

Documentos

LA NUEVA CONFIGURACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS ENTIDADES DEDICADAS AL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS

Autor: *Jesús Rodríguez Márquez*
Universidad de Vigo

DOC. N.º 12/07



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. PRESENTACIÓN
2. ÁMBITO DE APLICACIÓN
 - 2.1. Ámbito subjetivo
 - 2.1.1. La exclusión de las personas físicas
 - 2.1.2. La adopción de forma societaria como requisito necesario para la aplicación del régimen especial: el arrendamiento de viviendas como rama de actividad
 - 2.2. Ámbito objetivo
 - 2.2.1. El arrendamiento de viviendas como actividad económica principal
 - 2.2.1.1. La necesidad de que el arrendamiento se desarrolle como actividad económica
 - 2.2.1.2. El concepto de arrendamiento de viviendas
 - 2.2.2. La realización de actividades diferentes del arrendamiento de viviendas
 - 2.2.3. Número de viviendas arrendadas
 - 2.2.4. Superficie de las viviendas arrendadas
 - 2.2.5. Plazo mínimo de arrendamiento
 - 2.2.6. Contabilidad separada
3. CONTENIDO DEL RÉGIMEN ESPECIAL
 - 3.1. Régimen aplicable a la sociedad: las bonificaciones
 - 3.1.1. Rentas objeto de bonificación
 - 3.1.2. Cuantía de las bonificaciones
 - 3.1.2.1. Bonificación general
 - 3.1.2.2. Bonificación para los arrendamientos de especial protección
 - 3.2. Régimen aplicable a los socios
4. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL
5. INCOMPATIBILIDAD CON OTROS BENEFICIOS FISCALES Y RÉGIMENES ESPECIALES

1. PRESENTACIÓN

Como es sabido, el régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas fue obra de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica. Su objetivo era el de ampliar el parque de viviendas en alquiler de nuestro país, muy reducido en aquellos momentos y todavía en la actualidad. Esta norma no es más que la tramitación como Ley del Real Decreto Ley 2/2003, de 25 abril, pero a la que se incorporaron algunas modificaciones. En especial, se perseguía fomentar, según indica la propia Exposición de Motivos de la Ley, que los arrendamientos tengan un precio asequible, al objeto de poder facilitar la movilidad geográfica de los trabajadores y satisfacer las demandas de jóvenes e inmigrantes.

El instrumento que eligió el legislador para hacer frente a la necesidad social indicada es, como viene sucediendo en otros muchos sectores, la política fiscal. Así, se creó un nuevo régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) para las entidades cuyo objeto sea el alquiler de viviendas y siempre que cumplan determinados requisitos. Dicho régimen especial, contenido en el nuevo Capítulo III del Título VIII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS) –arts. 53 y 54–, se concreta en la concesión de importantes bonificaciones en la cuota del impuesto.

No obstante, pronto se puso de manifiesto que el régimen resultaba de muy difícil aplicación, ya que sus requisitos eran excesivamente estrictos. A título de ejemplo, se establecían restricciones relativas a la antigüedad de los inmuebles, a la posibilidad de promover las viviendas o al propio objeto social de la entidad. En sentido inverso, algunos de los incentivos fiscales previstos en el artículo 54 del TRLIS tenían escasa justificación. Nos referimos, en particular, a las bonificaciones aplicables a las rentas derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados. Dicho beneficio no favorecía tanto el alquiler de las viviendas como la obtención de ganancias especulativas una vez transcurrido el plazo de arrendamiento.

Por todo ello, el régimen ha sido objeto de una profunda modificación por obra de la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, para los períodos impositivos que se inicien a partir del 20 de noviembre de 2005. En su nueva configuración, el régimen es mucho más sencillo, fácil de aplicar y coherente con la finalidad perseguida, que no es otra que la de aumentar el parque de viviendas en alquiler. Así, estimulando la oferta se pretende incidir sobre los precios, al objeto de reducirlos. Como señala la Exposición de Motivos de la Ley 23/2005, “para estimular la realización de esta actividad, se eliminan algunas restricciones que impedían el correcto funcionamiento de este régimen especial y se introducen otros requisitos para dar una mayor coherencia a su aplicación. Se mantiene únicamente la bonificación del 85 por 100 de la cuota íntegra para las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas y se suprime la bonificación para las rentas derivadas de su transmisión”. Además, la Ley facilita la creación de esta clase de entidades, mediante la exención en el pago de los aranceles de notarios y registradores.

De manera adicional, la Ley 23/2005 también introdujo un nuevo tipo de instituciones de inversión colectiva de carácter inmobiliario, que pueden desarrollar la actividad de promoción inmobiliaria de viviendas para destinarlas al arrendamiento. A esta modalidad se le aplicará un tipo de gravamen del uno por ciento en el IS, condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos [art. 28.5.d) del TRLIS].

El objeto del presente trabajo está constituido por el estudio del régimen especial regulado en los artículos 53 y 54 del TRLIS, en su nueva configuración. Como hemos señalado, el sistema ya es de posible aplicación, aunque, como veremos, siguen subsistiendo dificultades interpretativas en algunos de sus extremos. Además, dado el escaso tiempo transcurrido desde su entrada en vigor, no existen todavía pronunciamientos judiciales y muy pocos de la doctrina administrativa. Ello nos obligará, en ocasiones, a acudir a las resoluciones recaídas en torno a otras disposiciones tributarias de similar redacción o que persiguen objetivos parecidos.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL

2.1. Ámbito subjetivo

2.1.1. *La exclusión de las personas físicas*

De conformidad con el artículo 53.1 del TRLIS, la aplicación del régimen especial exige que el beneficiario del mismo sea una sociedad. Según dispone el artículo 7.3, por sociedad no sólo debemos entender las personas jurídicas de forma societaria, sino la totalidad de los entes enumerados en su apartado primero, es decir, todos los sujetos pasivos del impuesto.

En sentido negativo, como recuerda la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), en contestación a consulta de 10 de noviembre de 2006 (núm. V2240-06), no puede aplicarse a personas físicas ni a entidades en régimen de atribución de rentas. Por lo que se refiere a estas últimas, podrá aplicarse a los comuneros, socios o partícipes que sean sujetos pasivos del IS, no a las personas físicas.

A nuestro juicio, éste es el primero de los aspectos susceptibles de crítica, la no extensión del régimen a las personas físicas que, con carácter empresarial, se dedican al arrendamiento de viviendas. Sobre todo si tenemos en cuenta que se trata de una actividad desarrollada mayoritariamente por esta clase de sujetos, por lo que la finalidad de fomento del alquiler de viviendas exige la propugnada extensión subjetiva del régimen. Frente a ello no puede afirmarse que dicho objetivo ya se encuentra garantizado por la aplicación de las reducciones previstas en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) para los rendimientos de capital inmobiliario. Esto es, de la reducción general del 50 por 100 para el arrendamiento de viviendas –art. 23.2.1.º– y de la especial del 100 por 100 para el arrendamiento a favor de jóvenes (art. 23.2.2.º).

Sin embargo, dichas reducciones no suponen un estímulo al arrendamiento de viviendas equiparable al régimen especial. Así, es preciso tener en cuenta que, como veremos, el tipo de gravamen efectivo en el régimen especial quedará reducido al 4,5 por 100 en 2008, esto es, cuando el tipo general del impuesto se sitúe en el 30 por 100. Por tanto, una reducción del 50 por 100 no equipara la situación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), donde esta clase de rentas se integra en la base general y se somete a tarifa progresiva. Y ello aunque tengamos también en cuenta el gravamen posterior del dividendo en el IRPF, que se someterá, en cuanto integrante de la base imponible del ahorro, al tipo proporcional del 18 por 100 y con exención de los primeros 1.500 euros.

Por su parte, la reducción del 100 por 100 que, como es lógico, sí está en condiciones de competir con el régimen especial tiene un ámbito muy limitado, tanto por la edad del arrendatario –entre 18 y 35 años–, como por la exigencia de que supere determinado nivel de renta (debe obtener unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas, en el período impositivo, superiores al indicador de renta de efectos múltiples).

2.1.2. *La adopción de forma societaria como requisito necesario para la aplicación del régimen especial: el arrendamiento de viviendas como rama de actividad*

En cualquier caso y con independencia del juicio que nos merece, lo cierto es que las personas físicas no tienen otra opción que desarrollar la actividad a través de una sociedad si quieren acogerse al régimen especial que estamos estudiando.

La única forma de hacerlo sin coste fiscal, suponiendo que las viviendas sean de titularidad de una persona física que las tiene ya arrendadas –y haciendo abstracción ahora de la posible aplicación de los coeficientes de abatimiento previstos en la Disposición transitoria novena de la LIRPF–, pasa por aplicar el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje

de valores. En particular, se plantea la posibilidad de que la aportación de los inmuebles arrendados a la sociedad que se constituya se califique como aportación de no dineraria o de rama de actividad (art. 94 del TRLIS). La aplicación de este régimen a estas operaciones supone que éstas son neutras fiscalmente, tanto para el transmitente como para la sociedad adquirente. El sistema se inspira en el deseo de que la fiscalidad ocupe una posición neutral en los procesos de reorganización de empresas, en la medida en que el régimen especial no constituye ni un estímulo ni un obstáculo a su realización. Este objetivo se consigue a través de un diferimiento del gravamen de las rentas que se pongan de manifiesto en las transmisiones de elementos patrimoniales ocasionadas por la realización de estas operaciones.

Dicho diferimiento se produce mediante la articulación de dos medidas. De un lado, se establece una exención –con la particularidad de que ésta opera en la determinación de la base imponible– de dichas rentas para el transmitente. De otro, los elementos transmitidos se valoran en las sociedades adquirentes por el valor que tenían en la contabilidad del transmitente con anterioridad a la realización de la operación. De esta forma se consigue que las rentas originadas por la transmisión continúen latentes en los elementos patrimoniales incorporados a las sociedades adquirentes, hasta el momento en que se realicen a través de la práctica de amortizaciones y de pérdidas fiscalmente deducibles, calculadas ambas sobre valores históricos, o mediante diferencias valorativas derivadas de su enajenación. En definitiva, las plusvalías o minusvalías implícitas en los elementos transmitidos se someterán a gravamen en las entidades adquirentes y en la medida en que se vayan realizando. De forma correlativa, los socios tampoco se ven afectados fiscalmente por la operación.

En ambos casos –aportación no dineraria o de rama de actividad–, se exige que se trate de elementos afectos a una actividad económica cuya contabilidad se lleve con arreglo al Código de Comercio. En consecuencia, deben concurrir en el arrendamiento de los bienes que pretenden aportarse los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF: contar con un local destinado exclusivamente a llevar la gestión de la entidad y, para su ordenación, con una persona con contrato laboral y a jornada completa. Así, la DGT considera que en estos casos existe una rama de actividad, pero siempre que ésta existiera como tal y en funcionamiento en sede del transmitente persona física [contestación a consulta de 14 de febrero de 2000 (V0009-00)].

El problema se plantea en aquellos casos en que el arrendamiento no se desarrollase previamente como actividad empresarial, sino que diera lugar a rendimientos de capital inmobiliario por ausencia de los dos requisitos ya examinados, de persona y local. En estos supuestos, es preciso tener en cuenta la norma contenida en el artículo 28.3 de la LIRPF, que afirma que no existe afectación de elementos patrimoniales si se lleva a cabo su enajenación antes de que hayan transcurrido tres años desde aquélla. Ahora bien, esta norma debe ser correctamente interpretada, ya que sólo afecta a los bienes que, con carácter previo a su utilización en la actividad económica, integraron el patrimonio privado del sujeto pasivo, afectándose con posterioridad a su inicio. Pero no se aplica a los bienes que se destinaron al desarrollo del arrendamiento “empresarial” desde el comienzo de dicha actividad ni a los que se adquieran después y sean inmediatamente afectados a la misma [contestación a consulta de 16 de septiembre de 1999 (V0077-99)]. En estas dos situaciones no es necesario observar el plazo de cautela de tres años al que se refiere la norma.

Acabamos de exponer el criterio administrativo, que no nos parece una solución óptima, por más que no podemos dejar de reconocer que, dada la literalidad de la norma, es, como mínimo, razonable. A nuestro juicio, sin embargo, debe tenerse en cuenta que el artículo 28.3 de la LIRPF pretende evitar que los sujetos pasivos afecten o desafecten los bienes a su actividad de manera artificiosa. A título de ejemplo, esta conducta puede realizarse para conseguir la deducción de las amortizaciones. Asimismo, despliega sus efectos en el momento de gravar las ganancias patrimoniales, cuyo régimen difiere, en parte, según que se trate de elementos afectos o no afectos. Sin embargo, no hay riesgo, en principio, de que se produzcan estas actuaciones fraudulentas en los supuestos que ahora nos ocupan, donde los bienes continúan destinándose al desarrollo de una actividad empresarial, se incorporan en la sociedad por sus valores históricos y seguirán el régimen propio de las ganancias derivadas de elementos afectos en caso de venta. Mejor dicho, la única posibilidad de actuación fraudulenta se produciría en caso de las acciones recibidas se transmitieran en un breve espacio después de la aportación. Pero si ello sucede, no es necesaria la aplicación del artículo 28.3 de la LIRPF, ya que dicha conducta será indicativa de una ausencia de motivos económicos válidos en la aportación, lo que determinará la inaplicación del régimen especial de reorganizaciones empre-

sariales. En definitiva, entendemos que el artículo 28.3 de la LIRPF no debe ser aplicable, en ningún caso, en supuestos como el que ahora nos ocupa (art. 96.2 del TRLIS).

De lege ferenda, tal vez debe pensarse, si no se quiere extender el régimen de los artículos 53 y 54 del TRLIS a las personas físicas, en facilitar las aportaciones a las sociedades. Así, puede pensarse en un régimen de diferimiento similar al de las reorganizaciones empresariales, pero exigiendo, únicamente, que los bienes se afecten en la sociedad –no, previamente, en cabeza de la persona física– al desarrollo de una actividad económica de arrendamiento y que se cumplan posteriormente todos los requisitos para disfrutar del régimen especial en relación con los elementos aportados. Incluso, puede imponerse la necesidad de que la entidad se mantenga en el régimen durante determinado plazo. Pero, desde luego, debe obviarse la exigencia del previo ejercicio de un arrendamiento empresarial en cabeza de la persona física y prescindir también de la de alegar motivos económicos diferentes de la propia aplicación del régimen.

2.2. **Ámbito objetivo**

2.2.1. *El arrendamiento de viviendas como actividad económica principal*

Desde un punto de vista objetivo, el artículo 53.1 del TRLIS exige que la actividad económica principal de la sociedad sea el arrendamiento de viviendas. Esta es uno de los elementos de flexibilidad que se ha establecido en el régimen, ya que su versión original exigía que éste fuera el objeto social exclusivo. Por ello, la más mínima ampliación de dicho objeto, que no de su actividad, impedía la aplicación del régimen.

2.2.1.1. La necesidad de que el arrendamiento se desarrolle como actividad económica

Como veremos, hasta la desaparición de las sociedades patrimoniales, no han existido dudas acerca de la necesidad de que el arrendamiento de viviendas se desarrolle como actividad económica, cumpliendo los requisitos del artículo 27.2 de la LIRPF. Y ello dada la incompatibilidad entre ambos regímenes. A partir de ahora, sin embargo, se suscitarán dudas, en la medida en que no existe ninguna norma en los preceptos reguladores del régimen que, de modo expreso, obligue a disponer de local y persona contratada para la llevanza de la gestión de los arrendamientos. Sin embargo, puede sostenerse que dicho requisito se desprende del propio artículo 53.1, cuando se refiere al arrendamiento como actividad económica. Aunque no se realice de forma expresa, parece que tal calificación nos remite al artículo 27.2 de la LIRPF, único precepto de nuestro ordenamiento que define cuándo el alquiler se desarrolla como actividad económica.

En sentido contrario, puede afirmarse que estos requisitos tienen su ámbito limitado al IRPF, de manera que no pueden aplicarse en el IS, salvo disposición expresa en este sentido. Desde esta perspectiva, la retención al arrendamiento como actividad económica principal sólo pretendería incidir en este segundo aspecto, en la necesidad de que el alquiler de viviendas sea la ocupación primordial de la entidad.

En cualquier caso, mucho nos tememos que la posición de la Administración, tal vez por inercia de lo sucedido hasta el momento, pasa por exigir el cumplimiento de los dos requisitos referidos, siendo oportuno realizar un análisis algo más detallado de cada uno de ellos:

- a) Local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad.

Por lo que se refiere a la titularidad y ya que la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece ninguna especificación, el requisito se cumplirá cualquiera que sea la forma en la que el sujeto pasivo ostente aquélla, es decir, tanto si se trata de propiedad como de arrendamiento.

Mayores problemas plantea la nota de “exclusividad” que plantea el precepto. En particular, se trata de precisar qué sucede en los casos en los que el local sea objeto de un uso parcial. La doctrina establecida por la DGT en las múltiples resoluciones en que se ha ocupado del caso –*vid.*

entre otras, contestaciones a consultas de 15 de octubre de 1997 (núm. 2101-97), de 29 de diciembre de 1999 (núm. 2488-99) y de 26 de mayo de 2000 (núm. 1197-00)–, es la siguiente:

- La exclusividad debe entenderse referida al destino del local. Esto implica que el local en el que se realice la gestión de la actividad de arrendamientos debe estar afecto a la misma, sin que sea posible su utilización para fines privados.
- Se admite el uso parcial de un local. Ahora bien, esto sólo es posible en caso de que la parte del local que se utilice sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto y, por supuesto, esté exclusivamente destinada a llevar a cabo la gestión de la actividad.

Por aplicación de estos criterios, se considera que no se cumple este requisito si el local se destina, simultáneamente, a llevar a cabo la gestión de la actividad y constituye el domicilio social de la entidad (resolución del TEAR de Asturias de 16 de mayo de 1997). Pero, por otra parte, se acepta la utilización de una habitación en un piso o en el propio domicilio del propietario cuando la parte utilizada para la actividad sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto y esté exclusivamente destinada a llevar a cabo la gestión de aquélla. Incluso, la STSJ de La Rioja de 16 de octubre de 2001 (*JT* 2001, 1894), admite que dicha gestión se centralice en una parte –independiente, claro está– de un local arrendado a otra empresa, si bien en tal caso el sujeto pasivo debe acreditar la efectiva utilización para estos fines de esa parte de local.

b) Persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En relación con este requisito, también cabe realizar las siguientes observaciones, derivadas de la doctrina mantenida por la DGT en diversas resoluciones [*vid.*, entre otras, las contestaciones a consultas de 29 de diciembre de 1999, ya citada, de 26 de abril de 2000 (núm. 0965-00), de 30 de diciembre de 2003 (*JUR* 2004,85653) e informa de 30 de septiembre de 1997]:

- Se cumple este requisito aun cuando la persona contratada sea un familiar, resultando también indiferente que ostente la condición de socio de la entidad.
- Es necesario que el trabajo del empleado contratado consista, precisamente, en el desempeño y ordenación de las actividades de arrendamiento.

Por aplicación de esta doctrina, la DGT entiende, en contestación a consulta de 22 de mayo de 2000 (núm. 1160-00), que no basta con tener contratada a una persona para que ejerza funciones de portero.

- En caso de que se trate de un Administrador, el requisito sólo se cumple si se trata de un administrador ejecutivo que carezca de control sobre la sociedad y siempre que mantenga un doble vínculo mercantil y laboral con la sociedad. Por tanto, la existencia de una relación laboral se revela como fundamental.

En este sentido, es preciso tener en cuenta que estos administradores que, a su vez, mantienen una relación laboral estarán incluidos en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos. Sin embargo, esta circunstancia no impide la aplicación del beneficio siempre que nos encontremos ante un trabajador por cuenta ajena. Dicho con otras palabras, la inclusión de dichos sujetos en el Régimen Especial sólo pretende evitar un fraude en la percepción de prestaciones por desempleo, pero no elimina la calificación del contrato como laboral y, por ello mismo, no excluye la exención [*vid.* contestaciones a consultas de 30 de diciembre 2004, ya citada y de 19 de abril 2004 (*JUR* 2004, 159047)].

Además de todo lo anterior, es preciso tener en cuenta que la existencia de una actividad empresarial, sólo se produce en caso de que la gestión de la actividad sea desarrollada por la propia entidad. Por tanto, no se cumplirá este requisito si dicha gestión –preparación de contratos, cobro de recibos, llevanza de contabilidad– se encuentra encomendada a terceros (abogados, administradores de fincas, empresas de servicios, etc.). Así se desprende, entre otras, de las contestaciones a consultas de 28 de febrero de 1996, 25 de septiembre de 1997 (núm. 1944-97) y 17 de marzo de 2000 (número 0632-00).

2.2.1.2. El concepto de arrendamiento de viviendas

Por arrendamiento de viviendas se entiende el definido en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (en adelante, LAU), siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en la misma para tal clase de contratos. De acuerdo con el artículo 2 de la LAU “se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario”. Por tanto, no se cumplirá el requisito si los alquileres, a pesar de recaer sobre inmuebles que, objetivamente considerados, son aptos para vivienda, se rigen por la normativa de los arrendamientos para uso distinto del de vivienda, por tratarse de alquileres de temporada o para la realización de actividades económicas (art. 3 de la LAU).

Se puede plantear un problema en aquellos casos en que se produce un uso mixto de la vivienda, como habitación y para el desarrollo de una actividad económica. En el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y a efectos de la aplicación de la exención regulada en el artículo 20.Uno.23.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), la falta de la exclusividad impide la aplicación del beneficio fiscal. [vid. en este sentido, la contestación a consulta de la DGT, de 30 junio 2000 (JUR 2001, 218138)]. Por ello mismo, en estos casos, el arrendador debe repercutir el impuesto sobre la totalidad de la contraprestación pactada, sin que sea posible el prorrateo entre la parte correspondiente al arrendamiento de vivienda y al de la actividad [contestación a consulta de 23 de noviembre de 2006 (JUR 2007, 7017)]. Ahora bien, es preciso tener en cuenta que el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA exige, de forma indubitada, la exclusividad en el uso como vivienda. La situación no es idéntica en el régimen especial del IS, ya que el artículo 2 de la LAU sólo impone que la utilización como vivienda sea el uso primordial, que no exclusivo. Por tanto, puede darse el caso de que se celebre un negocio jurídico unitario, cuyo objeto primordial sea la utilización del inmueble como vivienda, pero que permita también un uso empresarial complementario. Como señala la SAP de Granada de 9 de septiembre de 2000 (AC 2000, 2133), “ese arrendamiento mixto de vivienda y local de negocio (el que es objeto de *litis*; negocio jurídico consensual, bilateral y oneroso), al ser predominante en él, dentro del disfrute conjunto, el uso de la vivienda, debe regirse, de acuerdo con el artículo 2 de la vigente Ley de Arrendamientos Urbanos”. En tal caso, dada la remisión al artículo 2 de la LAU, debe considerarse que el arrendamiento cae dentro del ámbito del régimen especial. Y, según entendemos, en su totalidad, sin posible prorrateo en función de la superficie destinada a una y otra finalidad.

De conformidad con el criterio administrativo, la remisión al artículo 2 de la LAU también impide que se aplique el régimen cuando el arrendatario no lo dedica a uso propio, sino al subarrendamiento. Y ello porque dicho precepto exige la satisfacción de la necesidad de vivienda “del arrendatario”. Así lo indica la contestación a consulta de 8 de septiembre de 2006 (núm. V1806-06), que excluye el régimen en un caso en que una sociedad alquilaba las viviendas a otra entidad para que, por vía del subarrendamiento, cediera los pisos a los inquilinos finales.

Un problema diferente es el de los arrendamientos a favor de empresas para que, a su vez, éstas las cedan a sus empleados con finalidad de vivienda. Si acudimos, de nuevo, al ámbito del IVA, la interpretación del artículo 20.Uno.23.º, que también excluye del ámbito de la exención los subarrendamientos, no puede ser más controvertida. Así, la STSJ de Madrid de 29 de septiembre de 2005 (JT 2005, 1594) contempla un supuesto donde se arrendaba un edificio a una empresa para que, a su vez, lo cediera como vivienda a sus empleados. Del examen del contrato se desprende que la empresa se reservaba el derecho a designar qué personas iban a ocupar las viviendas, así como a cobrarles determinadas cantidades para recuperar, total o parcialmente, el precio del arriendo. De ahí deduce el Tribunal que nos encontramos ante un subarrendamiento que excluye la exención en el arrendamiento previo. La exención sólo se aplicaría, según esta tesis, si el inmueble se destinara a vivienda de un empleado concreto expresamente designado en el contrato.

Esta doctrina, sin embargo, no es unánime y, en cierto modo, presenta un carácter mixto, en la medida en que acude a las estipulaciones del contrato para sostener una u otra solución. Así, las SSTSJ de Baleares de 22 de mayo de 2001 (JT 2001, 909), de Valencia de 8 de febrero de 2002 (JT 2002, 870), de Aragón de 30 de mayo de 2003 (JUR 2003, 274649) y de Madrid de 20 de sep-

tiembre de 2004 (JT 2004, 1606) defienden de manera incondicionada la aplicación de la exención. Por el contrario, la STSJ de Murcia de 17 de julio de 2002 (JT 2002, 1426) considera que nunca se aplica el beneficio fiscal.

Esta última parece ser la tesis de la Administración, que viene exigiendo que sea el propio arrendatario quien destine el edificio a vivienda [*vid.*, entre otras muchas, la resolución del TEAC de 19 de febrero de 2003 (JT 2003, 661)]. Ahora bien, también puede advertirse aquí algún matiz. Nos referimos a la resolución del TEAC de 15 de diciembre de 2004 (JT 2005, 392), dictada en unificación de doctrina, que examina un contrato de arrendamiento a favor de una fundación, pero cuyo destino, según el propio contrato, era satisfacer de modo permanente las necesidades de vivienda de unos enfermos mentales. Del mismo modo, se prohibía expresamente el subarrendamiento, la cesión y el ejercicio de industria alguna. Por último y como es lógico, no se cobraba cantidad alguna a los ocupantes de las viviendas. Estas especiales circunstancias llevan al TEAC a considerar que, frente a su doctrina general favorable a la exclusión de la exención, en este caso sí se aplica el incentivo fiscal.

La relación entre los empleados y los trabajadores sí puede encuadrarse, sin embargo, en la exención prevista en el artículo 20.Uno.23.º. En primer lugar, porque se trata de una cesión onerosa, en la medida en que se encuadra en la relación laboral como una retribución más. En segundo lugar, ya que tiene por objeto un edificio destinado a vivienda [resolución del TEAC de 15 de junio de 2005 (JT 2005, 1405)].

No obstante, ésta no parece ser la solución seguida por la DGT en relación con el régimen especial que ahora estudiamos. Así, la contestación a consulta de 14 de abril de 2005 (número V0623-05) afirma que “resultará indiferente que el contrato se realice con una persona jurídica siempre que el destino del inmueble sea el de viviendas y que se cumplan el resto de requisitos”. A nuestro juicio, se trata de un criterio acertado, que atiende a la realidad material, donde la interposición de la sociedad sólo responde al hecho de ser la pagadora de la renta, pero donde el arrendamiento persigue, sin duda alguna, satisfacer las necesidades de vivienda de los trabajadores.

Por otra parte, dándose el requisito de la utilización como vivienda, el artículo 2 de la LAU no excluye ningún tipo en concreto. Por tanto, como afirma la DGT, en contestación a consulta de 10 de noviembre de 2006 (núm. V2242-06), el régimen no sólo se aplica a los pisos, sino también a casas adosadas o aisladas.

A estos efectos, se asimilan 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. Esta norma se inspira en el artículo 2.2 de la LAU, que dispone que “las normas reguladoras del arrendamiento de vivienda se aplicarán también al mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador”.

No obstante, debe resaltarse la existencia de alguna diferencia, como la limitación de las plazas de garaje a dos. Dicha restricción, unida a la utilización del término “conjuntamente”, nos remite, de nuevo, a la LIVA. En concreto al artículo 91.Uno.1.7.º, que prevé el tipo reducido del 7 por 100 para las entregas de edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente. Ello conlleva, a su vez y según la doctrina administrativa, la necesidad de que dichas plazas se ubiquen en el mismo edificio que las viviendas. No obstante, esta afirmación debe matizarse. También se admite la aplicación del tipo reducido en los casos en que una promoción inmobiliaria comprende varios edificios y las plazas de garaje se encuentran en el subsuelo. Ahora bien, ello exige, según la contestación a consulta de 22 de marzo de 2001, el cumplimiento de dos requisitos. De un lado, que los garajes se encuentren construidos en una zona del subsuelo que ocupe toda la superficie de los edificios y zonas comunes de la promoción inmobiliaria. De otro, que se acceda a los mismos mediante rampas de acceso situadas entre los mencionados edificios.

No es preciso que la transmisión se formalice en la misma escritura pública, aunque sí que exista una vinculación entre la transmisión de ambos bienes y que sea simultánea. Así, la resolu-

ción del TEAC de 16 de febrero de 1993 (JT 1993, 108) señala que, a pesar de existir dos escrituras públicas, debe aplicarse el tipo reducido, ya que “tanto la adquisición de la vivienda, como la del garaje se hizo con unidad de destino, aunque no se documentara como una unidad de acto, siendo así que aparece una vinculación entre la vivienda y el garaje formando ambos objetos en su conjunto la misma causa y finalidad de la compraventa”. Del mismo modo, también resulta irrelevante que el vendedor establezca o no como obligatoria la adquisición conjunta de vivienda y plaza de garaje. Es decir, siempre que la transmisión reúna las condiciones señaladas se aplicará el tipo reducido, aunque el vendedor ofrezca como opcional la adquisición de la plaza de garaje.

¿Se aplica esta doctrina al artículo 53.1 del TRLIS? A nuestro juicio, la respuesta debe ser negativa, bastando para ello acudir, otra vez, a la normativa reguladora del impuesto indirecto. Así, es preciso tener en cuenta que el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA, relativo a la exención de los arrendamientos también contiene una previsión similar a la del artículo 91.Uno.1.7.º y, sin embargo, es interpretada de forma diversa, exigiendo tan sólo el carácter accesorio del alquiler del garaje o anexo respecto de la vivienda. En este sentido, puede citarse la contestación a consulta de 14 de noviembre de 2002 (JUR 2003, 48171) que, en un caso de alquiler de plazas de garaje en un edificio contiguo, señala que “tratándose de plazas de garaje arrendadas conjuntamente con viviendas y siempre que tenga el carácter de accesorias respecto a estas últimas, se podrá aplicar la exención expuesta anteriormente y contenida en el artículo 20.Uno.23.º”. Como puede observarse, en el caso del arrendamiento la DGT acude a la misma noción empleada por el artículo 2.3 de la LAU, que no es otra que la accesoriedad de la plaza o el anexo respecto de la vivienda. Pero no exige la unión física entre la edificación y los garajes. Y ello es lógico, ya que dicho requisito se circunscribe a la aplicación del tipo reducido, en la medida en que trata de evitar que se beneficien del mismo, ventas de garajes objeto de una promoción diferente y situados, eventualmente, en un edificio no apto para vivienda. Recordemos, que el tipo reducido se reserva para las edificaciones o partes de las mismas que cumplan esta condición indispensable.

En el caso que nos ocupa, debe adoptarse la misma solución a la seguida en la imposición indirecta, limitándose la exigencia al carácter accesorio de estos anexos dentro del contrato de arrendamiento celebrado, donde el elemento objetivo esencial es la vivienda.

2.2.2. *La realización de actividades diferentes del arrendamiento de viviendas*

Como hemos señalado, la Ley no exige exclusividad en cuanto al arrendamiento de viviendas, ni por lo que se refiere al objeto social ni en relación a la concreta actividad desarrollada. Es más, el artículo 53.1 del TRLIS declara expresamente la compatibilidad entre el arrendamiento y dos tipos de actividades. De un lado, cualquier otra actividad complementaria, sin que la norma incluya cualquier precisión. De otro lado, la transmisión de las viviendas cedidas en alquiler, siempre que haya transcurrido el plazo mínimo de arrendamiento, que luego examinaremos, pero que podemos adelantar ya que es de siete años.

Los conceptos de actividad principal y complementaria se definen con un criterio cuantitativo. Así, se estima que el arrendamiento de viviendas tiene el carácter de actividad principal cuando el 55 por 100 de las rentas del período impositivo provengan de alquileres que cumplan los requisitos necesarios para gozar de las bonificaciones reguladas en el artículo 54 del TRLIS. Es preciso tener en cuenta que a la hora de realizar la comparación no sólo se toman, como actividad complementaria, los rendimientos de verdaderas actividades empresariales, sino también las rentas pasivas, como pueden ser intereses o dividendos. Estos últimos, además, incluso aunque otorguen el derecho a la deducción del 100 por 100 regulada en el artículo 30.2 del TRLIS [contestación a consulta de 21 de abril de 2006 (núm. V0791-06)].

Aunque la Ley no introduce ninguna aclaración, entendemos que este porcentaje se calcula tomando en consideración, por un lado, las rentas positivas y negativas derivadas del arrendamiento y, por otro, las demás, con la exclusión expresa que luego veremos. Dicho con otras palabras, entendemos que la concurrencia del porcentaje mínimo debe apreciarse tras compensar entre sí las rentas positivas y negativas del arrendamiento y de las actividades complementarias.

La norma no precisa cuáles son las consecuencias derivadas del incumplimiento del porcentaje indicado, que deberá verificarse por cada período impositivo. No cabe duda de una repercusión

sión evidente, como es la imposibilidad de aplicar los beneficios derivados del régimen en el período impositivo en que supere la proporción de actividades complementarias. Sin embargo, la situación no es tan sencilla, sino que deben examinarse otras posibles consecuencias. Nos referimos a aquellos casos en que, una vez incluida la entidad en el régimen especial y habiéndolo aplicado en algunos ejercicios, incumple este requisito en un período aislado, volviendo a cumplir luego la proporción. En estos casos se plantea si esta “interrupción” en la aplicación del régimen determina que se deba volver a computar, desde el inicio, el plazo mínimo de arrendamiento de cada vivienda a que antes hacíamos referencia. O, alternativamente, puede defenderse que, sin iniciarse el cálculo de un plazo nuevo, al menos no se computa el año en que la sociedad quedó excluida del régimen especial.

A nuestro juicio y en una primera aproximación, la respuesta debería ser negativa en ambos casos. Parece preferible que, una vez que la sociedad ha ingresado en el régimen y ha comenzado el arrendamiento de la vivienda, computen sucesivamente todos los años a los que se extienda aquél, por mucho que la entidad, en un año concreto no haya podido acceder a las bonificaciones reguladas en el artículo 54 del TRLIS. Esta conclusión se desprendería del objetivo perseguido con el establecimiento de un plazo temporal mínimo para el arrendamiento. Así, se pretende que la oferta de las viviendas sea real y se mantenga durante determinado plazo, como contrapartida de los beneficios fiscales a los que pueden acogerse este tipo de entidades. Esto es, se trata de incrementar la oferta de viviendas durante un lapso temporal más o menos amplio, de manera que se dote a la medida de una eficacia estructural. Pues bien, dicho fin se cumple también en el período impositivo intermedio en que la sociedad, por su volumen de actividades complementarias, no puede mantenerse en el régimen, siempre que la vivienda permanezca en arrendamiento. Por tanto, no hay razón alguna para que en el ejercicio siguiente, donde ya es posible aplicar aquél, comience un nuevo cómputo del plazo mínimo o no se tenga en cuenta el año precedente de alquiler. A estos efectos, es preciso tener en cuenta que el cumplimiento del porcentaje máximo de actividades complementarias no siempre resulta fácil de controlar por la entidad, ya que puede depender de circunstancias imprevisibles o prácticamente obligatorias, como puede ser una evolución muy favorable de un determinado mercado o la necesidad de tener que realizar activos para hacer frente a deudas.

En el mismo sentido, Córdón Ezquerro señala que en el período impositivo del incumplimiento no existe derecho a la aplicación de las bonificaciones, “pero en el siguiente si se cumplen todos los requisitos sí que se tiene derecho a la bonificación sin necesidad de optar nuevamente mediante comunicación a la Administración tributaria; en consecuencia, el plazo de siete años seguiría su cómputo sin que se reabra otro nuevo” (“El régimen especial de las sociedades patrimoniales y de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas”, *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Madrid, Civitas, 2006, p. 582).

Las afirmaciones anteriores parecen indiscutibles en el ejemplo que hemos utilizado, donde el período de interrupción en la aplicación del régimen se limita a un ejercicio. Sin embargo, surgen más dudas si el incumplimiento persiste durante dos o más ejercicios, aunque luego se produzca un retorno al régimen. En estas situaciones, parece que el transcurso de un tiempo más o menos dilatado permitiría apreciar una ruptura en el tracto en la aplicación del régimen, de manera que el ingreso posterior en el mismo debería equipararse, a todos los efectos –incluyendo el cómputo de la antigüedad de los arrendamientos–, a una primera aplicación. No obstante, esta conclusión parece ser desmentida por el propio mecanismo de ingreso y salida del sistema. Como veremos, tan sólo se exige una comunicación para la entrada, que se mantiene en tanto no se produzca la renuncia al régimen. Por tanto, el incumplimiento de la proporción de rentas, según la configuración dada por el propio legislador, sólo produce efectos en el ejercicio en que tiene lugar, pero no determina la exclusión del régimen.

En cualquier caso, ésta es una cuestión que debería ser objeto de una aclaración expresa en la Ley. *De lege ferenda*, parece preferible mantener el cómputo del plazo de antigüedad, incluso durante los años en que no se aplique el régimen. De esta forma, se consigue y, de alguna manera, por su flexibilidad, se contribuye a la consecución de los objetivos perseguidos con el régimen especial. Eso sí, siempre que se haya producido un primer arrendamiento de la vivienda una vez que la sociedad haya ingresado por vez primera en el régimen.

Por otra parte, es preciso resaltar que existe una norma especial para el cómputo del porcentaje del 55 por 100. Para la realización de este cálculo no se incluyen las rentas derivadas de la transmisión de los inmuebles una vez transcurrido el período mínimo de arrendamiento previsto en

la Ley. Por tanto, el importe obtenido por estas enajenaciones puede ser ilimitado, sin que por ello se excluya la aplicación del régimen.

Como puede observarse, la previsión anterior permite que las empresas promotoras cedan a este régimen, siempre que cumplan, con carácter previo a la venta de la vivienda, con el plazo de alquiler. La medida no deja de ser positiva, ya que amplía el abanico de sujetos, propietarios de viviendas, que puedan plantearse ofertarlas en arrendamiento. Ahora bien, debe tenerse en cuenta también que puede dar lugar a la comisión de fraudes. Así, el artículo 2 de la LAU no excluye, en modo alguno, que los arrendamientos de vivienda puedan concertarse con una opción de compra. Si ello es así, puede suceder que la promotora, queriendo vender realmente el bien, formalice con el comprador un alquiler con opción de compra, trasladando a las rentas, en realidad, parte del precio de la venta. De esta forma se consigue que parte del precio de lo que es en realidad una compraventa resulte bonificado, mediante una aplicación indebida del régimen especial.

Ahora bien, no creemos que deba introducirse ninguna norma específica para combatir esta posibilidad, como puede ser la prohibición de introducir opciones de compra o la de vender la vivienda a los mismos sujetos que la han utilizado en alquiler. Por lo que se refiere a la primera, ya que no es eficaz, en la medida en que la opción de compra puede ser objeto de un pacto privado y sin reflejo en el contrato de alquiler. En relación a la segunda, porque supone cercenar una posibilidad más de acceso a la compra de la vivienda para un buen número de sujetos. A nuestro juicio, basta con aplicar debidamente la cláusula de simulación prevista en el artículo 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). Así, podrá declararse la existencia de una compraventa simulada cuando el precio pactado para las rentas del alquiler sea desproporcionado en relación al normal de mercado.

2.2.3. *Número de viviendas arrendadas*

El segundo de los requisitos objetivos afecta al número de viviendas arrendadas. Así, es preciso 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 diez [art. 53.2.a) del TRLIS].

Las viviendas arrendadas deben encontrarse situadas en España, pero, como ya hemos visto, resulta indiferente que hayan sido adquiridas a terceros o construidas o promovidas por el propio sujeto pasivo. Debe resaltarse que la Ley no limita, en modo alguno, cuál sea el negocio jurídico por el que se produce la adquisición de los inmuebles. Por ello, tal y como aclara la contestación a consulta de 10 de noviembre de 2006 (núm. V2242-06), puede acogerse al régimen una vivienda adquirida mediante una aportación no dineraria en suscripción de acciones en la constitución de la sociedad o en una ampliación de su capital. Para la DGT, en contestación a consulta de 26 de enero de 2005 (núm. 0021-05), tampoco constituye impedimento alguno el hecho de que la vivienda se adquiriera a una sociedad vinculada.

Bajo la legislación anterior se planteó el problema de precisar si el título jurídico que permitía ofertar las viviendas en alquiler debía ser, en todo caso, el de propiedad o cabía que la entidad arrendadora fuera de titular de un derecho real, como el de usufructo, o arrendataria, con la finalidad de subarrendar. A juicio de la DGT, en contestación a consulta de 16 de septiembre de 2005 (núm. V1790-05), existían ciertas menciones en el artículo 53 del TRLIS que limitaban las posibilidades a la propiedad. De un lado, se establecían determinados requisitos en cuanto al valor contable de las viviendas y “si la entidad dispusiera de viviendas a título de usufructuaria o arrendataria que subarriende, el valor de las mismas no figuraría registrado en su contabilidad, y dejaría sin efecto los citados límites”. De otro lado, el precepto contenía, tratándose de viviendas no protegidas, una alusión a que aquéllas hubiesen sido adquiridas a valor de mercado. Por último, “en el apartado 6 del artículo 54 se permite aplicar el régimen con ciertas especialidades cuando se trate de «viviendas que hayan construido o promovido»”.

En una primera aproximación, estas conclusiones deben aceptarse también con la redacción actual de la norma. En primer lugar, existen varias referencias en el artículo 53 del TRLIS a las viviendas adquiridas o promovidas por la entidad. En segundo lugar, la letra c) de su apartado segundo,

al establecer una regla para el cómputo del plazo mínimo del arrendamiento, distingue entre “viviendas que figuren en el patrimonio de la entidad” antes de entrar en el régimen y las demás. Por último, la letra e) del mismo apartado se refiere a la transmisión de las viviendas objeto de arrendamiento.

La consecuencia que acabamos de obtener determina que ningún sujeto pueda acogerse al régimen especial en los supuestos de subarrendamiento. Ya vimos que no puede el arrendador, porque el arrendatario no destina el inmueble a vivienda. Pues bien, tampoco lo puede hacer el arrendatario-subarrendador, al faltarle el título jurídico de propiedad sobre la vivienda.

No obstante, una interpretación sistemática de nuestro ordenamiento tributario nos conduce a la solución contraria. Así, es preciso tener en cuenta que la Ley 30/2005, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2006 introdujo una modificación muy relevante en el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA. Consiste en extender la exención en IVA de los arrendamientos de vivienda al arrendamiento de edificaciones a favor de las entidades que aplican el régimen especial siempre que éstas las destinen, a su vez, al alquiler. Esto es, se contempla expresamente la posibilidad de que dichas entidades subarrienden las viviendas de las que disponen en virtud de un contrato de alquiler. Y no sólo eso, sino que se fomenta fiscalmente dicha posibilidad declarando exento el arrendamiento en el que la sociedad ocupa la posición de arrendataria. Esto es, se libera a dicha entidad del deber de pagar un impuesto que, como veremos más adelante, no va a tener, como regla general, carácter deducible. Si ello es así y teniendo en cuenta que esta modificación normativa se produjo de forma casi simultánea a la reforma del régimen especial en el IS, deberemos llegar a la conclusión de que, a efectos de este último tributo también se permite, en la actualidad, disponer de las viviendas en virtud de contratos de arrendamiento.

Aunque la norma no lo señale expresamente, se admite que el título que atribuye el uso de las viviendas sea el arrendamiento financiero. Y ello ya que, si no fuera así, carecería de sentido la norma contenida en el artículo 54 del TRLIS –y que luego examinaremos– para el cómputo de la renta bonificada cuando las viviendas son objeto de tales contratos. Aunque el precepto no lo señale expresamente, la admisión de esa posibilidad proviene de la equiparación que realiza el TRLIS, con carácter general, entre las inversiones mediante arrendamiento financiero y las efectuadas a través de la adquisición de la propiedad. Pero para ello es necesario que finalmente se ejercite la opción de compra.

Por otra parte, debe observarse que la norma no exige que las viviendas se encuentren siempre efectivamente arrendadas, sino que basta con que estén ofrecidas en arrendamiento. Entendemos que debe tratarse de una oferta seria, de manera que se materialice en un contrato siempre que exista un futuro inquilino dispuesto a aceptar las condiciones propuestas y en la medida en que éstas no difieran sensiblemente, por gravosas, de las normales de mercado. No obstante, la falta de determinación de la norma, unida a la dificultad de verificar la verdadera intención de ofertar la vivienda al arrendamiento, garantiza el conflicto en esta materia. Los problemas probatorios se presentan, además, para las dos partes de la relación. Desde el punto de vista del sujeto pasivo, se verá obligado, en la práctica, a preconstituir la prueba de la existencia de la oferta, por ejemplo, mediante la utilización de intermediarios del mercado inmobiliario. Por su parte, la Administración, una vez acreditada la existencia de una oferta, tendrá muy difícil la acreditación de que se trata de una simulación con la finalidad de cumplir el requisito y poder aplicar el régimen.

Para finalizar, queremos destacar el rigor con el que el legislador ha configurado este requisito, en lo que se refiere al cómputo del número de viviendas. Así, no se ha tomado una media de las arrendadas durante el período impositivo, de forma que se cumpla el requisito aunque haya períodos en los que existan menos de diez, compensado con otros en los que se supere dicha cifra. La opción del legislador es más estricta, ya que exige la observancia del número mínimo “en todo momento”, esto es, en todos y cada uno de los días del período impositivo. Se trata de una solución más simple, cuyo rigor se matiza mediante la equiparación entre vivienda arrendada y ofrecida en arrendamiento, pero que puede dar lugar a controversias por lo problemas probatorios antes apuntados.

2.2.4. *Superficie de las viviendas arrendadas*

De conformidad con el artículo 53.2.b) del TRLIS la superficie construida de cada vivienda acogida al régimen no puede exceder de 135 metros cuadrados. Cumpliéndose este requisito en

diez de las viviendas arrendadas u ofrecidas en alquiler, la entidad puede tener otras adicionales, también en alquiler, cuya superficie exceda este límite. Ahora bien, como es lógico, las rentas derivadas de estas últimas no disfrutarán de bonificación alguna.

La forma de cómputo de esta superficie no ha dejado de plantear cierta polémica. Para la DGT, en contestación a consulta de 24 de abril de 2006 (V0805-06), por superficie construida debe entenderse como “superficie construida sin incluir la parte proporcional de los elementos comunes, y sin considerar que es la superficie útil”. En consecuencia, se viene a adoptar una tesis intermedia, que se limita a los elementos privativos pero que prescinde del dato de la superficie realmente aprovechable como vivienda. Por ello mismo, “sí incluye la superficie de terrazas, patios, azoteas u otras dependencias no cerradas que sean de uso exclusivo de la vivienda, pues se consideran asimismo privativos de la vivienda y computables en la superficie construida”.

Para excluir la superficie útil –lo que permitiría una mayor superficie construida–, acude a los artículos 9 de la Ley Hipotecaria y 51 del Reglamento Hipotecario, que hacen referencia a la “medida superficial” del inmueble, en la interpretación realizada por la Dirección General de los Registros y el Notariado. Así, su Resolución de 30 de diciembre de 2005 identifica esta expresión con la superficie construida. En sentido inverso, el rechazo a acudir a la superficie construida con la parte proporcional de los elementos comunes proviene de la constatación de ser un tipo de medición sólo empleada por la normativa de protección oficial ya derogada. A ello debe añadirse que, tras la última modificación de los artículos 53 y 54 del TRLIS, “han desaparecido las particularidades que se establecían para las viviendas calificadas como de protección oficial o declaradas protegidas”.

Por otra parte, es preciso recordar que la Ley asimila a la vivienda los garajes y trasteros siempre que se arrienden conjuntamente con aquélla. Dicha previsión ha suscitado la duda de si su superficie se toma en consideración a efectos del cálculo de la superficie. La respuesta debe ser negativa. Como señala, con buen criterio, la resolución que acabamos de citar, “esta asimilación ha de entenderse referida a los efectos de la renta derivada del arrendamiento que será, en su caso, objeto de bonificación, pero en lo que se refiere a este requisito de superficie máxima de las viviendas al que alude el artículo 53.2.b) del TRLIS, no cabe entender que la superficie de estos elementos esté incluida en el mismo, que apunta exclusivamente a la vivienda”.

2.2.5. Plazo mínimo de arrendamiento

El artículo 53.2.c) del TRLIS exige que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos siete años. De nuevo nos encontramos ante el problema de determinar cómo se prueba la situación de oferta de arrendamiento sin que éste se produzca de manera efectiva.

La norma aclara además cuál es el *dies a quo* para el cómputo de dicho plazo:

- 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, desde la fecha en que, una vez dentro del régimen, se arrienden por vez primera.
- En el caso de viviendas adquiridas o promovidas con posterioridad por la entidad, desde la fecha en que fueron arrendadas por primera vez.

Como puede observarse, aunque la norma equipara a estos efectos la situación de alquiler a la de su mera oferta, dicha asimilación sólo es eficaz desde que haya existido un primer arrendamiento. Hasta entonces, no empieza a computarse el plazo de siete años. Por tanto, el plazo “preparatorio” del primer arrendamiento de cada vivienda no se incluye dentro del cálculo.

El incumplimiento de este requisito no determina la exclusión del régimen, sino que sus efectos se limitan a cada vivienda concreta. Así, por cada una de ellas que se transmita o desafecte antes de la finalización del plazo, se perderán todas las bonificaciones aplicadas, aunque se hubiesen

practicado más allá del plazo de prescripción. Esto es, las bonificaciones se aplican de manera condicionada al cumplimiento de este plazo. Así, la norma dispone que, 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 el régimen especial. Todo ello, añade el precepto, sin perjuicio de los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes.

Dos son las cuestiones que se suscitan en relación a las consecuencias derivadas de este incumplimiento. En primer lugar, la norma se refiere, como acabamos de ver a “los intereses de demora, recargos y sanciones que, en su caso, resulten procedentes”. ¿Qué significado tiene la inclusión de dicha mención? A nuestro juicio, se refiere a las consecuencias derivadas de la omisión del deber, en el período impositivo en que se constate la infracción del plazo mínimo, de regularizar las bonificaciones aplicadas o a las prestaciones accesorias y sanciones que puedan exigirse en caso de que se haya producido algún otro incumplimiento en los ejercicios afectados. Pero en ningún caso significa que la regularización, por sí sola, implique el devengo de tales prestaciones y sanciones. Así, el contenido de la regularización está expresamente previsto en la norma y no es otro que el ingreso de las bonificaciones aplicadas en la misma declaración del período impositivo en que se produzca el incumplimiento. En este sentido y por lo que se refiere al interés de demora, supone una excepción a lo previsto en el artículo 122 de la LGT, que dispone que “salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora”.

La segunda cuestión, más relevante, es la del alcance de la norma que acabamos de examinar. Dicho con otras palabras, se trata de decidir si las consecuencias se limitan a las expresamente previstas o pueden deducirse otras adicionales. En particular, se plantea si la renta derivada del arrendamiento de la vivienda transmitida antes de tiempo computa a efectos del cálculo del porcentaje del 55 por 100 antes examinado. En caso negativo, puede perderse el derecho a la aplicación del régimen, por todas las viviendas, en el período impositivo en que se produce la transmisión o desafectación. O, incluso, llevando el razonamiento a sus últimas consecuencias, debería eliminarse dicha renta de todos los ejercicios anteriores, recalculando los porcentajes de la actividad de arrendamiento y de las complementarias. Ello puede determinar la pérdida sobrevenida y retroactiva del régimen.

A nuestro juicio, la inclusión de una disposición específica acerca de los efectos derivados del incumplimiento del plazo pone de manifiesto la voluntad del legislador de limitar aquéllos. Además, dicha limitación tiene todo su sentido, ya que circunscribe las consecuencias a la vivienda transmitida y a las bonificaciones a la que dio derecho. De esta forma se dota al régimen de la necesaria flexibilidad, se garantiza la seguridad jurídica y, a la vez, se asegura que los beneficios fiscales no se van a aplicar de manera indebida. Además, no parece que sea lógico y coherente con la finalidad del régimen el excluir del cómputo a las rentas derivadas de las viviendas vendidas antes de tiempo. Así, no puede olvidarse que la transmisión no altera su naturaleza, de manera que siguen siendo renta generada por un alquiler de vivienda que cumple todos los requisitos del sistema.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta, que la consecuencia expresamente prevista por la norma ya es bastante severa –lo que no quita que sea coherente con el régimen, como hemos indicado–, extendiéndose la regularización a todos los ejercicios en que se aplicó la bonificación.

En sentido contrario, no parece que pueda evitarse que la vivienda transmitida deje de computar para el número mínimo de inmuebles arrendados. A estos efectos, debemos recordar que se exige que sean diez siempre, en todo momento. Por tanto, la venta o cambio de afectación de una de las alquiladas puede determinar el incumplimiento del umbral mínimo y, en consecuencia, la inaplicación del régimen en el ejercicio en que se produce. No obstante y por las mismas razones que ya hemos indicado en relación con la proporción de ingresos, entendemos que el cómputo del número de viviendas arrendadas no debe verse alterado en los períodos impositivos precedentes.

2.2.6. Contabilización separada

Aunque la Ley no lo señale expresamente al referirse a las actividades complementarias, lo cierto es que parte de aquéllas van a estar vinculadas a la promoción inmobiliaria. Por ello, el artículo 53.2.d) establece el deber de que tales actividades y la 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 aquéllos se dividan. Esto es, se trata de deslindar, dentro de cada inmueble y para cada vivienda, su destino, así como los ingresos y gastos imputables a cada una de ellas. Además de con una finalidad de control acerca de cuáles son las viviendas ofrecidas en alquiler y cuáles las dedicadas al arrendamiento, esta exigencia se incluye para poder determinar y verificar la base de las bonificaciones que examinaremos a continuación.

La DGT, en contestación a consulta de 24 de abril de 2006 (núm. V0805-06), ha precisado los siguientes extremos en relación con el deber de contabilización separada:

- En primer lugar, esta obligación no sólo afecta a las viviendas, sino también a los garajes y trasteros alquilados de manera conjunta con aquéllas.
- En segundo lugar, si un mismo garaje o trastero ha estado alquilado con varias viviendas durante un período impositivo, deberá identificarse la renta correspondiente a cada una de ellas junto con su dependencia anexa.
- En tercer lugar, si además de los arrendamientos de vivienda y la promoción inmobiliaria se desarrolla una actividad de alquiler de locales, oficinas u otros inmuebles, la obligación de contabilización separada no afecta a estos últimos.
- Por último y en relación a la forma de cumplir esta obligación, deberán observarse las normas mercantiles pero consiguiendo siempre que se cumpla el objetivo a que aquélla sirve: obtener el desglose necesario para conocer la renta correspondiente a cada vivienda. Por ello, no parece que se observe el requisito si la información se incluye únicamente en la nota de situación fiscal de la Memoria, tal y como pretendía el contribuyente.

3. CONTENIDO DEL RÉGIMEN ESPECIAL

3.1. Régimen aplicable a la sociedad: las bonificaciones

3.1.1. Rentas objeto de bonificación

De acuerdo con el artículo 54.1 del TRLIS, las rentas objeto de bonificación son las derivadas del arrendamiento. Dicho con otras palabras, la bonificación se aplica sobre la parte de la cuota íntegra derivada de tales alquileres. El apartado segundo del precepto se ocupa, además, de precisar qué se entiende por tales rentas, estando integradas para cada vivienda por el ingreso íntegro obtenido, minorado en los gastos directamente relacionados con la obtención del mismo, así como en la parte de los gastos generales que correspondan proporcionalmente.

A pesar de lo que pudiera parecer, esta imputación proporcional de los gastos generales, no debe ocasionar serios problemas. Y ello porque la propia Ley nos indica cuál es el criterio de reparto: la proporción que suponga el ingreso derivado de la vivienda respecto de la totalidad de los ingresos. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que la DGT, en contestación a consulta de 24 de abril de 2006 (núm. V0805-06) rechaza la posibilidad de que se adopte otro criterio de distribución, en concreto, el de la superficie de las viviendas.

En el cálculo de la base de la bonificación se plantean dos problemas que la Ley no resuelve de manera expresa. En primer lugar, qué sucede cuando unas viviendas generan rentas positivas y otras negativas. Así, debe decidirse si la base de la bonificación está constituida por la parte de cuota resultante de la aplicación del tipo de gravamen a la renta compensada o si, por el contrario, únicamente se toma la renta positiva. A nuestro juicio, la opción correcta es la primera, ya que la cuota íntegra, que es la magnitud que la norma toma como base de la deducción, se conforma tomando el neto de las rentas obtenidas (*vid.* CORDÓN EZQUERRO, T.: “El régimen especial de las sociedades patrimoniales y de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas”, *op. cit.*, p. 587).

En segundo lugar, tampoco se dice nada para los supuestos en que la renta derivada del arrendamiento es positiva, pero es negativa la procedente de las actividades complementarias. Frente a lo que pueda parecer, en este caso nos inclinamos por calcular la bonificación sobre la totalidad de la renta del alquiler, antes de proceder a su compensación con la renta negativa de las actividades complementarias. Y ello ya que, en caso contrario, se estaría reduciendo el importe de la bonificación, aplicándola en sentido inverso sobre el rendimiento negativo del resto de actividades. Como es lógico, la solución que propugnamos puede dar lugar a que la bonificación no pueda aplicarse en su totalidad, al dejar reducida hasta cero la cuota íntegra del impuesto (en sentido contrario, CORDÓN EZQUERRO, T.: “El régimen especial de las sociedades patrimoniales y de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas”, *op. cit.*, p. 586).

Por último, el apartado tercero contiene una norma especial para el cálculo de la base de la bonificación aplicable cuando las viviendas fueron adquiridas mediante contratos de arrendamiento financiero a los que les resulte de aplicación el régimen especial regulado en el artículo 115 del TRLIS. Como sabemos, dicho régimen se caracteriza por una aceleración en las amortizaciones, en la medida en que, con el límite del duplo o del triple –en este caso, para las empresas de reducida dimensión– del coeficiente de amortización máxima, es deducible la totalidad de lo pagado a la entidad financiera en concepto de recuperación del coste del bien. Todo ello siempre que el contrato tenga una duración mínima de diez años, en el caso de inmuebles, y de que la parte de las cuotas anuales correspondiente a la recuperación del coste del bien tenga carácter constante o creciente. Como sabemos, además, esta aceleración de la amortización se realiza de manera extracontable, constituyendo una de las excepciones al principio de inscripción contable.

Pues bien, el segundo párrafo del artículo 54.2 del TRLIS señala que para calcular la renta bonificada no se tienen en cuenta las correcciones derivadas de la aplicación del régimen especial. De esta forma, mientras dure el contrato de arrendamiento financiero, la renta objeto de bonificación es superior que la que se somete a gravamen en el impuesto. Esta solución es la única coherente con la compatibilidad entre ambos regímenes que establece el artículo 53.4 del TRLIS, ya que de lo contrario un beneficio –el que ahora analizamos– absorbería al otro (la amortización acelerada propia de los contratos de *leasing*). Debe advertirse, no obstante, que el “incremento de bonificación” no es definitivo, sino que se verá revertido una vez que finalice el contrato de arrendamiento financiero. Así, en este momento –y suponiendo que no han operado los límites antes indicados–, la sociedad practicará la correspondiente amortización contable, que deberá corregirse incrementando la base imponible, ya que el sujeto pasivo ya ha deducido la totalidad del valor del bien. Pues bien, este ajuste de signo positivo tampoco se tendrá en cuenta para calcular la base de la bonificación. En estos años y hasta la completa amortización contable del bien, la base de la bonificación será inferior al resultado fiscal de la vivienda en cuestión.

3.1.2. *Cuantía de las bonificaciones*

3.1.2.1. Bonificación general

Con carácter general, se prevé una bonificación del 85 de la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas. Como ya hemos señalado, la bonificación no sólo exige que la sociedad cumpla los requisitos necesarios para estar incluida en el régimen, sino que también es preciso que cada vivienda en concreto se mantenga arrendada u ofrecida en arrendamiento durante un período de siete años.

3.1.2.2. Bonificación para los arrendamientos de especial protección

La bonificación anterior se eleva hasta el 90 por ciento respecto de las rentas derivadas de arrendamientos especialmente protegidos por este régimen. Son arrendamientos de especial protección los concertados por discapacitados siempre que en la vivienda se hayan efectuado las obras de adecuación previstas en la normativa del Impuesto sobre la Renta. De conformidad con el artículo 57.1 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, RIRPF), se entiende por obras e instalaciones de adecuación, aquellas que impliquen una reforma del interior de la vivienda, así como las de modificación de los elementos comunes del edificio que sirvan de paso necesario entre la finca urbana y la vía pública, tales como escaleras, ascensores, pasillos, portales o cualquier otro elemento arquitectónico, así como las necesarias para la aplicación de dispositivos electrónicos que sirvan para superar barreras de comunicación sensorial o de promoción de su seguridad

A estos efectos, las obras e instalaciones de adecuación deberán ser certificadas por la Administración competente como necesarias para la accesibilidad y comunicación sensorial que facilite el desenvolvimiento digno y adecuado de las personas con discapacidad. En concreto, se exige certificado o resolución expedido por el Instituto de Migraciones y Servicios Sociales o el órgano competente de las Comunidades Autónomas en materia de valoración de minusvalías, basándose en el dictamen emitido por los Equipos de Valoración y Orientación dependientes de la misma (art. 57.2 del RIRPF).

La discapacidad del arrendatario también deberá acreditarse en los términos previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta. Como sabemos, tendrán la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100. En particular, se considerará acreditado un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, en el caso de los pensionistas de la Seguridad Social que tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez y en el caso de los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad.

3.2. Régimen aplicable a los socios

El artículo 54.3 del TRLIS establece las peculiaridades aplicables a los socios de las entidades sometidas al régimen especial. Dicha norma, como es lógico dada su ubicación, sólo afecta a los socios que tengan la condición de sujetos pasivos del IS.

Se trata de una norma que, por lo menos a nosotros, nos resulta de difícil interpretación, dada su parquedad. Textualmente, señala, en su primer párrafo, lo siguiente:

“A los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos con cargo a las rentas a las que haya resultado de aplicación la bonificación prevista en el apartado 1 anterior, cualquiera que sea la entidad que los distribuya, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal aplicable a la entidad en ese momento, les será de aplicación la deducción para evitar la doble imposición regulada en el artículo 30.1 de esta Ley. No serán objeto de eliminación dichos beneficios cuando la entidad tribute en el régimen de consolidación fiscal. A estos efectos, se considerará que el primer beneficio distribuido procede de rentas no bonificadas.”

Este precepto supone una restricción a las posibilidades de deducción de estos sujetos, ya que sólo les resulta aplicable la que asciende al 50 por 100 de la cuota íntegra y nunca la del 100 por 100. Se trata de una limitación no exenta de lógica, habida cuenta de los importantes beneficios que ya se conceden a la sociedad que reparte el dividendo, cuya tributación efectiva se situará en porcentajes muy reducidos. Una vez que el tipo de gravamen general se sitúe en el 30 por 100, el gravamen efectivo de las rentas derivadas del alquiler, será, como máximo en el 4,5 por ciento.

No obstante y como apuntábamos, existen ciertas dificultades en su interpretación, lo que nos obliga a realizar algunas aclaraciones, a saber:

- En primer lugar, la referencia a que la norma se aplica con independencia de cuál sea la entidad que reparta el dividendo hay que entenderla referida a los supuestos

de reorganización empresarial, así como a los de transformación, siempre que sea la entidad resultante del proceso la que reparta el dividendo.

- En segundo lugar, es irrelevante que en el momento del reparto del dividendo la sociedad ya no esté incluida en este régimen especial.
- En tercer lugar, la fungibilidad de las cantidades incluidas en las reservas obliga a establecer una regla de imputación temporal. En concreto, se entiende que el beneficio repartido en primer lugar procede de rentas no bonificadas.

La regla que acabamos de exponer requiere de alguna aclaración. A nuestro juicio, significa que siempre que las reservas de la sociedad permitan entender allí incluidos beneficios procedentes de la renta bonificada, éstos son, en todo caso, los primeros que se distribuyen. Esto significa que si la entidad realiza actividades complementarias, puede ir repartiendo siempre los beneficios procedentes de la actividad no bonificada al objeto de evitar la duplicidad de gravamen.

- Para finalizar, la tributación efectiva del dividendo en el régimen de consolidación exige que estas rentas no se eliminen en dicho proceso.

La segunda de las disposiciones relativa a los socios, sujetos pasivos del IS, es la incluida en el segundo párrafo del artículo 54.3 del TRLIS:

“La deducción que resulte de aplicar el artículo 30.5 de esta Ley a las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en el capital de entidades que hayan aplicado este régimen fiscal y que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos bonificados, se reducirá en un 50 por 100, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten, el momento en el que se realice la transmisión y el régimen fiscal aplicable a las entidades en ese momento. No serán objeto de eliminación dichas rentas cuando la transmisión corresponda a una operación interna dentro de un grupo fiscal.”

También es necesario aquí realizar alguna aclaración:

- En primer lugar, esta previsión persigue la misma finalidad que la que acabamos de examinar. Así, se refiere a la deducción aplicable al incremento de beneficios no distribuidos, generado durante el período de tenencia de la participación, cuando ésta se transmite. Pues bien, el artículo 30.5 del TRLIS prevé una deducción de la totalidad de la cuota correspondiente a dichos beneficios, mientras que la norma que ahora examinamos lo limita al 50 por 100 por la parte de rentas bonificadas. De nuevo, el legislador tiene en cuenta la escasa tributación efectiva de la entidad cuyas participaciones se transmiten.
- En segundo lugar y ante la ausencia de cualquier especialidad diferente a la cuantía del beneficio, deben darse todos los requisitos previstos en el artículo 30.5 del TRLIS. En particular, que el porcentaje de participación sea igual o superior al 5 por 100 y que se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior a la transmisión de la participación.
- En tercer lugar, se reiteran las disposiciones relativas a la entidad cuyas participaciones se transmiten, al momento de la transmisión y al régimen fiscal aplicable.
- Por último, también se reproduce la cautela para las entidades sometidas al régimen de consolidación fiscal.

La situación que acabamos de exponer contrasta con la existente para los socios personas físicas. Como sabemos, la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) ha modificado sustancialmente la tributación de los dividendos. Así, se ha vuelto a un sistema clásico de doble gravamen de los mismos, sin deducción para evitar la doble imposición económica. Sin embargo, se ha sustituido la deducción por la aplicación de una exención de 1.500 euros para dichos dividendos. Pues bien, dicha exención se aplica, sin restric-

ción alguna, cuando los dividendos proceden de este tipo de entidades. En sentido inverso, las personas físicas no pueden aplicar deducción alguna por las rentas obtenidas por la transmisión de participaciones en estas sociedades.

4. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL

La aplicación del régimen especial exige una comunicación a la Administración tributaria, pero no es necesaria ninguna autorización. Ahora bien, es preciso dejar claro que aquél no puede comenzar a aplicarse si no se ha presentado la referida comunicación, por mucho que se cumplan todos los demás requisitos establecidos por la Ley.

El régimen comienza en el período impositivo que finalice con posterioridad a dicha comunicación y se aplica por tiempo indefinido, hasta el final del período en que tenga lugar la renuncia al mismo.

5. INCOMPATIBILIDAD CON OTROS BENEFICIOS FISCALES Y RÉGIMENES ESPECIALES

El artículo 53.4 del TRLIS establece el sistema de incompatibilidades entre este régimen especial y los demás. Así, se formula una regla general y dos excepciones. La regla general consiste en la incompatibilidad entre este régimen y cualquiera de los otros especiales regulados en el TRLIS. Además, resulta preferente la aplicación de estos últimos. En este sentido, es preciso resaltar la incompatibilidad con el régimen de sociedades patrimoniales, que resulta de aplicación durante 2007 para aquellas entidades cuyo período impositivo comenzara en 2006 y para aquellas otras que vayan a acogerse al régimen especial de disolución. Pues bien, queremos dejar clara la preferencia por el régimen de sociedades patrimoniales, que impide acceder al que ahora estamos estudiando [contestación a consulta de 2 de octubre de 2006 (núm. V1941-06)]. Por ello, hasta el momento no existía ninguna duda acerca de la necesidad de que el arrendamiento se ejerza como actividad económica. Esto es, cumpliendo los dos requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF. Para el futuro, consideramos, como ya vimos, que ésta es también la solución correcta, pero exige un mayor esfuerzo interpretativo.

La primera excepción se refiere a los regímenes de consolidación fiscal, transparencia fiscal internacional, fusiones, escisiones, aportaciones de activo y canje de valores y determinados contratos de arrendamiento financiero. Estos se aplican simultáneamente con el de las entidades dedicadas al arrendamiento.

La segunda, afecta al régimen de las empresas de reducida dimensión. Ambos no pueden aplicarse de manera simultánea, pero, a diferencia de lo que sucede en los demás casos, se permite que las empresas opten por la aplicación de uno u otro. Es preciso resaltar que, como indica la DGT, en contestación a consulta de 24 de abril de 2006 (núm. V0805-06), la incompatibilidad se produce aun en aquellos ejercicios en los que la empresa ya no cumpla los requisitos para ser considerada de reducida dimensión, pero tenga derecho a seguir aplicando incentivos procedentes de dicho régimen. A título de ejemplo, así puede suceder en la libertad de amortización –art. 109 del TRLIS– o en la amortización superior a los coeficientes derivados de las tablas (art. 111 del TRLIS). En definitiva, “la aplicación del régimen de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda es incompatible en un mismo período impositivo con la aplicación de los incentivos fiscales de las empresas de reducida dimensión, tanto si dichos incentivos proceden de ese mismo período impositivo en el que la entidad cumpla los requisitos para ser considerada como de reducida dimensión o de otro anterior, pudiendo optar la entidad por uno u otro régimen especial”.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autores: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaita.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autoras: Rocío Sánchez Lissén y M.ª José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe “Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)”.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antiquera Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Ángel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/05 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 29/05 La educación fiscal en España.
Autoras: M.^a Luisa Delgado, Marta Fernández, Ascensión Maldonado, Concha Roldán y M.^a Luisa Valdenebro.
- 30/05 La tributación de las rentas del capital en el IRPF: gravamen dual o único.
Autor: Teodoro Cordón Ezquerro.

2006

- 1/06 El Impuesto sobre el Valor Añadido en el proceso urbanístico: un análisis a la luz de la jurisprudencia y la doctrina administrativa.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.
- 2/06 Principales características del gravamen del beneficio de la PYME en otros países de la Unión Europea.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 3/06 Política fiscal y capital social.
Autora: María Soledad Castaño Martínez.
- 4/06 Panorámica de la Formación Continua en España.
Autora: María José Martín Rodrigo.
- 5/06 Alta dirección en la Administración Pública. ¿Política de género? Buscando caminos
Autores: M.^a José Llombart Bosch, Milagro Montalvo Santamaría, Victoria Galera Vega y Ana Aguado Higón.
- 6/06 La influencia de la fiscalidad en las distintas formas de inversión bursátil. Informe.
Autor: César García Novoa.
- 7/06 Códigos de conducta en el orden tributario.
Autores: José A. Rozas Valdés, Montserrat Casanella Chuecos y Pablo García Mexía.
- 8/06 Previsiones financieras de las Comunidades Autónomas para 2006.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 9/06 El empresario en el futuro económico onubense.
Autores: Emilio Fontela, Joaquín Guzmán, Manuela S. de Paz y María de la O Barroso.
- 10/06 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2005.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 11/06 Los presupuestos de las Comunidades Autónomas en 2006.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 12/06 Delitos contra el patrimonio cultural, especial estudio de contrabando de patrimonio histórico artístico.
Autor: Gonzalo Gómez de Liaño Polo.
- 13/06 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
Autores: J. Antonio Rodríguez Ondarza y Javier Galán Ruiz.
- 14/06 Un análisis de la política tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Marta Jorge García-Inés y Santiago Álvarez García.
- 15/06 La necesaria reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su articulación como recurso de las Haciendas Locales y su coordinación dentro del sistema tributario español.
Autor: Carlos María López Espadafor.
- 16/06 El régimen tributario de la sociedad europea.
Autora: María Teresa Soler Roch.
- 17/06 Las subvenciones en el IVA, consecuencias de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.
Autor: Carlos Suárez Mosquera.
- 18/06 Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal.
Autor: Fernando Serrano Antón.

- 19/06 La expansión y control del fenómeno de los *tax shelters* en Estados Unidos.
Autor: Ubaldo González de Frutos.
- 20/06 La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 21/06 Fiscalidad y desarrollo.
Autores: Carlos Garcimartín, José Antonio Alonso y Daniel Gayo.
- 22/06 El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado.
Autor: José Luis Pérez de Ayala.
- 23/06 La opinión pública hacia la Hacienda Pública: una revisión de la moderna teoría positiva.
Autor: José Luis Sáez Lozano.
- 24/06 Planificación fiscal internacional a través de sociedades *holding*.
Autor: José Manuel Almudí Cid.
- 25/06 El gasto público en educación 2000-2004: un análisis por Comunidades Autónomas.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz y Carmen Mitxelena Camiruaga.
- 26/06 Liquidación del sistema de financiación autonómico en 2004 y el sistema de entregas a cuenta.
Autores: Alfonso Utrilla de la Hoz, Miguel Ángel García Díaz y Ana Herrero Alcalde.
- 27/06 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 28/06 *Trust* e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal.
Autores: Sergio Nasarre Aznar y Estela Rivas Nieto.
- 29/06 La muestra de declarantes de IRPF de 2003: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, César Pérez López, Santiago Díaz de Sarralde Miguez, Alfredo Moreno Pérez y María Antiqueira Pérez
- 30/06 Cohesion policy reform: the implications for Spain.
Autores: Douglas Yuill, Carlos Méndez, Fiona Wishlade, Encarnación Murillo y María Jesús Delgado.

2007

- 1/07 El gravamen múltiple de los beneficios societarios. Tributación de accionistas.
Autor: Emilio Albi.
- 2/07 Fiscalidad de instrumentos financieros derivados. Una revisión comparada.
Autor: Pablo A. Porporatto.
- 3/07 Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 4/07 ¿Es válido el Modelo de Armonización Fiscal de la Unión Europea para la integración en América Latina?
Autores: Domingo Carbajo Vasco, Darío González y Pablo Porporatto.
- 5/07 El Reino Unido y Francia: dos modelos recientes de reforma presupuestaria.
Autor: José Caamaño Alegre.
- 6/07 La suspensión de las liquidaciones y sanciones tributarias como consecuencia de un recurso o reclamación: algunas cuestiones polémicas.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 7/07 Globalización y Derecho Tributario: el impacto del Derecho Comunitario sobre las cláusulas antielusión / abuso del Derecho interno.
Autor: Adolfo J. Martín Jiménez.
- 8/07 Las consecuencias fiscales de la globalización.
Autores: Manuel Gutiérrez Lousa y José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 9/07 Alternativas de integración IRPF-IS para evitar la doble imposición de dividendos en el contexto actual.
Autor: Lorenzo Gil Maciá.
- 10/07 Los incentivos fiscales a la innovación en España y en el ámbito comparado.
Autor: Carlos Rivas Sánchez.
- 11/07 Intangibles y precios de transferencia. A propósito de la Section 482 del IRC y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE UU.
Autor: Tulio Rosembuj.
- 12/07 La nueva configuración del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.
Autor: Jesús Rodríguez Márquez.