

BUSCADOR

Resultados**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado**

Nº de consulta	V2666-20
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
Fecha salida	17/08/2020
Normativa	Ley 11/2009 art. 2, 3, 8 LIS Ley 27/2014 arts. 48, 49, 78, 84

Descripción de hechos La entidad consultante es una compañía inmobiliaria que en la actualidad se encuentra acogida 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, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, siendo su actividad principal, y prácticamente exclusiva, la inversión y alquiler de propiedades inmobiliarias de carácter residencial.

A este respecto, y sin perjuicio de que pueda modificarse en el futuro, el plan de negocio prevé la inversión y arrendamiento de activos residenciales a largo plazo si bien se podrán rotar determinados activos cuando la estrategia lo determine.

En los casos de inmuebles residenciales cuya adquisición se encuentre sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, la entidad consultante se está planteando la posibilidad de invertir en ellos de distintas formas, utilizando para ello una o varias entidades acogidas al régimen fiscal especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (en adelante EDAV). Las distintas formas de inversión serían las siguientes:

- i) La entidad consultante procedería a adquirir una o varias entidades acogidas al régimen fiscal especial de EDAV que ya fueran dueñas de los activos residenciales.
- ii) La entidad consultante constituiría una o varias entidades que cumplirían con los requisitos necesarios para aplicar el régimen fiscal especial de EDAV (acogiéndose al mismo) y serían dichas entidades las que adquirirían y arrendarían los inmuebles residenciales.
- iii) La entidad consultante adquiriría una o varias entidades que cumplirían con los requisitos necesarios para aplicar el régimen fiscal especial de EDAV y serían dichas entidades las que adquirirían y arrendarían los inmuebles residenciales.

Puede darse el caso de que las entidades que apliquen el régimen fiscal especial de EDAV que constituya o adquiera la entidad consultante no cumplan a la fecha de adquisición de los inmuebles residenciales el requisito del régimen fiscal especial de EDAV relativo a contar con al menos 8 viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento, pero que posteriormente adquirirá las viviendas necesarias con el fin de cumplir los requisitos del régimen fiscal especial de EDAV.

Una vez que las entidades mediante las que se realizarían las diferentes formas de inversión adquirieran los inmuebles residenciales (en adelante, entidades participadas), podrían posteriormente acogerse al régimen fiscal especial de SOCIMI o ser absorbidas por la entidad consultante mediante una operación de reorganización acogida al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido, los requisitos objetivos que requiere el régimen fiscal especial de EDAV seguirían cumpliéndose bien en sede de las entidades participadas que cambian su tributación al régimen SOCIMI o bien en sede de la entidad consultante si las citadas entidades son absorbidas por ella.

Dicho cambio de tributación (de EDAV a SOCIMI) u operación de reorganización (fusión por absorción) podría realizarse una vez los inmuebles residenciales hubieran permanecido arrendados en las entidades participadas durante 3 años o con anterioridad a dicho plazo.

En términos generales, cuando se produzca el cambio de tributación o la operación de fusión por absorción, la práctica totalidad de las viviendas propiedad de las entidades participadas se encontrarán arrendadas, si bien en ocasiones, al tratarse de promociones adquiridas en bloque, algunos pisos del edificio aun estando ofrecidos en arrendamiento se encuentren vacantes si bien el porcentaje mayoritario de las viviendas que componen el edificio se encontraría efectivamente arrendado.

Por otra parte, según se manifiesta en el escrito de consulta, en el caso de que se produzca la posibilidad de que las entidades participadas modifiquen su régimen de tributación de EDAV a SOCIMI, la tributación bajo el régimen fiscal especial de SOCIMI por el que optarían las sociedades participadas se podría hacer de dos maneras:

- Convirtiéndose en SOCIMI y aplicando el régimen fiscal especial de SOCIMI.
- Aun no teniendo la consideración de SOCIMI, estarían en disposición de aplicar el régimen fiscal especial de SOCIMI por tratarse de entidades residentes en territorio español a las que se refiere el artículo 2.1.c) de la Ley 11/2009.

En ambos casos, desde la adquisición o constitución de dichas entidades participadas, las mismas cualificarían como entidades a que se refiere el artículo 2.1 de la Ley 11/2009.

Es decir, dichas entidades participadas tendrían como objeto social principal la adquisición de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento, estarían sometidas al mismo régimen establecido para las SOCIMI en cuanto a la política obligatoria, legal o estatutaria, de distribución de beneficios, cumplirían los requisitos de inversión a que se refiere en artículo 3 de la Ley 11/2009, no tendrían participaciones en el capital de otras entidades, las participaciones representativas de su capital serían nominativas, y la totalidad de su capital pertenecería a la entidad consultante.

Cuestión planteada

1. Si las entidades mediante las que se realizarían las diferentes formas de inversión participadas por la entidad consultante no deberán proceder a regularizar los beneficios fiscales disfrutados a efectos del Impuesto sobre Sociedades hasta el momento en que se modifique el régimen fiscal de las entidades (de EDAV a SOCIMI) o dichas entidades participadas sean absorbidas por la entidad consultante.

Ello con independencia de que la inversión inmobiliaria se realice conforme a lo indicado en la letra i) antes citada o conforme a lo indicado en las letras ii) o iii).

2. Forma de computar el plazo de mantenimiento de las participaciones que la entidad consultante ostente en las entidades mediante las que se realizarían las diferentes formas de inversión participadas que apliquen el régimen fiscal especial de EDAV y que posteriormente cambien su tributación al régimen fiscal especial de SOCIMI, a efectos de que dichas participaciones le computen a la entidad consultante como activos aptos para que esta pueda aplicar el régimen fiscal especial de SOCIMI.

3. Forma de computar el plazo de mantenimiento de los inmuebles residenciales que, en su caso, la entidad consultante adquiera de las entidades mediante las que se realizarían las diferentes formas de inversión participadas en el marco de la operación de fusión por absorción acogida al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, a efectos de que dichos inmuebles le computen a la entidad consultante como activos aptos para que esta pueda aplicar el régimen fiscal especial de SOCIMI.

Contestación completa

1. La entidad consultante, sociedad acogida al régimen fiscal especial de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (en adelante, SOCIMI) regulado en la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, se plantea las siguientes formas de inversión:

i) Adquisición de una o varias entidades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (en adelante, EDAV) regulado en el capítulo III del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) que ya fueran dueñas de inmuebles residenciales.

ii) Constitución de una o varias entidades que cumplirían con los requisitos necesarios para aplicar el régimen fiscal especial de EDAV (acogiéndose al mismo) y serían dichas entidades las que adquirieran y arrendaran los inmuebles residenciales.

iii) Adquisición de una o varias entidades que cumplirían con los requisitos necesarios para aplicar el régimen fiscal especial de EDAV y serían dichas entidades las que adquirieran y arrendaran los inmuebles residenciales.

Una vez que las entidades mediante las que se realizarían las diferentes formas de inversión (en adelante, entidades participadas) adquirieran los inmuebles residenciales podrían, posteriormente, acogerse al régimen fiscal especial de SOCIMI o ser absorbidas por la entidad consultante mediante una operación de reorganización acogida al régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS.

El capítulo III del título VII de la LIS regula el régimen especial de 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.

(...)

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

(...)

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.

(...)

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.

(...)”

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.

(...)”

En el escrito de consulta se plantean diferentes posibilidades en cuanto al cumplimiento por parte de las entidades participadas de los requisitos para la aplicación de la bonificación prevista en el régimen fiscal especial de EDAV.

No obstante, dado que la cuestión planteada en el escrito de consulta se refiere a la posibilidad de regularizar los beneficios fiscales disfrutados en la aplicación de este régimen fiscal especial hasta el momento en que se modifique el régimen fiscal de las entidades participadas (de EDAV a SOCIMI) o dichas entidades sean absorbidas por la entidad consultante, se partirá del supuesto de que las mismas habrían cumplido todos los requisitos exigidos a excepción, en alguno de los casos, del relativo a 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.

Por otra parte, según se manifiesta en el escrito de consulta, en términos generales, cuando se produzca el cambio de tributación o la operación de fusión por absorción, la práctica totalidad de las viviendas propiedad de las entidades participadas se encontrarán arrendadas si bien, en ocasiones, al tratarse de promociones adquiridas en bloque, algunos pisos del edificio aun estando ofrecidos en arrendamiento puede que se encuentren vacantes, si bien el porcentaje mayoritario de las viviendas que componen el edificio se encontraría efectivamente arrendado.

En este sentido, el criterio de este Centro directivo es que no se considera que el hecho de que alguna de las unidades individuales que conforman la promoción o bloque haya podido estar vacante suponga el incumplimiento del requisito señalado, siempre que el conjunto de dichas unidades haya permanecido sustancialmente arrendado durante, al menos, tres años, sumándose el tiempo en que haya estado ofrecido en arrendamiento y teniéndose en cuenta que en los 3 años del plazo en que las viviendas deben permanecer arrendadas u ofrecidas en arrendamiento ha de ser de aplicación el régimen especial.

En el primer supuesto, consistente en que en el momento de la modificación del régimen fiscal de las entidades participadas (de EDAV a SOCIMI) o de su absorción por la entidad consultante, se hubiera cumplido el requisito relativo al plazo de 3 años de mantenimiento de las viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento que establece la letra b) del apartado 2 del artículo 48 de la LIS, y teniendo en cuenta lo anteriormente señalado, dado que las entidades participadas habrían cumplido todos los requisitos para aplicar el régimen fiscal especial de EDAV no se produciría la pérdida de la bonificación que hubiera correspondido.

En el segundo supuesto, consistente en que en el momento de la modificación del régimen fiscal de las entidades participadas (de EDAV a SOCIMI) o de su absorción por la entidad consultante, no se hubiera cumplido el requisito relativo al plazo de 3 años de mantenimiento de las viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento que establece la letra b) del apartado 2 del artículo 48 de la LIS, se distinguirán las dos posibilidades:

La primera posibilidad es que se produzca la modificación del régimen fiscal (de EDAV a SOCIMI) de las entidades participadas.

A este respecto, el artículo 8.3 de la Ley 11/2009 establece que:

“3. La opción por la aplicación del régimen establecido en esta Ley es incompatible con la aplicación de cualquiera de los regímenes especiales previstos en el Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, excepto el de las fusiones, escisiones, aportaciones de activo, 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, el de transparencia fiscal internacional y el de determinados contratos de arrendamiento financiero.”

Por su parte, el artículo 3.3 de la Ley 11/2009 establece que:

“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.”

En el supuesto de que las entidades acogidas al régimen fiscal especial de EDAV optasen por la aplicación del régimen SOCIMI, dado que ambos regímenes son incompatibles, deberían renunciar al régimen fiscal especial de EDAV.

En el supuesto de que en el momento de la renuncia aún no se hubieran cumplido 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, 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, que exige que los bienes inmuebles que integren el activo de la sociedad permanezcan arrendados durante al menos tres años, y teniendo en cuenta que en el escrito de consulta se manifiesta que el resto de los requisitos objetivos que requiere el régimen fiscal especial de EDAV seguirían cumpliéndose en sede de las entidades aun cuando a efectos fiscales se hubiese optado por un régimen distinto, debe entenderse que, si bien las entidades ya no podrán aplicar la bonificación regulada en el artículo 49 de la LIS, no deberán regularizar las bonificaciones aplicadas en la totalidad de los períodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación este régimen especial.

La segunda posibilidad es que se produzca la fusión por absorción de las entidades participadas por parte de la entidad consultante.

El capítulo VII del título VII de la 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.

A este respecto, en la medida en que procediera la aplicación de dicho régimen fiscal especial, el artículo 84 de la LIS, referido a la subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad adquirente respecto de la transmitente, establece en su apartado 1 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.”

En la medida en que la operación de fusión planteada en el escrito de consulta determine una sucesión a título universal, todos los derechos y obligaciones tributarias de las entidades transmitentes se transmitirán a la adquirente, asumiendo esta entidad, esto es, la entidad consultante, el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de las entidades transmitentes referidos a los mismos y, en concreto, los relativos a la aplicación del régimen fiscal especial de EDAV, siempre que se cumplan los requisitos exigidos para ello. En este sentido, en el supuesto de que en el momento de la fusión 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, teniendo en cuenta que el régimen fiscal especial de SOCIMI, al que está acogida la entidad consultante absorbente, contiene como uno de sus requisitos el establecido en el apartado 3 del artículo 3 de la Ley 11/2009 que exige que los bienes inmuebles que integren el activo de la sociedad permanezcan arrendados durante al menos tres años, y teniendo en cuenta que en el escrito de consulta se manifiesta que el resto de los requisitos objetivos que requiere el régimen fiscal especial de EDAV seguirían cumpliéndose en sede de la entidad consultante si las citadas entidades son absorbidas por ella, debe entenderse que, si bien la entidad ya no podrá aplicar la bonificación regulada en el artículo 49 de la LIS, no se deberán regularizar las bonificaciones aplicadas en la totalidad de los períodos impositivos en los que hubiera resultado de aplicación este régimen especial, sin que en este caso, por tanto, la operación de fusión suponga incumplimiento del requisito de mantenimiento.

2. En esta cuestión se plantea la forma de computar el plazo de mantenimiento de las participaciones que la entidad consultante ostente en las entidades participadas que apliquen el régimen de EDAV y que posteriormente cambien su tributación al régimen fiscal especial de SOCIMI, a efectos de que dichas participaciones computen a la entidad consultante como activos aptos para que esta pueda aplicar el régimen fiscal especial de SOCIMI.

A este respecto, el apartado 1 del artículo 3 de la Ley 11/2009 establece que:

“1. Las SOCIMI deberán tener invertido, al menos, el 80 por ciento del valor del activo en bienes inmuebles de naturaleza urbana destinados al arrendamiento, en terrenos para la promoción de bienes inmuebles que vayan a destinarse a dicha finalidad siempre que la promoción se inicie dentro de los tres años siguientes a su adquisición, así como en participaciones en el capital o patrimonio de otras entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 2 de esta Ley.

(...)”

De acuerdo con lo anterior, entre las inversiones para dar cumplimiento al requisito de inversión se encuentran las participaciones en el capital o patrimonio de otras entidades a que se refiere el apartado 1 del artículo 2 de la Ley 11/2009.

Dicho apartado 1 del artículo 2 de la Ley 11/2009 establece que:

“1. Las SOCIMI tendrán como objeto social principal:

(...)

b) La tenencia de participaciones en el capital de otras SOCIMI (...).

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.

(...)”

En las formas de inversión que se describen en el escrito de consulta, la entidad consultante adquiriría entidades acogidas al régimen fiscal especial de EDAV, o constituiría entidades que se acogerían al régimen fiscal especial de EDAV.

En el caso de entidades acogidas al régimen fiscal especial de EDAV, estas podrían computar como activos aptos a efectos del cumplimiento del requisito de inversión de la entidad consultante en la medida que tuvieran la consideración de entidades a las que se refiere el apartado 1 del artículo 2 de la Ley 11/2009. A la vista de dicho apartado, las citadas entidades podrían entenderse comprendidas en la letra c) del mismo, en la medida en que tengan como objeto social principal la adquisición de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento; estén sometidas al mismo régimen establecido para las SOCIMI en cuanto a la política obligatoria, legal o estatutaria, de distribución de beneficios; cumplan los requisitos de inversión a que se refiere el artículo 3 de la Ley 11/2009; no tengan participaciones en el capital de otras entidades; las participaciones representativas de su capital sean nominativas; y la totalidad de su capital perteneciera a la entidad consultante. Dicha letra c) recoge la posibilidad de que estas entidades, que fueran residentes en territorio español, puedan optar por la aplicación del régimen fiscal especial en las condiciones establecidas en el artículo 8 de la Ley 11/2009, pero no lo exige obligatoriamente.

Estas circunstancias se cumplirían, según se manifiesta en el escrito de consulta, por las entidades participadas.

Posteriormente, dichas entidades participadas cambiarían su tributación del régimen fiscal especial de EDAV al régimen fiscal especial de SOCIMI, bien convirtiéndose en SOCIMI y aplicando el régimen fiscal especial de SOCIMI, bien aplicando el régimen fiscal especial de SOCIMI por tratarse de entidades residentes en territorio español a las que se refiere el artículo 2.1.c) de la Ley 11/2009.

En este sentido, ha de recordarse que el apartado 3 del artículo 3 de la Ley 11/2009, en relación al requisito de mantenimiento 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, establece que 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.

Dado que la entidad consultante ya estaría aplicando el régimen fiscal especial de SOCIMI cuando adquiera o constituya estas entidades, el plazo de mantenimiento en el activo de sus participaciones se computará desde la adquisición o constitución de las mismas.

3. En esta cuestión se plantea la forma de computar el plazo de mantenimiento de los inmuebles residenciales que, en su caso, la entidad consultante adquiera de las entidades participadas en el marco de la operación de fusión por absorción acogida al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS, a efectos de que dichos inmuebles computen a la entidad consultante como activos aptos para que esta pueda aplicar el régimen fiscal especial de SOCIMI.

En este supuesto es preciso tener en cuenta que, hasta el momento de producirse la operación de fusión, los inmuebles residenciales eran propiedad de las entidades participadas que se encontraban acogidas al régimen fiscal especial de EDAV, computando dichos inmuebles a efectos del cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 48 de la LIS para la aplicación de dicho régimen especial por tales entidades.

A este respecto, como ya se ha indicado, la aplicación del régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS a la operación de fusión planteada determinaría, en aplicación del artículo 84 de la LIS referido a la subrogación en los derechos y obligaciones tributarias, que en la medida en que la operación de fusión determine una sucesión a título universal, todos los derechos y obligaciones tributarias de las entidades transmitentes se transmitirán a la adquirente, asumiendo la entidad consultante el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de las entidades transmitentes referidos a los mismos y, en concreto, los relativos a la aplicación del régimen fiscal especial de EDAV, siempre que se cumplan los requisitos exigidos para ello.

Asimismo, en la regulación del régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS, el artículo 78 establece que:

“1. Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

(...)”

Teniendo en cuenta lo señalado, para el caso concreto planteado de fusión por absorción de las entidades que vienen aplicando el régimen fiscal especial de EDAV por parte de la entidad consultante, que viene aplicando el régimen fiscal especial de SOCIMI, el plazo de mantenimiento previsto en el artículo 3.3 de la Ley 11/2009, se computará desde la fecha de inicio del primer período impositivo en que los inmuebles pasan a integrarse en el patrimonio de la entidad consultante absorbente, siempre que a dicha fecha el bien se encontrara arrendado u ofrecido en arrendamiento y, en caso contrario, desde la fecha en que sean arrendados u ofrecidos en arrendamiento por primera vez por la entidad consultante. Es decir, no se tendría en cuenta el período de mantenimiento que, en su caso, hubiera transcurrido con anterioridad.

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.

