

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC086869

DGT: 26-07-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2200/2023

SUMARIO:

Una entidad tiene como actividad principal la gestión, compraventa y análisis técnicos de todo tipo de instalaciones de energías renovables, así como la promoción, comercialización y explotación de parques solares fotovoltaicos y es titular del 100% del capital social de varias compañías o sociedades vehículo (en adelante, SPVs), que tramitan y promueven varios proyectos fotovoltaicos situados en España. Todas las SPVs se encuentran actualmente en una fase de promoción o desarrollo, no habiéndose iniciado en ningún caso las obras de construcción de los parques solares fotovoltaicos (en adelante PLAs) ya que están tramitando los oportunos permisos, licencias y autorizaciones y una vez otorgada la referida licencia, el proyecto se califica como «*ready to built*» (en adelante, RTB), Las SPVs, durante la etapa de tramitación y legalización de los proyectos, no cuentan con medios personales propios para el ejercicio de dicha actividad económica, y los medios materiales y humanos de las SPVs para el ejercicio de la actividad administrativa de desarrollo de parques solares fotovoltaicos, provienen de la entidad, y el resto de los proveedores que previamente han sido seleccionados y validados por aquella. En el caso de que la mercantil venda sus participaciones en las SPVs, antes o después de que se les hayan concedido los derechos de acceso a la red eléctrica para la instalación de una planta de generación eléctrica, la retribución está integrado por un parte fija, que va desde un importe inicial mínimo no reembolsable, hasta un importe máximo en función de la potencia instalada que finalmente se le otorgue a la instalación en las autorizaciones y permisos concedidos, y una parte variable que normalmente se concreta en función del coste de las líneas de interconexión, las bonificaciones efectuadas por las Administraciones Locales y que afecten a los tributos locales que resultan exigibles a la construcción y tasa, así como el coste final de los terrenos arrendados sobre los que se enclava el parque solar, entre otros. La concreción del precio fijo de las participaciones se produce tras la resolución por parte de la Administración de los expedientes de legalización de las instalaciones (RTB), aunque también es frecuente que una parte del precio fijo quede aplazado hasta la puesta en marcha de la planta solar fotovoltaica. Así mismo la determinación y exigibilidad del pago del precio variable de las participaciones, se irá produciendo conforme se concreten los importes de determinadas inversiones de la instalación y los de determinados costes asociados a la explotación, pero en todo caso la concreción y materialización definitiva del precio variable dependerá de que se alcance RTB, de forma independiente a la hitos de pago de dicho precio variable. **IS. Exenciones. Exención para evitar la doble imposición interna. Transmisión de participaciones.** La renta positiva derivada de la transmisión por la venta del 100% de las participaciones en las filiales SPVs de la entidad estará exenta, conforme al art. 21 Ley IS, pues parecen cumplirse los requisitos previstos en el art. 21.1.a) y b) Ley IS, en la medida en que la entidad ostenta más del 5% del capital social de las sociedades filiales, residentes en España, y adicionalmente, respecto de las cuales se cumple el periodo de antigüedad superior a un año. **Entidades patrimoniales.** Sin embargo, de acuerdo con el art. 21.5.a) Ley IS, en el supuesto de que las entidades filiales SPVs tuvieran la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el art. 5.2 Ley IS, la parte de la renta derivada de la transmisión que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada, durante el tiempo de tenencia de la participación, no tendrá derecho a aplicar la exención. se entenderá por entidad patrimonial aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica, atendiendo a la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad. En consecuencia, si de la media de los balances trimestrales del ejercicio de cada una de las filiales se dedujera que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a una actividad económica, dichas entidades SPVs tendrían la consideración de entidad patrimonial en dicho ejercicio, resultando de aplicación la regla especial establecida en el art. 21.5.a) Ley IS. A efectos de determinar si se ha producido el inicio de una actividad económica en cada una de las filiales de la entidad, deberá estarse a la existencia de una ordenación, por cuenta propia, de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, propios o de terceros, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios en el mercado. A tales efectos debe recordarse que, tratándose de un grupo del art. 42 CCom., el concepto de actividad económica se determinará tomando en consideración a todas las entidades integrantes del misma, cuestión de hecho que deberá ser probada, en cada caso, por los órganos competentes en materia de comprobación e investigación y para determinar si se ha producido o no el inicio de una actividad económica, deberán tomarse en consideración todos los elementos de hecho concurrentes, sin que pueda atribuirse una particular trascendencia a ninguno uno de ellos tomado de forma aislada, con arreglo a los principios de prueba libre y de valoración conjunta de la prueba que rigen en nuestro ordenamiento jurídico [Vid., STS de

13 de marzo de 2017 recurso n.º 185/2016 (NFJ071543) y SSAN de 20 de octubre de 2011 recurso n.º 470/2008 (NFJ044998) y de 15 de julio de 2021, recurso n.º. 78/2018 (NFJ085876) o las Resoluciones del TEAC de 05-06-2014, RG 2106/2013 (NFJ056739) y de 01-03-2013, RG 3595/2010 (NFJ046534)]. En este caso, las filiales SPVs tienen como actividad principal la promoción de parques solares fotovoltaicos. A tales efectos, dichas filiales desarrollan una serie de actividades que comprenden el negocio de promoción, entre las que se encuentran: la búsqueda de terrenos aptos para acoger un proyecto solar fotovoltaico (incluyendo en esta actividad, entre otras, la subcontratación con terceros independientes de la búsqueda de tales terrenos, la fijación de los estándares a reunir por los terrenos fotovoltaicos, la realización de estudios topográficos, la búsqueda de información sobre los terrenos); la realización de análisis de viabilidad técnico económica de los terrenos (incluyendo un análisis técnico, medioambiental y de viabilidad); la negociación de los contratos de arrendamiento o derecho de superficie para el desarrollo de la actividad; la interconexión a la red y la realización de un proyecto de impacto medioambiental y la identificación y gestión de todos los permisos y licencias necesarios para la construcción del parque. Cabe considerar que cada una de las entidades filiales SPVs desarrolla la actividad de promoción o desarrollo de parques solares fotovoltaicos (incluyendo labores de prefactibilidad; contratación de suelos; redacción de estudios y proyectos técnicos; tramitación y legalización de las instalaciones y obtención de todos los permisos, autorizaciones y licencias para la construcción de parques solares fotovoltaicos), por lo que dichas entidades no tendrían la consideración de patrimoniales, ya que sus elementos estarían afectos al desarrollo de una actividad económica. En definitiva, en la medida en que la actividad realizada por las entidades filiales determine la existencia de una ordenación, por cuenta propia, de medios de producción o de recursos humanos, propios o de terceros, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios en el mercado, la entidad consultante podrá aplicar la exención del art. 21 de la Ley IS respecto de la renta positiva derivada de la transmisión de su participación en las entidades SPVs, sin olvidar que se trata de una cuestión de hecho que el contribuyente deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria. **Base imponible. Imputación temporal.** El precio pactado por la venta de las participaciones en las SPVs consta de un componente fijo y de un componente variable que será exigible con posterioridad a la fecha de la transmisión de las participaciones. En particular, la parte variable depende de unos hechos futuros e inciertos, tales como el coste de las líneas de interconexión, las bonificaciones efectuadas por las Administraciones Locales que resulten exigibles a la construcción y el coste final de los terrenos arrendados sobre los que se enclava el parque solar (entre otros). Tal y como señala el consultante, la determinación del precio variable dependerá de que se alcance el estado *Ready To Build* (RTB), es decir, una vez finalizada la fase de desarrollo. La parte de la renta derivada de la transmisión de las participaciones en las sociedades filiales, que se corresponda con la parte fija del precio pactado, formará parte de la base imponible del IS en el período impositivo en que se produzca su devengo, con independencia de su fecha de cobro. Respecto a la parte de la renta que se corresponda con el componente variable del precio, cuya cuantía depende de un hecho futuro incierto, debe analizarse si, en el momento de realizarse la transmisión, es posible determinar, con la mejor estimación posible, el precio contingente, en cuyo caso, esa parte de la renta se considerará devengada en el momento de efectuarse la operación de venta. Sin embargo, si en el momento de la transmisión no fuera posible determinar, con la mejor estimación posible, el precio contingente, la cantidad contingente generará una renta imputable al período impositivo en el que se produzcan tales hechos futuros inciertos y no al período en el que se produjo la transmisión. En el caso que nos ocupa, parece inferirse que la cantidad variable que percibirá la cantidad con posterioridad a la transmisión, depende de unos hechos futuros inciertos cuya mejor estimación no es posible realizar en el momento de la transmisión, por lo que la renta que se corresponde con la parte del precio contingente se integrará en la base imponible del período impositivo en que se produzcan tales hechos futuros. No obstante, se trata de cuestiones de hecho que el sujeto pasivo deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho conforme a los arts. 105 y 106 LGT y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 5, 10, 11 y 21.
RD de 22 de agosto de 1885 (CCom.), art. 42.
Ley 58/2003 (LGT), arts. 105 y 106.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante, constituida en noviembre de 2018, es una entidad que tiene como actividad principal la gestión, compraventa y análisis técnicos de todo tipo de instalaciones de energías renovables, así como la promoción, comercialización y explotación de parques solares fotovoltaicos.

Actualmente, la entidad consultante resulta titular del 100% del capital social de varias compañías o sociedades vehículo (en adelante, SPVs), que tramitan y promueven varios proyectos fotovoltaicos situados en España.

Todas las SPVs se encuentran actualmente en una fase de promoción o desarrollo, no habiéndose iniciado en ningún caso las obras de construcción de los parques solares fotovoltaicos ya que están tramitando los oportunos permisos, licencias y autorizaciones. En concreto, en la fase de promoción se han y se están llevando a cabo las labores de prefactibilidad y contratación de suelos para los proyectos, redacción de todos los estudios y proyectos técnicos que son preceptivos, tramitación y legalización de las instalaciones y obtención de todos los permisos, licencias y autorizaciones para la construcción de los parques solares fotovoltaicos (en adelante, PLAs)

En concreto, la promoción abarca desde la realización de todas las actividades necesarias para la obtención del acceso a la red eléctrica, la búsqueda de emplazamientos, la redacción de proyectos técnicos y de ingeniería necesarios para obtener las correspondientes autorizaciones administrativas, hasta el otorgamiento de la licencia municipal de obras para la construcción de la planta. Una vez otorgada la referida licencia, el proyecto se califica como "ready to built" (RTB). Esta fase tiene una duración aproximada de entre 18 y 36 meses, y como se ha señalado, esquemáticamente las actividades desarrolladas son las siguientes:

- Análisis de viabilidad técnico- económico de los proyectos.
- Aportación de las garantías exigidas por la legislación para la solicitud de acceso a la red de transporte.
- Obtención de los derechos de acceso a la red eléctrica.
- Prefactibilidad de terrenos y negociación de contratos de arrendamiento a largo plazo.
- Elaboración de estudios y proyectos técnicos y Estudios de Impacto Ambiental.
- Obtención de permisos, licencias y autorizaciones.

Por otra parte, la fase de construcción propiamente dicha, abarca el periodo de construcción de la planta. Dicha fase tiene una duración aproximada de 24 meses y finalmente la fase de explotación, que abarca desde la puesta en marcha de la instalación hasta la finalización del periodo de explotación del activo (con carácter general entre 35 y 40 años),

La actividad económica desempeñada por la entidad consultante es la actividad propia de una sociedad Holding. En concreto, la actividad de la entidad consultante se centra en analizar oportunidades de inversión en el sector de energías renovables, así como realizar y liquidar inversiones en sociedades que pueden llegar a explotar instalaciones de generación. En este contexto, la sociedad presta los siguientes servicios a sus sociedades participadas:

-La selección y validación de proveedores a las filiales: la entidad consultante realiza el estudio y selección de los posibles proveedores que van a prestar servicios a sus sociedades filiales para que estas puedan desarrollar su actividad. Una vez que un proveedor ha sido validado por la entidad consultante, éste puede ser contratado por cualquiera de las compañías en las que la entidad consultante tiene intereses.

-Prestación de servicios de administración y gestoría (compliance contable y administrativo, fiscal, laboral..) a las SPVs.

Los servicios prestados por la entidad consultante en favor de sus participadas (selección, validación de los diferentes proveedores, así como las labores de gestoría y administración de las SPVs) son facturados directamente por la entidad holding en condiciones de mercado.

La entidad consultante, como entidad holding tenedora del 100% de las participaciones de las SPVs, cuenta con un Consejo de Administración formado por 5 personas físicas y un secretario no Consejero. Adicionalmente, la entidad cuenta con los siguientes empleados: a) un director general, que es a su vez miembro del Consejo de Administración, b) un director de administración, que coordina y supervisa todos los servicios de administración que se prestan a las SPVs y d) un empleado dedicado a las tareas administrativas y de gestión documental.

La actividad de las sociedades titularidad de la sociedad consultante, y todos sus recursos y medios se enmarcan dentro de la primera fase, es decir, dentro de la fase de promoción. En ningún caso, la actividad de la entidad consultante ni de las SPVs de su titularidad está constituida por la construcción, producción y comercialización de energía eléctrica. Tanto la construcción y en su caso, explotación de un activo se llevará a cabo por parte del tercer inversor que adquiera de la entidad consultante las SPVs.

En este contexto, una vez enmarcada la actividad de las sociedades titularidad de la entidad consultante entro de un proyecto solar fotovoltaico, a continuación se detallan las actividades que componen el negocio de promoción por orden cronológico:

-Generación de oportunidades: búsqueda de terrenos aptos para acoger un proyecto solar fotovoltaico, dicha actividad se compone, a su vez, de las siguientes actividades: subcontratación terceros independientes para búsqueda de terrenos, fijación de los estándares a reunir por los terrenos fotovoltaicos, contacto con el propietario para confirmar la disponibilidad de los terrenos, encargo de realización de estudios topográficos, identificación de terrenos potencialmente interesantes, búsqueda de información sobre los terrenos.

-Análisis de viabilidad técnico económica de los terrenos identificados como potencialmente interesantes: análisis técnico, medioambiental de viabilidad económica y adecuación de los mismos.

-Negociación de los contratos de arrendamiento o derecho de superficie para el desarrollo de la actividad.

-Interconexión a la red: elaboración de un proyecto que justifique la necesidad de conexión, recopilación de la información necesaria para el aseguramiento de la interconexión, presentación de la solicitud formal, previo pago de las tasas pertinentes.

-Proyecto de impacto ambiental: subcontratación de terceros independientes para la evaluación del impacto medioambiental.

-Permisos y licencias: identificación de todos los permisos necesarios para la construcción del parque, recopilación de la información necesaria para la obtención de los permisos y licencias, la solicitud formal para la obtención de los mismos y atender posibles subsanaciones requeridas por las Administraciones involucradas.

-Búsqueda de inversores y compradores y negociación de las condiciones de venta.

Por su parte, las SPVs, durante la etapa de tramitación y legalización de los proyectos, no cuentan con medios personales propios para el ejercicio de dicha actividad económica. En esta primera etapa de desarrollo de los proyectos, se ha optado por la externalización de todos los trabajos, debido a la variedad de los mismos, al tiempo de dedicación semanal y a su temporalidad. Posteriormente, una vez iniciada la fase de construcción y explotación, se prevé la incorporación de personal propio en las SPVs para el ejercicio de la referida actividad. Por tanto, los medios materiales y humanos de las SPVs para el ejercicio de la actividad administrativa de desarrollo de parques solares fotovoltaicos, provienen de la entidad consultante, y el resto de los proveedores que previamente han sido seleccionados y validados por aquella.

La entidad consultante plantea la venta de sus participaciones en las SPVs, y ésta puede llevarse a cabo en dos momentos: a) una vez que a los proyectos que desarrollan las SPVs se les hayan concedido los derechos de acceso a la red eléctrica para la instalación de una planta de generación eléctrica o b) una vez que el proyecto alcance el estado ready to built (en adelante, RTB), es decir, cuando se cuenten con todos los permisos, licencias y autorizaciones para proceder a la construcción de la planta solar fotovoltaica.

La transmisión de las participaciones de una SPV en el momento a), implica que el comprador está adquiriendo una sociedad que está tramitando la legalización de un proyecto al cual se le han concedido con anterioridad los derechos de acceso a la red eléctrica nacional, estando pendiente de resolución, por parte de las diferentes Administraciones Públicas, los expedientes que le permitan iniciar la construcción, puesta en marcha y explotación de la instalación de generación eléctrica.

Como consecuencia de lo anterior, la SPV una vez tenga conocimiento de los condicionados técnicos (entre ellos las medidas compensatorias incluidas en la declaración de impacto ambiental) que le serán impuestos por parte de las distintas Administraciones Públicas, podrá determinar el volumen exacto de inversión que requerirá el proyecto, así como precisar los costes de explotación que tendrá asociados.

En este tipo de transmisiones clasificadas dentro del apartado a), el valor de las participaciones es un valor contingente, precisamente por la imposibilidad de conocer el resultado de los referidos expedientes objeto de tramitación. Con carácter general, dicho valor está integrado por un parte fija, que va desde un importe inicial mínimo no reembolsable, hasta un importe máximo en función de la potencia instalada que finalmente se le otorgue a la instalación en las autorizaciones y permisos concedidos, y una parte variable que normalmente se concreta en función del coste de las líneas de interconexión, las bonificaciones efectuadas por las Administraciones Locales y que afecten a los tributos locales que resultan exigibles a la construcción y tasa, así como el coste final de los terrenos arrendados sobre los que se enclava el parque solar, entre otros.

La concreción del precio fijo de las participaciones se produce tras la resolución por parte de la Administración de los expedientes de legalización de las instalaciones (RTB). De forma independiente se establecen, en el contrato de venta de participaciones, diferentes hitos de pago a cuenta del precio fijo, los cuales normalmente se hacen coincidir con momentos en los que las diferentes Administraciones Públicas resuelven sus expedientes. Si bien también es frecuente que una parte del precio fijo quede aplazado hasta la puesta en marcha de la planta solar fotovoltaica.

Así mismo la determinación y exigibilidad del pago del precio variable de las participaciones, se irá produciendo conforme se concreten los importes de determinadas inversiones de la instalación y los de determinados costes asociados a la explotación, pero en todo caso la concreción y materialización definitiva del precio variable dependerá de que se alcance RTB, de forma independiente a la hitos de pago de dicho precio variable.

Es frecuente que en ocasiones ambas partes pacten y formalicen, con carácter previo, un contrato de promesa de compraventa de participaciones, que deberá ejecutarse en un momento determinado en función del cumplimiento de determinados hitos. En estos supuestos, en el momento de la firma de la promesa de venta, el comprador entrega determinadas cantidades al vendedor como arras de la futura venta.

Una vez efectuada la transmisión de las participaciones, la SPV continúa con la tramitación de los diferentes expedientes administrativos. La determinación del precio variable y del precio fijo, por tanto, depende del contenido de las resoluciones emitidas por cada una de las Administraciones Públicas que estén tramitando los expedientes para cada uno de los proyectos.

La SPV tendrá la obligación de contar durante la fase de tramitación de los expedientes para la obtención de permisos, licencias y autorizaciones con el soporte técnico, legal, con los proveedores seleccionados y validados por la entidad consultante, pues al ser un precio contingente la sociedad vendedora debe tener las adecuadas garantías de que determinadas decisiones del comprador no perjudican la tramitación de los expedientes administrativos, y en reciprocidad asume la responsabilidad de las posibles indemnizaciones a las que pueda tener derecho la parte compradora, por un desempeño negligente por parte de estos proveedores

Cuestión planteada:

1º) Si las sociedades SPVs participadas al 100% por parte de la entidad consultante, tienen la consideración de entidades patrimoniales a efectos de lo dispuesto en el artículo 5.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2º) Cómo sería la imputación temporal de los ingresos derivados de la venta de las participaciones de las SPVs, registrados por la entidad consultante.

3º) Si resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedad a las ganancias de capital derivadas de las operaciones de transmisión de participaciones, expuestas con anterioridad, y en especial, a la parte del beneficio registrado por la entidad consultante como consecuencia de la percepción de la parte contingente del precio pactado.

Contestación:

En primer lugar, respecto a la tributación de la renta positiva obtenida por la venta del 100% de las participaciones en las filiales SPVs de la entidad consultante, el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 14 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante, LIS) establece lo siguiente:

“1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

(...)

b) Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

(...)

3. Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo. El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.

El requisito previsto en la letra a) del apartado 1 de este artículo deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión. El requisito previsto en la letra b) del apartado 1 deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

No obstante, en el caso de que el requisito previsto en la letra b) del apartado 1 no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:

(...)

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

a) A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación, directa o indirecta, en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

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.

c) A las rentas derivadas de la transmisión de la participación, directa o indirecta, en una entidad que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 100 de esta Ley, siempre que, al menos, el 15 por ciento de sus rentas queden sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional regulado en dicho artículo.

Cuando las circunstancias señaladas en las letras a) o c) de este apartado se cumplan solo en alguno o algunos de los períodos impositivos de tenencia de la participación, no se aplicará la exención respecto de aquella parte de las rentas a que se refieren dichas letras que proporcionalmente se corresponda con aquellos períodos impositivos.

Lo dispuesto en este apartado resultará igualmente de aplicación en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, reducción de capital, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.

6. No se integrarán en la base imponible las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad, respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:

a) que se cumplan los requisitos establecidos en el apartado 3 de este artículo. No obstante, el requisito relativo al porcentaje de participación se entenderá cumplido cuando el mismo se haya alcanzado en algún momento durante el año anterior al día en que se produzca la transmisión.

b) en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.

En el supuesto de que los requisitos señalados se cumplan parcialmente, en los términos establecidos en el apartado 3 de este artículo, la aplicación de lo dispuesto en este apartado se realizará de manera parcial.

7. (...)

8. Serán fiscalmente deducibles las rentas negativas generadas en caso de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración.

En este caso, el importe de las rentas negativas se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada en los diez años anteriores a la fecha de la extinción, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, por el importe de la misma.

9. No se aplicará la exención prevista en este artículo:

a) A las rentas distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.

b) A las rentas obtenidas por agrupaciones de interés económico españolas y europeas, y por uniones temporales de empresas, cuando, al menos uno de sus socios, tenga la condición de persona física.

c) A las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y en relación con las cuales opte por aplicar, si procede, la deducción establecida en los artículos 31 o 32 de esta Ley.

10. El importe de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades y el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad y en el resto de supuestos a que se refiere el apartado 3 anterior, a los que resulte de aplicación la exención prevista en este artículo, se reducirá, a efectos de la aplicación de dicha exención, en un 5 por ciento en concepto de gastos de gestión referidos a dichas participaciones.

(...)"

Por tanto, la renta positiva derivada de la transmisión de las participaciones que la entidad consultante ostenta en las filiales SPVs, estará exenta, en los términos previstos en el artículo 21 de la LIS, en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en su apartado 1 y, adicionalmente, no se incurra en ninguno de los supuestos del apartado 5 del mismo precepto.

En el caso concreto que nos ocupa, parecen cumplirse los requisitos previstos en las letras a) y b) del artículo 21.1 de la LIS, en la medida en que la entidad consultante ostenta más del 5% del capital social de las sociedades filiales, residentes en España, y adicionalmente, respecto de las cuales se cumple el periodo de antigüedad superior a un año.

Por lo tanto, si los requisitos analizados se cumplen en los términos anteriormente indicados, la entidad consultante podrá aplicar la exención del artículo 21 de la LIS respecto de la renta positiva obtenida como consecuencia de la transmisión de sus participaciones en las entidades filiales SPVs.

No obstante lo dispuesto en el expositivo anterior, de acuerdo con lo previsto en el artículo 21.5.a) de la LIS, en el supuesto de que las entidades filiales SPVs tuvieran la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos de que el apartado 2 del artículo 5 de la LIS, la parte de la renta derivada de la transmisión que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada, durante el tiempo de tenencia de la participación, no tendrá derecho a aplicar la exención.

A este respecto, el apartado 2 del artículo 5 de la LIS dispone lo siguiente:

“2. A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica.

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados. A estos efectos no se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores a los que se refiere el párrafo siguiente, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

A estos efectos, no se computarán como valores:

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- b) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- d) Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas”.

De acuerdo con lo anterior, se entenderá por entidad patrimonial aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica, atendiendo a la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad.

En consecuencia, si de la media de los balances trimestrales del ejercicio de cada una de las filiales se dedujera que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no está afecto a una actividad económica, dichas entidades SPVs tendrían la consideración de entidad patrimonial en dicho ejercicio, resultando de aplicación la regla especial establecida en el artículo 21.5.a) de la LIS.

A tal efecto, el concepto de actividad económica está definido en el artículo 5.1 de la LIS, en los siguientes términos:

“1. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de

formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo”.

Sentado lo anterior, a efectos de determinar si se ha producido el inicio de una actividad económica en cada una de las filiales de la entidad consultante, deberá estarse a la existencia de una ordenación, por cuenta propia, de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, propios o de terceros, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios en el mercado. A tales efectos debe recordarse que, traándose de un grupo del artículo 42 del Código de Comercio, el concepto de actividad económica se determinará tomando en consideración a todas las entidades integrantes del mismo.

La apreciación de tales circunstancias es una cuestión de hecho que deberá ser probada, en cada caso, por los órganos competentes en materia de comprobación e investigación.

En este punto, debemos traer a colación las Sentencias del Tribunal Supremo de 26 de febrero de 2015 (rec. 3263/2012) y de 13 de marzo de 2017 (rec. 185/2016); las Sentencias de la Audiencia Nacional, de 20 de octubre de 2011 (rec.nº 470/2008) y la de 15 de julio de 2021, número 3687/2021 (recurso núm. 78/2018) o las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central (RG 2106/2013 y RG3595/2010).

Así, siguiendo la jurisprudencia y doctrina citadas supra, a efectos de determinar si se ha producido o no el inicio de una actividad económica, deberán tomarse en consideración todos los elementos de hecho concurrentes, sin que pueda atribuirse una particular trascendencia a ninguno uno de ellos tomado de forma aislada, con arreglo a los principios de prueba libre y de valoración conjunta de la prueba que rigen en nuestro ordenamiento jurídico. Así, la Sentencia de la Audiencia Nacional, de 15 de julio de 2021, número 3687/2021 (recurso núm. 78/2018) señalaba:

“(…) lo que se trata es de saber si, valorando el conjunto de los hechos, concurren una serie de indicios serios que permitan sostener que existe una clara voluntad de realizar la actividad de (...), al margen de que se hayan o no iniciado las obras (...).

(…) Y es que, pese a concurrir una clara voluntad de promoción, el inicio de las obras puede demorarse por diversas razones y no sería razonable sostener que, en tales casos, no existe actividad de promoción inmobiliaria.

(…) En opinión de la Sala, existen una serie de hechos de los que se infiere la existencia de actividad de promoción inmobiliaria. (...) En suma, hay una serie de indicios serios que invitan a sostener que la empresa viene realizando una actuación de promoción inmobiliaria. Es cierto, que no se dio de alta en el IAE en la actividad de promoción y que no contabilizó los inmuebles como existencias; pero valorando el conjunto de los datos indicados la Sala concluye que la sociedad ha venido realizando una actividad de promoción inmobiliaria” (FD 4º).

En el escrito de consulta se afirma que las filiales de la entidad consultante, SPVs tienen como actividad principal la promoción de parques solares fotovoltaicos. A tales efectos, dichas filiales desarrollan una serie de actividades que comprenden el negocio de promoción, entre las que se encuentran: la búsqueda de terrenos aptos para acoger un proyecto solar fotovoltaico (incluyendo en esta actividad, entre otras, la subcontratación con terceros independientes de la búsqueda de tales terrenos, la fijación de los estándares a reunir por los terrenos fotovoltaicos, la realización de estudios topográficos, la búsqueda de información sobre los terrenos); la realización de análisis de viabilidad técnico económica de los terrenos (incluyendo un análisis técnico, medioambiental y de viabilidad); la negociación de los contratos de arrendamiento o derecho de superficie para el desarrollo de la actividad; la interconexión a la red y la realización de un proyecto de impacto medioambiental y la identificación y gestión de todos los permisos y licencias necesarios para la construcción del parque.

En virtud de todo lo anterior, atendiendo a los hechos que constan descritos en el escrito de consulta, cabe considerar que cada una de las entidades filiales SPVs desarrolla la actividad de promoción o desarrollo de parques solares fotovoltaicos (incluyendo labores de prefactibilidad; contratación de suelos; redacción de estudios y proyectos técnicos; tramitación y legalización de las instalaciones y obtención de todos los permisos, autorizaciones y licencias para la construcciones de parques solares fotovoltaicos), por lo que dichas entidades no tendrían la consideración de patrimoniales, ya que sus elementos estarían afectos al desarrollo de una actividad económica.

En definitiva, en la medida en que la actividad realizada por las entidades filiales determine la existencia de una ordenación, por cuenta propia, de medios de producción o de recursos humanos, propios o de terceros, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios en el mercado, la entidad consultante podrá aplicar la exención del artículo 21 de la LIS respecto de la renta positiva derivada de la transmisión de su participación en las entidades SPVs, en los términos previstos en dicho precepto.

Y todo ello, sin olvidar que se trata de una cuestión de hecho que el contribuyente deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en derecho y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

Finalmente, en relación a la imputación temporal de los ingresos derivados de la venta de las participaciones de las SPVs, registrados por la entidad consultante hay que señalar lo siguiente:

El artículo 10.3 de la LIS dispone que:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

Adicionalmente, el artículo 11 de la LIS establece que:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.
(...)”.

Siguiendo las manifestaciones del consultante, el precio pactado por la venta de las participaciones en las SPVs consta de un componente fijo y de un componente variable que será exigible con posterioridad a la fecha de la transmisión de las participaciones. En particular, la parte variable depende de unos hechos futuros e inciertos, tales como el coste de las líneas de interconexión, las bonificaciones efectuadas por las Administraciones Locales que resulten exigibles a la construcción y el coste final de los terrenos arrendados sobre los que se enclava el parque solar (entre otros). Tal y como señala el consultante, la determinación del precio variable dependerá de que se alcance el estado Ready To Build (RTB), es decir, una vez finalizada la fase de desarrollo.

En este punto, debe traerse a colación lo dispuesto en el artículo 10.3 de LIS en virtud del cual:

“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

Adicionalmente, el artículo 11 de la LIS establece que:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.
(...)”.

Por tanto, la parte de la renta derivada de la transmisión de las participaciones en las sociedades filiales, que se corresponda con la parte fija del precio pactado, formará parte de la base imponible del impuesto sobre Sociedades en el período impositivo en que se produzca su devengo, con independencia de su fecha de cobro.

Respecto a la parte de la renta que se corresponda con el componente variable del precio, cuya cuantía depende de un hecho futuro incierto, debe analizarse si, en el momento de realizarse la transmisión, es posible determinar, con la mejor estimación posible, el precio contingente, en cuyo caso, esa parte de la renta se considerará devengada en el momento de efectuarse la operación de venta. Sin embargo, si en el momento de la transmisión no fuera posible determinar, con la mejor estimación posible, el precio contingente, la cantidad contingente generará una renta imputable al período impositivo en el que se produzcan tales hechos futuros inciertos y no al período en el que se produjo la transmisión.

En el caso que nos ocupa, de los hechos recogidos en el escrito de consulta, parece inferirse que la cantidad variable que percibirá la consultante con posterioridad a la transmisión, depende de unos hechos futuros inciertos cuya mejor estimación no es posible realizar en el momento de la transmisión, por lo que la renta que se corresponde con la parte del precio contingente se integrará en la base imponible del período impositivo en que se produzcan tales hechos futuros.

No obstante, se trata de cuestiones de hecho que el sujeto pasivo deberá acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho en los términos establecidos en los artículos 105 y 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración Tributaria.

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 Función Pública.