

BASE DE DATOS [NORMACEF](#)

Referencia: NFC058480

DGT: 15-02-2016

Nº DE CONSULTA VINCULANTE: V0610/2016

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones. Si la operación se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la normativa mercantil, y cumple además lo dispuesto en el art. 76.1 de la LIS, dicha operación podría acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VII del título VII de la LIS en las condiciones y requisitos exigidos en el mismo. Por otro lado, la operación se realiza con la finalidad de racionalizar la estructura del grupo, así como simplificar el control de las actividades desarrolladas y lograr una mayor coordinación mediante una gestión más centralizada y eficiente de las mismas, simplificar los modelos de dirección y gestión, racionalizar la estructura societaria, facilitando y agilizando la toma de decisiones y la goberabilidad al concentrarse en una única entidad la planificación y dirección empresarial y simplificar la gestión administrativa, reducir las obligaciones contables, fiscales y mercantiles en una sola entidad, eliminando las duplicidades innecesarias de costes de gestión, con un ahorro significativo de costes. Estos motivos pueden considerarse válidos a los efectos del art. 89.2 de la LIS. **Grupos de sociedades/Consolidación fiscal. Eliminaciones.** Al no establecer la LIS limitación alguna en relación a las rentas generadas por los elementos transmitidos, será necesario aplicar lo establecido en las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas a los efectos de practicar las correspondientes eliminaciones derivadas de la fusión. **Exención para evitar la doble imposición interna.** Las Uniones Temporales de Empresas y sus empresas miembros tributarán de manera similar a las agrupaciones de interés económico. En el caso de transmisión de la participación en una UTE, de manera similar a la transmisión de las participaciones en una agrupación de interés económico, no dará lugar a la aplicación de la exención prevista en el art. 21 de la LIS, sin perjuicio de que el valor de adquisición se incremente en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (LIS), arts. 21, 64, 76 y 89.

Descripción sucinta de los hechos:

Las entidades A, B y C forman parte de un Grupo, un importante grupo empresarial de carácter multinacional, que desarrolla su negocio en el sector del transporte público de pasajeros. La sociedad A tiene como socio único a la sociedad francesa F. A es la sociedad Holding española a través de la que el Grupo canaliza todas sus inversiones en España. En este sentido, la única actividad es la tenencia del 100% de las participaciones en B y en X.

B se constituyó como vehículo para la realización de inversiones conjuntas por parte de varios Grupos. La entidad B ostenta la totalidad de las participaciones en C. C fue constituida en 2002, consistiendo su actividad principalmente en la operación, renovación y mantenimiento del sistema de transporte de varias líneas, actividad que realiza desde hace diversos ejercicios a través de la gestión y participación en dos Uniones Temporales de Empresas (UTES), en concreto participa en un 66% en ambas UTES (UTE1 y UTE2).

Respecto a la participación en las citadas UTES, la entidad C aplica la Norma de Valoración 20ª del Plan General de Contabilidad, de forma que registra en su balance la parte proporcional de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos conjuntamente. Prácticamente los únicos, activos, pasivos y resultados que integran el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias de C son los correspondientes a las citadas UTES.

Hasta el 31 de diciembre de 2014, las sociedades citadas tributaban en dos grupos de consolidación fiscal diferentes:

-Por un lado la sociedad A ostentaba la condición de entidad dominante del grupo consolidado fiscal, tributando bajo este régimen de consolidación fiscal desde el ejercicio 2013 y siendo sociedad dependiente del mismo la sociedad X. A 31 de diciembre de 2014, este grupo tiene bases imponibles negativas pendientes de compensación, todas ellas generadas por A con anterioridad a tributar en régimen de consolidación fiscal.

-B ostenta la condición de sociedad dominante de otro grupo consolidado, siendo sociedad dependiente del mismo la sociedad C. Este grupo no tiene créditos fiscales pendientes de compensación.

Sin embargo, con la adquisición en diciembre de 2014 del 50% restante de las participaciones de B por parte de A, tanto B como C se integrarán en el grupo de consolidación fiscal de A y X como entidades dependientes a partir del ejercicio 2015.

Por otra parte, A es la sociedad Holding española filial de un grupo multinacional. Como consecuencia de la nueva LIS, con efectos desde 1 de enero de 2015 deja de ser sociedad dominante del grupo de consolidación fiscal la sociedad A, puesto que lo será la francesa F, ya que participa en dos o más sociedades españolas dependientes en el porcentaje mínimo establecido y se halla sometida a un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades español.

Se plantea la realización de una operación de fusión consistente en la fusión por absorción por la cual, la entidad A absorbería a las entidades B y C.

De este modo, las entidades B y C se extinguirían transmitiendo en bloque a la entidad A todo su patrimonio, que adquiriría por sucesión universal la totalidad de los derechos y obligaciones de las sociedades absorbidas.

Los motivos económicos que impulsan la realización de esta operación de fusión son:

-Racionalizar la estructura del Grupo, así como simplificar el control de las actividades desarrolladas y lograr una mayor coordinación mediante una gestión más centralizada y eficiente de las mismas.

-Simplificar los modelos de dirección y gestión, racionalizar la estructura societaria, facilitando y agilizando la toma de decisiones y la gobernabilidad al concentrarse en una única entidad la planificación y dirección empresarial.

-Simplificar la gestión administrativa, reducir las obligaciones contables, fiscales y mercantiles en una sola entidad, eliminando las duplicidades innecesarias de costes de gestión, con un ahorro significativo de costes.

Cuestión planteada:

1º) Si la operación descrita puede acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 27/2014, de 27 de noviembre.

2º) Si la operación de fusión se realizara en régimen general, si las rentas generadas por los elementos transmitidos serían consideradas como operaciones internas objeto de eliminación en la base consolidada del Grupo fiscal.

3º) En el caso de transmitir la participación en las UTEs por parte de la entidad C, resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 21.1 de la LIS, así como el método de cálculo del artículo 43.4 de la misma, a pesar de haber contabilizado dicha participación como un negocio conjunto.

4) Finalmente, en el caso de ser aplicar dicha exención, y realizarse la transmisión de las UTEs como consecuencia de una fusión en régimen especial, si se aplicaría en primer lugar, conforme al régimen general, la exención del artículo 21.1, o habría diferimiento en lugar de aplicación de exención.

Contestación:

El capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), regula el régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Al respecto, el artículo 76.1.a) de la LIS, establece que:

“1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:

a) Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.”

En el ámbito mercantil, los artículos 22 y siguientes de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen las condiciones y requisitos para la realización de una operación de fusión.

Por tanto, si la operación proyectada se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, y cumple además lo dispuesto en el artículo 76.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dicha operación podría acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en las condiciones y requisitos exigidos en el mismo.

Adicionalmente, la aplicación del régimen especial exige analizar lo dispuesto en el artículo 89.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, según el cual:

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

(...)”

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro, que justifica que a las mismas les sea de aplicación dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 17 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones.

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

En el escrito de consulta se indica que la operación proyectada se realiza con la finalidad de racionalizar la estructura del Grupo, así como simplificar el control de las actividades desarrolladas y lograr una mayor coordinación mediante una gestión más centralizada y eficiente de las mismas, simplificar los modelos de dirección y gestión, racionalizar la estructura societaria, facilitando y agilizando la toma de decisiones y la gobernabilidad al concentrarse en una única entidad la planificación y dirección empresarial y simplificar la gestión administrativa, reducir las obligaciones contables, fiscales y mercantiles en una sola entidad, eliminando las duplicidades innecesarias de costes de gestión, con un ahorro significativo de costes. Estos motivos pueden considerarse válidos a los efectos del artículo 89.2 de la LIS.

Alternativamente, plantea el consultante si la realización de la fusión en régimen general, en el ejercicio 2015 o 2016, implicaría que las rentas generadas por los elementos transmitidos serían consideradas como operaciones internas objeto de eliminación en la base consolidada del Grupo fiscal.

El artículo 64 de la LIS en relación a las eliminaciones del Grupo fiscal establece:

“Las eliminaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, siempre que afecten a las bases imponibles individuales y con las especificidades previstas en esta Ley.”

De conformidad con lo anterior, al no establecer la normativa del Impuesto sobre Sociedades limitación alguna en relación a las referidas rentas, será necesario aplicar lo establecido en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas a los efectos de practicar las correspondientes eliminaciones derivadas de la citada operación de Fusión.

Finalmente, plantea el consultante la aplicación del artículo 21 de la LIS a la venta o transmisión por cualquier título de las participaciones en la UTEs. De acuerdo con el artículo 45.1 de la LIS, las uniones temporales de empresas reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de desarrollo industrial regional, e inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, así como sus empresas miembros, tributarán con arreglo a lo establecido en el artículo 43 de la LIS, excepto en relación con la regla de valoración establecida en el segundo párrafo del apartado 4 del citado artículo. Así, en el caso de participaciones en uniones temporales de empresas, el valor de adquisición se minorará en el importe de las pérdidas sociales que hayan sido imputadas a los socios.

Por tanto, las uniones temporales de empresas y sus empresas miembros tributarán de manera similar a las agrupaciones de interés económico.

En este sentido, el apartado 4 del citado artículo 43 de la LIS, en su primer párrafo que resulta aplicable a las UTEs dispone que:

“4. En la transmisión de participaciones en el capital, fondos propios o resultados de entidades acogidas al presente régimen, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión....”

Por otra parte, el apartado 5 del artículo 21 de la LIS establece que:

“5. No se aplicará la exención prevista en el apartado 3 de este artículo:

(....)

b) A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una agrupación de interés económico española o europea, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

(....)”.

Por tanto, de acuerdo con los preceptos anteriormente transcritos, en el caso de transmisión de la participación en una UTE, de manera similar a la transmisión de participaciones en una agrupación de interés económico, no dará lugar a la aplicación de la exención prevista en el artículo 21 de la LIS, sin perjuicio de que el valor de adquisición se incremente en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido imputados a los socios como rentas de sus participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

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

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.