

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC051072

DGT: 14-04-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1070/2014

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Escisiones. Una operación de escisión total proporcional seguida de una transmisión de participaciones entre los socios, produce unos resultados equivalentes a la escisión total no proporcional, teniendo en cuenta que los patrimonios escindidos, no parecen configurar, por sí mismos, una rama de actividad, en caso de producirse una escisión total proporcional y posteriormente una transmisión de participaciones entre los socios podría apreciarse una finalidad de eludir el cumplimiento de los requisitos exigidos en la escisión total proporcional, de manera que dicha operación no podría aplicar el régimen fiscal especial, salvo en el supuesto en que dicha transmisión fuera considerada irrelevante en relación con la globalidad de la operación realizada. Así, en caso de que dicha transmisión entre socios fuera irrelevante en relación con la operación, la misma seguiría resultando económicamente válida a los efectos de lo previsto en el art. 96.2 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 83 y 96.

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad S era una sociedad residente en España cuya actividad principal consistía en la fabricación, embotellado, comercialización y distribución de bebidas de una marca X, llevada a cabo en virtud de un contrato por el que se concedía a la sociedad S el derecho exclusivo a explotar el negocio X en un determinado territorio de la Península Ibérica.

A los efectos de cumplir con las condiciones exigidas por la entidad X para la renovación del contrato de embotellador relacionado con el negocio X en la Península Ibérica, la sociedad S y otros grupos embotelladores titulares de una licencia exclusiva para la realización de actividades similares a las de la sociedad S en otros territorios de la España, Portugal y Andorra, han llevado a cabo un proceso de reestructuración organizativa con el objetivo de permitir la integración de sociedades cuyo patrimonio consistía exclusivamente en activos y pasivos relacionados directamente con el negocio X en una estructura societaria unificada de la que una sociedad EI sería la sociedad cabecera.

El citado proceso de reestructuración culminó en mayo de 2013, mediante la aportación de participaciones de control en todas y cada una de las sociedades embotelladoras que explotaban el negocio X a la sociedad EI, mediante una operación de canje de valores. Dicha operación fue objeto de consulta a este Centro Directivo, en cuya contestación se puso de manifiesto que, en principio, la operación cumplía los requisitos para poder acogerse al régimen especial del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En la medida en que los distintos grupos embotelladores tuvieran activos no afectos al negocio X, dichos grupos han tenido que llevar a cabo operaciones de reestructuración societaria con carácter previo a la integración de las sociedades explotadoras del negocio X en la sociedad EI. A estos efectos, la sociedad S ha llevado a cabo una operación de escisión total proporcional en la que transmitió a tres sociedades de nueva creación la totalidad de su patrimonio social de la siguiente forma:

- Todos los activos y pasivos afectos al negocio X se han transmitido a una sociedad N1 (sociedad cuyas participaciones mayoritarias se han transmitido posteriormente a la sociedad EI a raíz de la operación de canje de valores antes citada).

- Las participaciones societarias en filiales explotadoras del negocio X fuera de la Península Ibérica (en concreto, en África) se han transmitido a una sociedad N2. La sociedad N2 era titular del 2% de una sociedad B1, un vehículo holding "joint venture" del que la entidad X también es socio, y de un 15% de una sociedad B2.

- El resto de sus activos y pasivos, principalmente inmuebles de antiguas delegaciones comerciales sobredimensionados para las necesidades de la estructura organizativa posterior a la integración de los grupos embotelladores en la estructura de la sociedad EI, se han transmitido a una sociedad N3.

El valor neto contable del patrimonio atribuido a las sociedades N1, N2 y N3 a raíz de la escisión total ascendía a un 86,835%, 9,691%, y 3,474% del valor neto contable del patrimonio de la sociedad S antes de la escisión.

La escisión total y el canje de valores posterior efectuado por los socios de la sociedad S mediante el que se aportaron participaciones mayoritarias de la sociedad N1 a la sociedad EI, fueron objeto de una consulta a este Centro Directivo, en cuya contestación se puso de manifiesto que, en principio, la operación cumplía los requisitos para poder acogerse al régimen especial del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Entre los motivos económicos que justificaban la escisión total y el posterior canje de valores se hallaban la separación de activos y pasivos afectos al negocio X del resto de negocios titularidad de la sociedad S con el fin de integrarlos en la estructura de la sociedad EI cumpliendo las condiciones exigidas por la entidad X para la celebración de un nuevo contrato de embotellador, y la mayor eficiencia de la gestión de los diferentes activos y actividades de la sociedad S, limitando, asimismo, el riesgo de los diferentes tipos de negocio.

La opción por el acogimiento de la escisión total a dicho régimen especial se llevó a cabo en la forma establecida por la normativa reguladora del mismo.

Tras la escisión total de la sociedad S, los integrantes del grupo familiar 1 y los integrantes del grupo familiar 2 (ambos formados principalmente por sociedades controladas directa o indirectamente por personas físicas que en su mayoría pertenecen a un entorno familiar común), ostentan una participación equivalente al 38,879% y 18,748%, respectivamente, del capital de la sociedad N2 y una participación equivalente al 38,879% y 18,748%, respectivamente, del capital de la sociedad N3.

El grupo familiar 1, a través de una sociedad T, ostenta una participación del 60,37% en sociedad B1, participaciones indirectas en la sociedad B2 (en la que B1 participa en un 85%), y una participación del 100% en una sociedad B3.

Para el grupo familiar 1, maximizar su posición de control directo e indirecto en las sociedades B1 y B2 reviste interés estratégico. En el supuesto de que pudieran adquirir la participación en la sociedad N2 que le otorgara una participación de control, ello permitiría que la sociedad N2 pasara a gestionar las participaciones en las sociedades B1 y B2 de forma consistente con los intereses de la sociedad T, lo que permitiría la optimización de la gestión de ambas. Si los integrantes del grupo familiar 1 pudieran adquirir las participaciones de la sociedad N2 titularidad de los integrantes del grupo familiar 2, pasarían a participar en ella en un 57,627%.

Los integrantes del grupo familiar 2 estarían dispuestos a ello si fuera posible la adquisición de participaciones adicionales de la sociedad N3. Ostentan una participación en la misma del 18,748%, y en el supuesto de que pudieran adquirir la participación conjunta de los integrantes del grupo familiar 1, que asciende a un 38,879%, podrían adquirir una posición de control en la sociedad N3, maximizando así el valor de su inversión en dicha sociedad.

Los integrantes del grupo familiar 1 y los integrantes del grupo familiar 2, a la vista de sus intereses recíprocos de incrementar sus participaciones en las sociedades N2 y N3, respectivamente, han suscrito un contrato a los efectos de plantear posibles transmisiones recíprocas de dichas participaciones, mediante compraventa o permuta, si bien sometido a una condición suspensiva referida a la obtención de confirmación de que su realización no perjudicaría el acogimiento de la escisión total de la sociedad S al régimen especial del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, los integrantes del grupo familiar 1, en línea con su interés estratégico en maximizar su participación de control directo o indirecto en las sociedades B1 y B2, pretenden la adquisición futura de participaciones adicionales en el capital de la sociedad N2 a otros de sus socios minoritarios, o alternativamente, que la sociedad N2 adquiriera participaciones propias titularidad de dichos socios minoritarios para su posterior amortización, siempre y cuando ello no desvirtúe o afecte al acogimiento de la escisión total de la sociedad S al régimen especial. A estos efectos, los acuerdos a los que podrían llegar las partes citadas tendrían su eficacia sometida a una condición suspensiva similar a la antes comentada.

Los integrantes de ambos grupos familiares manifiestan que la escisión total de la sociedad S se justificaba exclusivamente por la necesidad de llevar a cabo la integración de su patrimonio afecto exclusivamente al negocio X en la estructura societaria unificada de la que la sociedad EI es la sociedad cabecera, puesto que la entidad X exigía que dicha integración se produjera para acceder a la renovación del contrato de embotellador relacionado con el negocio X en la Península Ibérica. Manifiestan asimismo que el acuerdo formalizado entre ellos sobre las posibles operaciones de transmisión de participaciones de las sociedades N2 y N3 se ha alcanzado y firmado tras la aprobación y ejecución de la escisión total de la sociedad S, sin que se hubiera alcanzado ningún acuerdo con carácter previo o simultáneo a su realización, y que estas transmisiones no han constituido un motivo para la realización de la escisión total.

El valor neto contable del patrimonio atribuido a las sociedades N2 y N3 a raíz de la escisión total que se corresponde con la participación del grupo familiar 1 en la sociedad N3 (38,879%) y del grupo familiar 2 en la sociedad N2 (18,748%), representa un 1,35% y un 1,82% respectivamente, del valor neto del patrimonio total de la sociedad S. Y el valor neto contable del patrimonio atribuido a la sociedad N2 a raíz de la escisión total que se

corresponde con las participaciones titularidad de otros socios en la sociedad N2 representaría un 4,11% de la totalidad del patrimonio de la sociedad S con anterioridad a la escisión total.

Cuestión planteada:

Si posibles transmisiones de participaciones de las sociedades N2 y N3 entre los integrantes del grupo familiar 1 y los integrantes del grupo familiar 2, así como posibles adquisiciones futuras de participaciones de la sociedad N2 a otros socios por parte de los integrantes del grupo familiar 1 o por parte de la propia sociedad N2 podrían desvirtuar o afectar el acogimiento de la escisión total de la sociedad S al régimen especial del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Es decir, si dichas transmisiones afectarían a la posición de este Centro Directivo en su consulta respecto a la calificación de la operación de escisión total de la sociedad S como escisión total proporcional a los efectos del artículo 83.2.1º.a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y la consideración de los motivos económicos descritos como motivos económicos válidos a efectos del artículo 96.2 de dicho texto refundido.

Contestación:

Este Centro Directivo emitió una consulta con fecha 28 de febrero de 2013 y número de referencia V0620-13, respecto de la operación de escisión total proporcional de la sociedad S, en virtud de la cual los activos y pasivos afectos al negocio X se aportarían a una sociedad de nueva creación N1, los activos y pasivos, fundamentalmente participaciones, en sociedades embotelladoras localizadas fuera de la Península se escindirían a favor de otra sociedad de nueva creación N2 y el resto sus activos y pasivos, fundamentalmente inmuebles de antiguas delegaciones, sobredimensionados por las necesidades del embotellador único; y participaciones en sociedades no relacionadas con el negocio embotellador en España, a otra sociedad de nueva creación N3; y respecto de la posterior operación de canje de valores por el que todos o la mayoría de los socios de la sociedad N1, aportarían sus participaciones en dicha sociedad a la sociedad EI.

El valor neto contable del patrimonio atribuido a las sociedades N1, N2 y N3 a raíz de la escisión total ascendía a un 86,835%, 9,691%, y 3,474% del valor neto contable del patrimonio de la sociedad S antes de la escisión.

En el escrito de consulta se indicaba que las operaciones planteadas tenían como finalidad separar los activos y pasivos afectos al negocio de embotellado principal, realizado en la Península Ibérica, del resto de elementos patrimoniales con el fin de integrar aquéllos en el embotellador ibérico (EI) único, cumpliendo así las condiciones exigidas por la sociedad X para renovar el contrato de embotellado y permitiendo, a su vez, llevar a cabo una gestión más eficiente de los diferentes activos y actividades de la consultante y limitar el riesgo que implican unos y otros, señalándose que dichos motivos podían considerarse económicamente válidos a los efectos de lo previsto en el artículo 96.2 del TRLIS.

Como consecuencia de la operación de escisión total, los integrantes del grupo familiar 1 obtuvieron una participación del 38,879% en cada una de las sociedades N2 y N3, y los integrantes del grupo familiar 2 obtuvieron una participación del 18,748% en cada una de las sociedades N2 y N3.

En la presente consulta se plantea la posibilidad de que con posterioridad a la realización de la operación de escisión total, los integrantes del grupo familiar 2 transmitan las participaciones en la sociedad N2 recibidas en virtud de dicha operación a los integrantes del grupo familiar 1, y estos a su vez, transmitan a aquéllos las participaciones en la sociedad N3 recibidas, de manera que los integrantes del grupo familiar 1 pasaran a participar en un 57,627% en la sociedad N2 y los integrantes del grupo familiar 2 pasaran a participar en un 57,627% en la sociedad N3. Asimismo, se plantean posibles adquisiciones futuras de participaciones de la sociedad N2 a otros socios minoritarios por parte de los integrantes del grupo familiar 1 o por parte de la propia sociedad N2 para su posterior amortización.

Si bien parece claro que la separación de todos los activos y pasivos afectos al negocio X que poseía la sociedad S, que se han transmitido a una sociedad N1, cuyas participaciones mayoritarias se han transmitido posteriormente a la sociedad EI atendiendo a las condiciones exigidas por la entidad X para la renovación del contrato de embotellador relacionado con el negocio X en la Península Ibérica, ha constituido el motivo principal de las operaciones de reestructuración de escisión total y posterior canje de valores planteadas, las posteriores transmisiones de las participaciones de las sociedades N2 y N3 a que se refiere la presente consulta podrían tener influencia en la determinación del propósito de la operación de reestructuración de escisión total, dado que dicha operación podría entenderse asimismo como un instrumento, no tanto para reorganizar las actividades empresariales de la sociedad S, sino más bien una operación que facilitaría la separación de algunos de los socios respecto del conjunto patrimonial de la sociedad S recibido por la sociedad N2, y de algunos de los socios respecto del conjunto patrimonial de la sociedad S recibido por la sociedad N3.

Por otra parte, la transmisión posterior de participaciones entre los socios de las entidades beneficiarias de la escisión alteraría el inicial reparto proporcional de participaciones entre los mismos. En caso de producirse esta

situación, deberán tenerse en cuenta los verdaderos motivos de realizar esta concreta operación de escisión total proporcional, por cuanto se estarían alterando los requisitos exigidos por la norma para la aplicación del régimen fiscal especial. Debe tenerse en cuenta que una operación de escisión total proporcional seguida de una transmisión de participaciones entre los socios produce unos resultados equivalentes a la escisión total no proporcional, teniendo en cuenta que los patrimonios escindidos en los dos bloques recibidos por las sociedades N2 (participaciones societarias en filiales explotadoras del negocio X fuera de la Península Ibérica) y N3 (resto de activos y pasivos, principalmente inmuebles de antiguas delegaciones comerciales) no parecen, en principio, y en base a la información facilitada en el escrito de consulta, configurar, por sí mismos, una rama de actividad. Por tanto, este Centro Directivo considera que, en caso de producirse una escisión total proporcional y posteriormente una transmisión de participaciones entre los socios podría apreciarse una finalidad de eludir el cumplimiento de los requisitos exigidos en la escisión total proporcional, de manera que dicha operación no podría aplicar el régimen fiscal especial, salvo en el supuesto en que dicha transmisión fuera considerada irrelevante en relación con la globalidad de la operación realizada. Así, en caso de que dicha transmisión entre socios fuera irrelevante en relación con la operación señalada, la misma seguiría resultando económicamente válida a los efectos de lo previsto en el artículo 96.2 del TRLIS.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por los consultantes, 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.