BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC050457

DGT: 18-02-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0440/2014

SUMARIO:

Tres sociedades con bases imponibles negativas pendientes de compensar, domiciliadas en territorios forales –dos en el País Vasco y una en Navarra-, están participadas por dos personas físicas a partes iguales. Se pretende realizar una fusión de las tres sociedades, por parte de una entidad de nueva constitución con residencia fiscal en territorio común. Posteriormente la entidad de nueva constitución también absorbería a otra sociedad domiciliada en el País Vasco con bases imponibles negativas pendientes de compensar. **IS. Regímenes especiales. Fusiones.** En la medida en que las operaciones planteadas se realicen en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009 (Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles), y cumplan lo dispuesto en el art. 83.1 RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), dichas operaciones de fusión podrían acogerse al régimen fiscal especial. El hecho de que las sociedades intervinientes en las operaciones de fusión tengan bases imponibles negativas pendientes de compensar, no invalida, por sí mismo, la aplicación del régimen fiscal especial, en la medida en que las operaciones parecen redundar positivamente en la actividad de las sociedades operativas intervinientes, por lo que cabría considerar que las operaciones proyectadas no tendrían como finalidad preponderante el aprovechamiento de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, generadas en sede de las sociedades absorbentes. Dichas bases imponibles negativas, que se generaron con arreglo a la normativa foral, se compensarán en el seno de una entidad sujeta a la normativa común, puesto que, debe aplicarse el criterio administrativo de no estanqueidad de los ordenamientos foral y estatal, en virtud del cual la legislación común y foral no se deben contemplar como compartimentos estancos sino que debe haber entre las mismas la necesaria continuidad [Vid., Resolución TEAC, de 12 de marzo de 2009, RG 5940/2008 (NFJ033010)].

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 83 y 96.2.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 242.4.

Descripción sucinta de los hechos:

Las sociedades A, B y C, domiciliadas en territorios forales (A y C en el País Vasco y B en Navarra), están participadas por dos personas físicas (s1 y s2) a partes iguales. Las tres entidades se dedican al arrendamiento de locales comerciales, situados en todo el territorio nacional.

La sociedad D está domiciliada en el territorio foral vasco, y también se dedica al arrendamiento de locales comerciales repartidos por todo el territorio nacional. Su capital social está participado por s1 (4,12%), s2 (4,12%) y B (91,76%).

Se plantean realizar las siguientes operaciones:

- Fusión de las sociedades A, B y C por parte de una entidad de nueva constitución (NewCo), ya sea simultáneamente a la fusión o con anterioridad a la misma. NewCo tendrá su residencia fiscal en el territorio común.

- Unos meses después, NewCo absorbería, mediante una operación de fusión, a la sociedad D.

La reestructuración mencionada se pretende realizar por los siguientes motivos:

- Concentrar en una sola entidad toda la actividad de arrendamiento de locales en todo el territorio nacional.

- Unificar la dirección, gestión y administración, optimizando las dimensiones, capacidad productiva, y rentabilizando en mayor medida sus activos.

- Reducir los costes estructurales, así como las obligaciones mercantiles y fiscales duplicadas.

- Evitar la multiplicidad de contabilidades, y concentrar capacidad económica y patrimonial.

Las sociedades anteriores tienen bases imponibles negativas pendientes de compensar generadas en el último ejercicio.

Cuestión planteada:

Si procede la aplicación del régimen especial del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a las fusiones planteadas. Y si los motivos alegados tienen la consideración de económicamente válidos a estos efectos. Si la diferencia de régimen de tributación entre las entidades absorbidas y la sociedad absorbente, supone alguna limitación o deben tenerse en cuenta aspectos fiscales específicos.

Cómo se deben compensar las bases imponibles negativas generadas en las sociedades absorbidas, teniendo en cuenta el distinto régimen fiscal existente entre las sociedades absorbidas y la absorbente.

Contestación:

De los datos de la consulta se desprende que las sociedades absorbidas (A, B, C y D) están sujetas a la normativa foral vasca o navarra, conforme a lo dispuesto en el artículo 14 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y en el artículo 18 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, respectivamente.

La consulta plantea realizar dos operaciones de fusión, en virtud de las cuales, una entidad de nueva constitución (NewCo), residente en territorio común y que quedaría sometida al régimen común de tributación, absorbería en un primer momento a las entidades A, B y C y, con posterioridad, a la entidad D.

Este Centro Directivo es competente para interpretar exclusivamente la normativa aplicable en territorio común, por lo que tan solo se analizarán las operaciones de fusión desde el punto de vista de los efectos que tendrán dichas operaciones en la sociedad absorbente, que es la única que quedará sometida al Impuesto sobre Sociedades de normativa común.

De todo lo anterior se desprende que, en el supuesto concreto planteado, todas las cuestiones relacionadas con la aplicación del régimen fiscal especial aplicable a las operaciones de reestructuración empresarial, en relación con la sociedad absorbente (NewCo), sujeta a normativa común, se regirá por lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y más concretamente por lo dispuesto en el capítulo VIII del título VII del TRLIS, el cual 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 83.1.a) del TRLIS considera como fusión la operación por la cual “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, el artículo 22 y siguientes de la Ley 3/2009, de 3 de abril (BOE de 4 de abril), sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen el concepto y requisitos de las operaciones de fusión.

Por tanto, en la medida en que las operaciones planteadas se realicen en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, y cumplan lo dispuesto en el artículo 83.1 del TRLIS, dichas operaciones de fusión podrían acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VIII del título VII del TRLIS en las condiciones y requisitos establecidos en el mismo.

Por su parte, el artículo 96.2, párrafo primero, del TRLIS establece que:

“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 de la Unión Europea, que justifica que a las mismas les sea aplicable dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas operaciones en el artículo 15 del TRLIS. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en la toma 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.

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.

De acuerdo con los datos aportados en el escrito de consulta, los motivos por los que se pretenden realizar las operaciones de fusión, son concentrar en una sola entidad toda la actividad de arrendamiento de locales en todo el territorio nacional; unificar la dirección, gestión y administración, optimizando las dimensiones, capacidad productiva, y rentabilizando en mayor medida sus activos; reducir los costes estructurales, así como las obligaciones mercantiles y fiscales duplicadas; y evitar la multiplicidad de contabilidades, y concentrar capacidad económica y patrimonial.

El hecho de que las sociedades intervinientes en las operaciones de fusión tengan bases imponibles negativas pendientes de compensar, no invalida, por sí mismo, la aplicación del régimen fiscal especial, en la medida en que las operaciones planteadas parecen redundar positivamente en la actividad de las sociedades operativas intervinientes en las mencionadas operaciones (A, B, C y D), por lo que cabría considerar que las operaciones proyectadas no tendrían como finalidad preponderante el aprovechamiento de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, generadas en sede de las sociedades absorbentes. Por tanto, los motivos alegados pueden considerarse económicamente válidos a los efectos previstos en el artículo 96.2 del TRLIS.

No obstante, dichas bases imponibles negativas, que se generaron con arreglo a la normativa foral, se compensarán en el seno de una entidad sujeta a la normativa común.

Dado que el Concierto y el Convenio Económico son el principal instrumento regulador de las relaciones de índole financiera y tributaria entre el Estado y el País Vasco o Navarra, debemos acudir a ellos para determinar qué normativa debe regir aquellas situaciones jurídicas nacidas bajo la vigencia de una determinada normativa -en este caso foral- pero cuyos efectos no han quedado plenamente agotados en la fecha de aplicación de la nueva normativa -en este caso normativa común-.

Ni el Concierto Económico con el País Vasco ni el Convenio Económico con Navarra recogen régimen transitorio alguno. Por lo tanto, es necesario traer a colación el criterio administrativo de no estanqueidad de los ordenamientos foral y estatal contenido en pronunciamientos de este Centro Directivo, en virtud del cual la legislación común y foral no se deben contemplar como compartimentos estancos sino que debe haber entre las mismas la necesaria continuidad, al objeto de cumplir con los principios de justicia tributaria que preconiza el artículo 31.1 de la Constitución y la libertad de circulación y establecimiento de personas en todo el territorio nacional que exige el artículo 139 de la misma.

Dicho criterio ha quedado definitivamente refrendado mediante Resolución de 12 de marzo de 2009, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio. Como corolario de dicho criterio, el Tribunal recoge en el Fundamento de Derecho Quinto de la mencionada Resolución que “las cantidades pendientes de deducción correspondientes a beneficios fiscales generados al amparo de la normativa foral y que, hayan sido anulados, se seguirán aplicando conforme a lo establecido en la normativa que reguló su nacimiento, en este caso la foral, aunque el sujeto pasivo pase a estar sometido a la normativa estatal, en la cual no se contemplan dichos beneficios. Y ello, sin perjuicio de la posibilidad de comprobación fiscal por los órganos de la Administración Tributaria del Estado, en los términos previstos en el artículo 22 del Concierto Económico, de los requisitos cuantitativos, cualitativos y temporales establecidos en la Norma Foral para el goce del beneficio.”

Con arreglo a lo anterior y dado que, siguiendo lo dispuesto en el artículo 242, apartado 4, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, “los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía”, la consultante podrá continuar aplicando las bases imponibles negativas pendientes de compensación, generadas en periodos impositivos en los que la consultante estaba sometida a normativa foral, en los periodos impositivos siguientes en los que pase a tributar de acuerdo con la normativa común, con arreglo a los límites cuantitativos, cualitativos y temporales establecidos en su normativa de nacimiento.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podrían 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.