

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 5662/2017 de 8/12/2017

Unidad resolutoria: Vocalía duodécima

Impuesto sobre Sociedades. Régímenes especiales. Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Bonificación. Base de la bonificación.

El TEAC unifica criterio en lo relativo a la bonificación de las rentas del art. 54.1 del TRLIS, considerando que dicha bonificación no incluye las subsidiaciones de intereses y las subvenciones percibidas para la financiación de las construcciones que se destinarán al desarrollo de la actividad de arrendamiento. Tratándose de subvenciones destinadas a la construcción de inmuebles, (adquisición de activos del inmovilizado material), su imputación a resultados debe realizarse en proporción a la dotación a la amortización efectuada para esos activos, sin que puedan considerarse rentas derivadas del arrendamiento los ingresos constituidos por las imputaciones anuales de esas subvenciones de capital. Compatibilidad del tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional 12ª del TRLIS por mantenimiento o creación de empleo con el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

Fundamentos de derecho

SEGUNDO.- Dos son las cuestiones controvertidas en el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio:

- 1) Determinar si las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que se bonifican de acuerdo con el artículo 54.1 del TRLIS pueden incluir o no las subsidiaciones de intereses y la imputación anual de subvenciones de capital que se concedieron a la entidad arrendadora en su condición de promotor de la construcción de las viviendas que luego se destinan al alquiler.
- 2) Determinar si son o no incompatibles entre sí el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y el tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS.

TERCERO.- En relación con la primera cuestión debatida debe recordarse que el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas se encontraba regulado en los artículos 53 y 54 del TRLIS, (...).

Del acuerdo de liquidación se colige que las subvenciones y subsidiaciones de la cuota de los préstamos cualificados recibidas por la entidad constituyen ayudas económicas directas otorgadas a promotores de viviendas de alquiler cuya finalidad es la de financiar la construcción de esas viviendas.

El acuerdo de liquidación dictado por la Inspección, al que se remite el Director recurrente para argumentar su postura contraria a la aplicación de la bonificación a la parte de cuota íntegra constituida por las subvenciones y subsidiaciones, señala lo siguiente:

Base de bonificación:

El tipo del 85% se aplica sobre la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas que cumplan los requisitos del artículo 53 TRLIS.

Es decir, el tipo de bonificación es el 85% y la base de la bonificación es aquella parte de la cuota íntegra (definida como base imponible por tipo de gravamen) que corresponde a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas.

El sujeto pasivo ha aplicado la bonificación a la totalidad de la cuota íntegra, esto es, el obligado tributario considera que toda la cuota íntegra procede de rentas derivadas del arrendamiento de viviendas.

La entidad entiende, de una forma simplista, que si toda la actividad que realiza - al menos la actividad económica principal- es la de arrendamiento de viviendas (coherente con su objeto social único, el arrendamiento no financiero de bienes inmuebles) entonces todas las rentas que obtiene serán rentas derivadas del arrendamiento de viviendas y que por tanto la bonificación abarca toda la cuota íntegra.

Sin embargo, esa equivalencia es errónea. El artículo 54.2 del TRLIS precisa que la renta que se bonifica derivada del arrendamiento estará integrada para cada vivienda por el ingreso íntegro obtenido, minorado en los gastos directamente relacionados con la obtención de dicho ingreso y en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente al citado ingreso.

La renta que se bonifica se define de forma expresa PARA CADA VIVIENDA, vinculando cada ingreso y cada gasto a una vivienda concreta. Por ello, la base de la bonificación no es la cuota íntegra correspondiente a cualquier renta que obtenga la entidad, por mucho que el sujeto pasivo no realice otra actividad económica diferente de la de arrendamiento de viviendas”

Más adelante, el propio acuerdo de liquidación establece que “Las imputaciones a resultados de las subvenciones son indubitadamente INGRESOS que forman parte de la base imponible, aunque no sean los ingresos íntegros obtenidos por el arrendamiento de viviendas a personas físicas a que se refiere el artículo 54.2 TRLIS y, por ello, aunque ingresos (como sucede con otras partidas de ingresos, como los financieros, los extraordinarios u otros ingresos de explotación) NO forman parte del minuendo de la diferencia que permite calcular la renta bonificable”.

Frente a esta postura, el TEAR considera que la interpretación gramatical de la expresión “rentas derivadas del arrendamiento” conduce a entender por tales aquellas rentas que traen su origen del arrendamiento y en la medida en que en el caso presente las subvenciones en cuestión fueron concedidas en atención a la condición de arrendadora de la entidad reclamante, concluye que dichas subvenciones constituyen rentas derivadas del arrendamiento y son, por tanto, bonificables.

A juicio de este Tribunal Central la tesis del TEAR no es correcta. Resulta erróneo concluir que las subvenciones y subsidiaciones fueron concedidas en atención a la condición de arrendadora de la entidad, puesto que en puridad las ayudas se concedieron en atención a su condición de promotora. Y es que aunque se trata de ayudas económicas directas otorgadas en el caso presente a un promotor de viviendas de alquiler, su finalidad es la de financiar la construcción de esas viviendas y ello con independencia de que tales subvenciones sólo se perciban por las viviendas que efectivamente se arrienden.

Ello se infiere, en efecto, de los Reales Decretos 1932/1991, de 20 de diciembre y 1186/1998, de 12 de junio, sobre medidas de financiación de actuaciones protegidas en materia de vivienda, con base a los cuales se concedieron las ayudas en el caso aquí examinado.

(...)

Las ayudas recibidas, a las que se refieren los Reales Decretos 1932/1991) y 1186/1998 en sus respectivos artículos 3 y 2, son subvenciones de capital, como reconoce el acuerdo de liquidación al señalar que “... se puede concluir que se está en todo caso ante subvenciones de capital, tanto las recogidas en el apartado C.1 a) (subvenciones), como las reflejadas en el apartado C.1 b)

(subsidiaciones)”. Se trata de subvenciones destinadas a la construcción de inmuebles, esto es, a la adquisición de activos del inmovilizado material, por lo que su imputación a resultados debe realizarse en proporción a la dotación a la amortización efectuada para esos activos. Dificilmente, por tanto, pueden considerarse rentas derivadas del arrendamiento los ingresos constituidos por las imputaciones anuales de esas subvenciones de capital.

Debemos concluir, pues, que las subvenciones y subsidiaciones percibidas no constituyen rentas derivadas del arrendamiento de viviendas por lo que de conformidad con el artículo 54.1 del TRLIS la parte de cuota correspondiente a ellas no es susceptible de bonificación.

CUARTO.- La segunda cuestión a examinar es si es o no incompatible el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas con el tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS.

(...)

Del artículo 53 del TRLIS resulta la incompatibilidad entre el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y los restantes regímenes especiales regulados en el Título VII de dicha norma (salvo los de consolidación fiscal, transparencia fiscal internacional, fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores y el de determinados contratos de arrendamiento financiero). Esta incompatibilidad se traduce en que, si la entidad reúne las condiciones para tributar por el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y por cualquier otro, nunca podrá tributar por el de arrendamiento de viviendas, salvo en el caso de que el otro régimen especial fuera el de empresas de reducida dimensión, en cuyo supuesto podrá optar por uno o por otro.

El Director recurrente sostiene que de la incompatibilidad que el artículo 53.4 del TRLIS establece entre el Régimen Especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y los beneficios fiscales previstos en el capítulo XII del Título VII para las empresas de reducida dimensión, entre los que se incluye el tipo reducido del artículo 114 del TRLIS, se deduce que la voluntad del legislador era que los únicos beneficios fiscales de que debían gozar las entidades acogidas al Régimen Especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas eran los expresamente recogidos en su articulado, entre los que no se halla tipo de gravamen reducido alguno. Esta argumentación se antoja inconsistente toda vez que la incompatibilidad se establece por el artículo 53.4 del TRLIS exclusivamente respecto del régimen especial de empresas de reducida dimensión, sin alusión alguna al tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima de la citada norma.

El Director se remite en este sentido a la contestación de la Dirección General de Tributos a la Consulta Vinculante núm. V2218/2010, de 6 de octubre, (...)

Este Tribunal Central no comparte la conclusión de la Dirección General de Tributos en la contestación a la Consulta Vinculante núm. V2218/2010, de 6 de octubre, arriba reproducida, precisamente por las razones que la propia contestación sugiere. La Dirección General de Tributos reconoce, por un lado, que la disposición adicional duodécima del TRLIS, añadida en virtud de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, no ha introducido ninguna modificación en la regulación del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas relativa a la compatibilidad de ambos incentivos, ni contiene en sí misma ninguna indicación al respecto. De este hecho objetivo cabría ya inferir que la incompatibilidad no ha sido deseada por el legislador, pues ninguna dificultad habría tenido para establecerla al introducir el beneficio fiscal de la disposición adicional duodécima mediante la Ley 26/2009.

Por otra parte, si bien es cierto que la mayor parte de las empresas que puedan acogerse al tipo de gravamen reducido de la disposición adicional 12ª serán efectivamente empresas de reducida

dimensión a los efectos del capítulo XII del título VII del TRLIS, dado que la cifra de negocios exigida para aplicar el citado gravamen reducido es inferior a la que se necesita para acogerse al régimen especial de dicho capítulo, no lo es menos, como apunta la propia contestación a la Consulta al utilizar la expresión “en términos generales”, que de la literalidad de la normativa examinada nada impide que puedan acogerse al tipo de gravamen reducido de la disposición adicional 12ª empresas que no reúnen los requisitos del Capítulo XII del TRLIS, como serían aquellas que no cumplieran el requisito de la cifra de negocios inferior a 8 millones de euros en el período impositivo anterior pero que en el período impositivo actual su cifra de negocios fuese inferior a 5 millones de euros y cumplieran los restantes requisitos de la disposición adicional 12ª.

En vista de lo señalado este Tribunal Central concluye que no existe incompatibilidad entre el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas y el tipo de gravamen reducido de la Disposición Adicional Duodécima del TRLIS.