

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC078163

DGT: 05-11-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3290/2020

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones. La entidad S, participada íntegramente por los hermanos PF1 y PF2, posee el 30% de la entidad holding A, y dos filiales, S1 y S2. El 70% restante de la entidad holding A pertenece a ambos hermanos. Habiendo perdido la entidad S su finalidad original, se plantea una fusión inversa por la que A absorbería a S. Siempre que se cumplan los requisitos contemplados en la Ley sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles y los dispuesto en el art. 76.1 a) Ley IS, la operación podrá acogerse al régimen especial de operaciones de reestructuración en la medida en que los motivos que la fundamenten tengan la consideración de económicamente válidos. **Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros.** Los gastos financieros derivados de una compraventa con pago aplazado de unas participaciones en A podrán ser fiscalmente deducibles con el límite del 30% del beneficio operativo de la entidad absorbente en tanto en cuanto resulte aplicable a la operación el régimen especial. **Régimen de consolidación fiscal.** En la medida en que la entidad holding A, cabecera de su grupo de consolidación fiscal, sigue reuniendo los requisitos para la aplicación del régimen especial de consolidación, la operación de fusión no afecta al mismo, no obstante, deberán integrarse en el grupo las filiales S1 y S2 siempre que aquellas cumplan los requisitos para ser dependientes de la entidad A.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (NFL017053) (Ley IS), arts. 16, 17, 58, 59, 61, 76, 83 y 89.

Ley 3/2009 (NCL008609) (Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles), arts. 22 y ss.

Descripción sucinta de los hechos:

Las personas físicas PF1 y PF2 (hermanos) son titulares del 67% y del 33%, respectivamente, de las participaciones sociales de la entidad S, entidad que a su vez ostenta el 30% de la entidad A, el 70% restante pertenece a las personas físicas (35% cada una). La entidad S pertenecía desde su constitución a 3 hermanos (PF1, PF2 y PF3), y la entidad A fue adquirida a por estos 3 hermanos en 2012 cuando, tras la reorganización del patrimonio familiar, sus padres les donaron, por partes iguales, el 100% del capital de esta última. Sin embargo, debido a las diferencias entre los hermanos PF3 se desvinculó del grupo familiar, para ello:

-Transmitió en diciembre de 2014 sus participaciones en S a PF1 y a PF2.

-Desvinculación de A, entre otras, mediante la transmisión en diciembre de 2014 de sus participaciones a S, mediante una compraventa con pago aplazado, motivo por el cual, a día de hoy y durante los próximos 8 años, S tiene una deuda con PF3 que se irá amortizando anualmente, junto con los correspondientes intereses.

La entidad S, además del 30% en A, tiene, entre otras, diversas filiales como S1 y S2, ambas participadas al 100%, y el 25% de E. Estas entidades se encuentran dedicadas a la investigación y desarrollo de nuevas tecnologías y productos en el marco del reciclaje de vidrios y otros productos, actividades que, desde sus comienzos, se quisieron mantener separadas de la actividad productiva de A.

Por su parte, la sociedad A es la holding cabecera de un grupo empresarial dedicado a la gestión y transformación de residuos de vidrio en calcín u otros subproductos, así como a su posterior comercialización. Esta entidad, junto con sus cinco filiales (participadas al 100%), tributa en el régimen especial de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

Puesto que en la actualidad la entidad S ha perdido su finalidad original, sin que su mantenimiento como sociedad de cartera tenga ninguna justificación jurídica ni económica, se plantea llevar a cabo una fusión por la que la entidad A absorbería a la entidad S.

La entidad S dispone de bases imponibles negativas. A este respecto, la entidad A se subrogaría en las citadas bases imponibles negativas, no siendo dicha circunstancia determinante en la operación.

La operación descrita se efectúa con las siguientes finalidades:

-Simplificar la estructura societaria y de los órganos de administración, eliminando duplicidades en la carga administrativa y legal.

-Simplificar la gestión del grupo, evitando la duplicidad de costes de administración y gestión operativa de las compañías, permitiendo el ahorro de costes en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, mercantiles, contables y de servicios profesionales externos.

-Facilitar la percepción de la sociedad A frente a terceros.

-Unificar bajo una misma sociedad las filiales que de alguna manera se dedican a actividades relacionadas.

-Afianzar a la entidad A como una entidad holding, lo que permitiría desarrollar una dirección estratégica única con el consiguiente abaratamiento de costes y una gestión más eficaz.

-Facilitar y centrar la obtención de liquidez en la entidad holding A, vía distribución de dividendos procedentes de las sociedades participadas, que se destinarían a nuevos proyectos empresariales que pudieran iniciarse en un futuro, o financiar actividades ya existentes que precisaran de ayuda, mejorando la capacidad de distribución y reinversión de beneficios al eliminar las sociedades intermedias.

-Facilitar la financiación de las actividades de las sociedades filiales.

- La fusión inversa permite simplificar el proceso frente a terceros, manteniendo la denominación, posición jurídica y las relaciones comerciales de la entidad absorbente que tiene un volumen de activos y número de clientes superior a la absorbida. En este sentido, la fusión directa podría generar un impacto negativo sobre determinadas relaciones jurídicas asumidas por la sociedad A. Se pretende también evitar ciertas ineficiencias en relación a costes de gestión, administración y financieros, por cuanto que la fusión directa obligaría a efectuar comunicaciones a terceros, así como a incurrir en costes de registro derivados del cambio de titularidad de los inmuebles en los que el grupo realiza su proceso productivo. Asimismo, se evitaría, en su caso, la ruptura del grupo de consolidación fiscal respecto del cual A es la sociedad dominante.

Cuestión planteada:

1. Si la operación de fusión inversa entre las sociedades S y A señalada puede quedar acogida al régimen de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, al considerarse que los motivos económicos expuestos son válidos.

2. Si, por lo que respecta a los gastos financieros de S asociados a la adquisición de participaciones de A realizada en 2014 y que derivan de un aplazamiento del pago del precio al vendedor (y no de un endeudamiento expreso con un tercero destinado a dicha adquisición) resultaría de aplicación el "límite adicional" de deducibilidad previsto en el artículo 16.5 LIS en la medida en que el aplazamiento pactado supera el 70% del precio de adquisición.

3. Si, como consecuencia de la fusión inversa de A y S, se disolvería el grupo de consolidación fiscal cuya sociedad dominante es A o se mantendría el grupo actualmente existente.

Contestación:

1. 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 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 condiciones y requisitos para la realización de una operación de fusión.

Por tanto, si la operación proyectada, en virtud de la cual la entidad A absorbería a la entidad S, 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.a) de la LIS, dicha operación podría acogerse al régimen fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de la mencionada Ley, 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 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 fusiones, escisiones, aportaciones 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 de aplicación dicho régimen en lugar del régimen 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 el escrito de consulta se indica que la operación planteada en el escrito de la consulta se realiza con la finalidad de:

- Simplificar la estructura societaria y de los órganos de administración, eliminando duplicidades en la carga administrativa y legal.

- Simplificar la gestión del grupo, evitando la duplicidad de costes de administración y gestión operativa de las compañías, permitiendo el ahorro de costes en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, mercantiles, contables y de servicios profesionales externos.

- Facilitar la percepción de la sociedad A frente a terceros.

- Unificar bajo una misma sociedad las filiales que de alguna manera se dedican a actividades relacionadas.

- Afianzar a la entidad A como una entidad holding, lo que permitiría desarrollar una dirección estratégica única con el consiguiente abaratamiento de costes y una gestión más eficaz.

- Facilitar y centrar la obtención de liquidez en la entidad holding A, vía distribución de dividendos procedentes de las sociedades participadas, que se destinarían a nuevos proyectos empresariales que pudieran iniciarse en un futuro, o financiar actividades ya existentes que precisaran de ayuda, mejorando la capacidad de distribución y reinversión de beneficios al eliminar las sociedades intermedias.

- Facilitar la financiación de las actividades de las sociedades filiales.

- La fusión inversa permite simplificar el proceso frente a terceros, manteniendo la denominación, posición jurídica y las relaciones comerciales de la entidad absorbente que tiene un volumen de activos y número de clientes superior a la absorbida. En este sentido, la fusión directa podría generar un impacto negativo sobre determinadas relaciones jurídicas asumidas por la sociedad A. Se pretende también evitar ciertas ineficiencias en relación a costes de gestión, administración y financieros, por cuanto que la fusión directa obligaría a efectuar comunicaciones a terceros, así como a incurrir en costes de registro derivados del cambio de titularidad de los inmuebles en los que el grupo realiza su proceso productivo. Asimismo, se evitaría, en su caso, la ruptura del grupo de consolidación fiscal respecto del cual A es la sociedad dominante.

El hecho de que la entidad absorbida cuente con bases imponibles negativas pendientes de compensar no invalidaría por sí mismo, la aplicación del régimen fiscal especial, en la medida en que tras la operación de fusión se continúen realizando las actividades que venían realizando las entidades intervinientes en la fusión, redundando la operación en beneficio de dichas entidades por cuanto se refuerce y mejore la situación financiera de las actividades resultantes de la fusión y no se realice la misma en un momento temporal dentro de un plan de liquidación de alguna de las actividades desarrolladas por dichas entidades ni la operación proyectada tenga como finalidad preponderante el aprovechamiento de las bases imponibles negativas pendientes de compensar.

Por su parte, los motivos enunciados en el escrito de consulta podrían considerarse económicamente válidos a los efectos previstos en el artículo 89.2 de la LIS, anteriormente reproducido, si bien se trata de cuestiones de hecho que habrán de ser valorados junto con lo señalado en el párrafo anterior.

2. En relación con la deducibilidad de los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en otras entidades, el artículo 16.5 de la LIS establece un límite adicional en los siguientes términos:

“5. A los efectos de lo previsto en este artículo, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 de este artículo.

Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de lo dispuesto en este apartado serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite previsto en este apartado y en el apartado 1 de este artículo.

El límite previsto en este apartado no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.”

Por su parte, el artículo 83 de la LIS prevé la misma regla, pero para el caso de que resulte de aplicación a la fusión el régimen especial del Capítulo VII del Título VII, estableciendo que:

“A los efectos de lo previsto en el artículo 16 de esta Ley, los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión aplique este régimen fiscal especial. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 del referido artículo 16.

Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de lo dispuesto en este apartado serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite previsto en este artículo y en el apartado 1 del artículo 16 de esta Ley.

El límite previsto en este apartado no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.”

Por tanto, de conformidad con el artículo 16.5 o el 83 de la LIS, dependiendo de si a la operación le resulta de aplicación el régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS, los gastos financieros correspondientes al endeudamiento de S para la adquisición de sus participaciones en A serán fiscalmente deducibles con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición (S), salvo que se cumplan las circunstancias para aplicar la excepción prevista en el tercer párrafo del mismo artículo.

3. En lo que se refiere a la aplicación del régimen de consolidación fiscal, regulado en el Capítulo VI del Título VII de la LIS, la realización de la operación de fusión inversa, en virtud de la cual la entidad A absorbería a S, no afectaría al grupo de consolidación fiscal, en la medida en que la entidad dominante del grupo fiscal (A) siga cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 58 de la LIS.

Por otra parte, el artículo 59.1 de la LIS establece que:

“1. Las entidades sobre las que se adquiera una participación, directa o indirecta, como la definida en la letra b) del apartado 2 del artículo anterior, y se cumplan el resto de requisitos señalados en dicho apartado, se integrarán obligatoriamente en el grupo fiscal con efecto del período impositivo siguiente.

En el caso de entidades de nueva constitución la integración se producirá desde ese momento, siempre que se cumplan los restantes requisitos necesarios para formar parte del grupo fiscal.”

Por su parte, el artículo 61 de la LIS establece que:

“1. El régimen de consolidación fiscal se aplicará cuando así lo acuerden todas y cada una de las entidades que deban integrar el grupo fiscal.

2. Los acuerdos a los que se refiere el apartado anterior deberán adoptarse por el Consejo de Administración u órgano equivalente, en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal.

(...)

4. La falta de los acuerdos a los que se refieren los apartados 1 y 2 de este artículo determinará la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal.

(...)

5. Ejercitada la opción, el grupo fiscal quedará vinculado a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 58 y mientras no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal, que deberá ejercitarse, en su caso, en el plazo de 2 meses a contar desde la finalización del último período impositivo de su aplicación.

6. La entidad representante del grupo fiscal comunicará los acuerdos mencionados en el apartado 1 de este artículo a la Administración tributaria con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación este régimen.

(...)

Asimismo, cuando se produzcan variaciones en la composición del grupo fiscal, la entidad representante lo comunicará a la Administración tributaria, identificando las entidades que se han integrado en él y las que han sido excluidas. Dicha comunicación se realizará en la declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición.”

Por tanto, las entidades en las que participaba S, que, tras la fusión, cumplan los requisitos para ser dependientes de A, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 58.3 de la LIS, deberán integrarse en el grupo fiscal de A.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otros hechos y circunstancias no mencionados, 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 los hechos y 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.