

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC060839

DGT: 10-06-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2572/2016

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Escisiones. Canje de valores. La entidad española de reciente creación (A) está constituida como una sociedad tenedora de participaciones de diferentes sociedades, tanto españolas como de la Unión Europea y del resto del mundo. La entidad A está participada por varias personas físicas y jurídicas, que a su vez también participan en B, que es una entidad residente en España y cuya actividad principal es la prestación de servicios técnicos de ingeniería. Para conseguir una gestión más independiente, eficiente y profesional, se plantea una operación de reestructuración consistente en una escisión parcial financiera por la que B segregaría una parte de su patrimonio compuesto por la entidad C, que se transmitiría en bloque a A; y un canje de valores por el que A adquiriría todas las participaciones de B, el cual será instrumentado mediante una ampliación de capital de A. La escisión parcial requiere que el patrimonio segregado esté constituido por participaciones mayoritarias en una o varias entidades, e igualmente, que el patrimonio que permanezca en sede de la entidad escindida esté constituido al menos por participaciones mayoritarias en otra u otras entidades, o bien por una rama de actividad; cumpliéndose esta circunstancia, será aplicable a la escisión el régimen fiscal especial. Respecto del canje de valores, en la medida en que la entidad beneficiaria (A) adquiera participaciones en el capital social de (B) que le permitan obtener la mayoría de los derechos de voto, se podrá aplicar a la operación el régimen fiscal especial de las operaciones de reestructuración. *No existe motivo económico válido.* Cuando uno de los motivos alegados es facilitar una eventual venta de la participación en una de las líneas de negocio, sin tener que vender la otra, puede parecer que la operación de reestructuración tiene por objeto principal conseguir una reducción de la tributación respecto de la que hubiera correspondido de no mediar la operación de reestructuración; en consecuencia, no se consideraría económicamente válida. Por tanto, en caso de producirse, en este caso concreto, la transmisión de una línea de negocio tras la operación de reestructuración, deberá tenerse en cuenta esta circunstancia, de manera que, si la tributación de la transmisión de la línea de negocio es más ventajosa que la que hubiera correspondido de haberse transmitido con carácter previo a la reestructuración, se verían alteradas las circunstancias que determinan la validez de la operación, considerándose la no procedencia de la aplicación del régimen fiscal especial.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 17, 76, 80 y 89.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad A es una sociedad de reciente creación, residente en territorio español, constituida para actuar como sociedad tenedora de participaciones de diferentes sociedades españolas, de otros países de la Unión Europea y del resto del mundo. Todas sus participaciones serán en sociedades operativas, cuya actividad será la prestación de servicios técnicos de ingeniería así como otros servicios relacionados con las tecnologías de la información y de producción.

La entidad B es una sociedad residente en territorio español, cuya actividad principal es la prestación de servicios técnicos de ingeniería, disponiendo de recursos personales y materiales para el desarrollo de dicha actividad. Esta entidad ostenta el 100% del capital social de la entidad C, dedicada a la misma actividad.

Los socios de las entidades A y B son las mismas personas físicas y jurídicas, residentes en territorio español.

Se plantea realizar un proceso de reestructuración del grupo, que permita gestionar de manera más independiente, eficiente y profesional las actividades económicas desarrolladas por el grupo, unificando todas sus actividades empresariales.

Se plantea la realización de una operación de reestructuración consistente en las siguientes operaciones:

1º) Una escisión parcial financiera de tal forma que B segregaría una parte de su patrimonio social compuesto por la totalidad de las participaciones que ostenta en C (100%) transmitiéndolas en bloque a A, manteniendo en su patrimonio la actividad que viene desarrollando. Como consecuencia de esta operación los

socios de B recibirían valores representativos del capital de A en proporción a sus porcentajes de participación en la entidad escindida.

2º) Un canje de valores por el que A adquiriría la totalidad de las participaciones de B. Dicho canje se instrumentaría mediante una ampliación de capital de A a la que se aportarían la totalidad de las participaciones de B, atribuyendo a los socios de B participaciones de A.

Los motivos económicos que impulsan la realización de estas operaciones son crear una estructura organizativa más racional que permita gestionar de manera más independiente, eficiente y profesional las distintas actividades económicas desarrolladas por el grupo, unificando todas sus actividades empresariales dentro de una única holding; minorar los riesgos de manera que las hipotéticas responsabilidades que pudieran surgir en el desarrollo de cada actividad empresarial, únicamente responda con los elementos patrimoniales afectos específicamente a la misma; y, por último, facilitar una eventual venta por parte de los socios de su participación en una de las líneas de negocio, sin tener que vender la otra.

Cuestión planteada:

Si las operaciones descritas pueden acogerse al régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Contestación:

1º) En primer lugar se plantea la realización de una operación de escisión parcial financiero en virtud de la cual la entidad B transmitirá a la sociedad las participaciones en el capital de C.

El capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE 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 76.2.1ºc) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, considera escisión, la operación por la cual “una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social de éstas, y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniendo en su patrimonio al menos participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades o bien una rama de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra a) anterior.”

A tales efectos, con arreglo a lo establecido en el apartado 4 del mismo artículo 76 de la LIS, se entenderá por rama de actividad “el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan”.

En este sentido, la delimitación de los supuestos que constituyen una escisión parcial susceptible de ampararse en el régimen fiscal especial (rama de actividad, cartera de control) debe partir de la concurrencia, como mínimo, de los requisitos exigidos en la normativa mercantil. Desde esta perspectiva el patrimonio segregado debe estar constituido por participaciones mayoritarias en una o varias entidades. Igualmente, resulta necesario que el patrimonio que permanece en sede de la entidad escindida esté constituido al menos por participaciones mayoritarias en otra u otras entidades, o bien por una rama de actividad. Cumpliéndose esta circunstancia, la operación de escisión financiera planteada podrá acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS.

La entidad consultante plantea la transmisión la participación mayoritaria en la entidad C a la sociedad A.

Por otra parte, la entidad escindida (B) mantendrá en su patrimonio la rama de actividad de prestación de servicios técnicos de ingeniería así como otros servicios relacionados con las tecnologías de información y de producción.

En consecuencia, la operación de escisión financiera planteada podrá acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS en la medida en que la entidad consultante mantenga en su patrimonio dicha rama de actividad.

2º) En segundo lugar, se procedería a aportar a la realización de una operación de canje de valores.

El artículo 76.5 de la LIS, establece que:

“(..)

5. Tendrá la consideración de canje de valores representativos del capital social la operación por la cual una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto en ella, o, si ya dispone de dicha mayoría, adquirir una mayor participación, mediante la atribución a los socios, a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera 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.”

A su vez, el artículo 80.1 de la LIS condiciona la aplicación del régimen fiscal del canje de valores al cumplimiento de dos requisitos:

“1. No se integrarán en la base imponible de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

a) Que los socios que realicen el canje de valores residan en territorio español o en el de algún otro Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier otro Estado siempre que, en este último caso, los valores recibidos sean representativos del capital social de una entidad residente en España.

Quando el socio tenga la consideración de entidad en régimen de atribución de rentas, no se integrará en la base imponible de las personas o entidades que sean socios, herederos, comuneros o partícipes en dicho socio, la renta generada con ocasión del canje de valores, siempre que a la operación le sea aplicación el régimen fiscal establecido en el presente Capítulo o se realice al amparo de la Directiva 2009/133/CEE del Consejo de 19 de octubre relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canje de valores realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, y los valores recibidos por el socio conserven la misma valoración fiscal que tenían los canjeados.

b) Que la entidad que adquiera los valores sea residente en territorio español o esté comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2009/133/CEE.

2. Los valores recibidos por la entidad que realiza el canje de valores se valorarán, a efectos fiscales, por el valor fiscal que tenían en el patrimonio de los socios que efectúan la aportación, según las normas de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniéndose, igualmente, la fecha de adquisición de los socios aportantes.

(..).

3. Los valores recibidos por los socios se valorarán, a efectos fiscales, por el valor fiscal de los entregados, determinado de acuerdo con las normas de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según proceda. Esta valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibidas.”

A la vista de lo expuesto en el escrito de consulta, en la medida en que la entidad beneficiaria (la entidad A) adquiera participaciones en el capital social de otra (la entidad B) que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto de la misma (en concreto el 100 por ciento), y concurran el resto de las circunstancias del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades anteriormente citadas, se podrá aplicar a la operación planteada el régimen especial previsto en el capítulo VII del título VII de la LIS, en las condiciones y con los requisitos establecidos en dicha normativa.

Adicionalmente, la aplicación del régimen especial exige analizar lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS, 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 LIS. 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 relación con las operaciones planteadas, éstas tienen por objeto crear una estructura organizativa más racional que permita gestionar de manera más independiente, eficiente y profesional las distintas actividades económicas desarrolladas por el grupo, unificando todas sus actividades empresariales dentro de una única holding; minorar los riesgos de manera que las hipotéticas responsabilidades que pudieran surgir en el desarrollo de cada actividad empresarial, únicamente responda con los elementos patrimoniales afectos específicamente a la misma. Estos motivos pueden considerarse válidos a los efectos del artículo 89.2 de la LIS.

No obstante, uno de los motivos alegados es facilitar una eventual venta por parte de los socios de su participación en una de las líneas de negocio, sin tener que vender la otra. Dicha venta parece que se produciría en sede de la entidad A, sin que en el escrito de consulta se aporten datos al respecto. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que aquellas operaciones de reestructuración realizadas por los contribuyentes cuyo objetivo principal sea conseguir una reducción de la tributación en la transmisión de algún elemento patrimonial en relación con la tributación que hubiera correspondido de no mediar la operación de reestructuración, según interpretación reiterada de este Centro Directivo, no se consideran económicamente válidas a los efectos de lo previsto en el artículo 89.2 de la LIS. Por tanto, en caso de producirse, en este caso concreto, la transmisión de una línea de negocio tras la operación de reestructuración, deberá tenerse en cuenta esta circunstancia, de manera que, si la tributación de la transmisión de la línea de negocio es más ventajosa que la que hubiera correspondido de haberse transmitido con carácter previo a la reestructuración, se verían alteradas las circunstancias que determinan la validez de la operación, considerándose la no procedencia de la aplicación del régimen fiscal especial previsto en el capítulo VII del título VII de la LIS.

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.