

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V2390-20
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
Fecha salida	13/07/2020
Normativa	Ley 11/2009 art. 1, 8, 13, dt 1ª

Descripción de hechos

Las sociedades A, 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.

Dando por sentado, a juicio de las consultantes, el correcto acogimiento al régimen fiscal SOCIMI de los cuatro vehículos de primer nivel con efectos 1 de enero de 2017, y debido a un retraso en la implementación del plan de negocio, es posible que las SOCIMI de primer nivel no estén en disposición de cumplir con el requisito de cotización antes del plazo establecido por la disposición transitoria primera de Ley 11/2009 (29 de septiembre de 2019 según se manifiesta en el escrito de consulta). Por ello, las cuatro sociedades de primer nivel se están planteando la posibilidad de renunciar voluntariamente al régimen en 2018 para volver a acogerse al régimen en el mes de septiembre de 2018 (teniendo efectos el régimen desde 1 de enero de 2018), regularizando la situación tributaria de las entidades correspondiente al periodo impositivo 2017. Inclusive, cabría la posibilidad de que la renuncia se produjese en el ejercicio 2019 (antes del mes de septiembre), con la correspondiente regularización en los ejercicios 2017 y 2018. Ello, dependiendo de la evolución de la implementación del plan de negocio.

Cuestión planteada

En el caso de que se renunciara al régimen con anterioridad a que hubiese transcurrido el plazo de dos años previsto en la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009 y se regularizase la liquidación del Impuesto sobre Sociedades devengado desde la opción por el régimen hasta la renuncia al mismo, optándose después de nuevo por el régimen fiscal especial:

- Si no resultaría de aplicación de la limitación de tres años establecida en el artículo 13 de la Ley 11/2009, para volver a optar por el régimen fiscal especial de SOCIMI.
- Si resultaría de aplicación el régimen SOCIMI con efectos 1 de enero del año en el que se opte de nuevo por el régimen fiscal especial, disponiendo de un plazo de dos años a contar desde el segundo acogimiento para el cumplimiento del resto de los requisitos no esenciales.

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.

Por aplicación supletoria del derecho común (artículo 7.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria), hay que tener en cuenta que el artículo 5.1 del Código Civil establece que los plazos fijados por meses o años se computan de fecha a fecha. Por lo tanto, de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias de 9 de mayo de 2008, de 8 de marzo de 2006, de 15 de diciembre de 2005, de 25 de noviembre de 2003, entre otras), el plazo de dos años previsto en la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009, previamente transcrita, computará de fecha a fecha, tomando como primer día la fecha en que la sociedad opte por la aplicación de dicho régimen fiscal especial.

Tal y como se ha señalado, los requisitos no esenciales no tienen que cumplirse con carácter previo al ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial y podrán cumplirse, tal y como señala la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009, en los dos años siguientes a la fecha del ejercicio de la opción.

En este caso concreto, dentro del plazo de dos años, las sociedades pretenden renunciar al régimen fiscal especial, porque previsiblemente consideran que no van a cumplir los requisitos que determinen su aplicación. Esta renuncia determinará regularizar la situación tributaria existente en todos aquellos períodos impositivos en que haya aplicado el régimen fiscal especial de SOCIMI, porque no tendrían derecho a su aplicación, en la medida en que han incumplido los requisitos necesarios para ello.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 13 de la Ley 11/2009:

“La entidad perderá el régimen fiscal especial establecido en esta Ley, pasando a tributar por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, en el propio período impositivo en el que se manifieste alguna de las circunstancias siguientes:

(...)

d) La renuncia a la aplicación de este régimen fiscal especial.

(...)

La pérdida del régimen implicará que no se pueda optar de nuevo por la aplicación del régimen fiscal especial establecido en esta Ley, mientras no haya transcurrido al menos tres años desde la conclusión del último período impositivo en que fue de aplicación dicho régimen.”

Procede plantear, en este caso, si resulta de aplicación la limitación a la aplicación del régimen de SOCIMI durante el plazo de 3 años desde la conclusión del período impositivo en que fue de aplicación. No obstante, teniendo en cuenta que, en este caso concreto, las entidades no habrían aplicado el régimen de SOCIMI en ningún período impositivo al haber regularizado su situación tributaria de conformidad con lo establecido en la disposición transitoria primera y haber tributado bajo el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, no habrá existido ningún período impositivo en que habría tributado bajo el régimen de SOCIMI, por lo que no resultará de aplicación dicha limitación.

De lo anterior se desprende que, en caso de que posteriormente optaran de nuevo por la aplicación del régimen fiscal especial de SOCIMI, de acuerdo con el artículo 8 de la Ley 11/2009, el régimen fiscal especial se aplicará en el período impositivo que finalice con posterioridad a la comunicación de la nueva opción, pudiéndose cumplir los requisitos no esenciales, tal y como señala la disposición transitoria primera de la Ley 11/2009, en los dos años siguientes a la fecha del ejercicio de dicha 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.