

**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

DGT: 03-02-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0056/2025

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Compensación de bases negativas. Limitación.** En febrero de 2022, la entidad T adquiere el 100% del capital social de la entidad B, la cual tenía BINs generadas entre 2007-2013 y en 2020. Para que opere la limitación, debe cumplirse alguna de las circunstancias del art. 26.4.c) Ley IS -no realizar actividad económica-. La entidad B arrendaba un inmueble pero sin personal contratado, lo que indica que no desarrollaba una actividad económica. Así, se cumple también la circunstancia del ordinal 1º de la letra c) del art. 26.4 de la LIS. Por ello, al concurrir los requisitos la entidad B no podrá compensar las BINs generadas antes de su adquisición en 2022. Posteriormente, al producirse una fusión por absorción de B por parte de la entidad A, se aplica el art. 84 de la LIS sobre subrogación tributaria. Por tanto, la entidad A se subroga en la limitación, y tampoco podrá compensar las BINs de B generadas antes de la adquisición.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante T es una sociedad de responsabilidad limitada, residente en territorio español, cabecera de un grupo familiar del que también forman parte las siguientes entidades:

- La entidad A, en la que participa en el 96,78% de su capital social.
- La entidad B, en la que participa en el 100% de su capital social, adquirido en febrero de 2022.
- La entidad C, en la que participa en el 100% de su capital social.
- La entidad D, en la que participa en el 5,9% de su capital social.

El capital social de la consultante está controlado íntegramente por la familia X, ostentando PF1 el 30,99%, su cónyuge (PF2) el 15,33%, y sus tres hijos (PF3, PF4 y PF5) el 23%, 15,33% y 15,33%, respectivamente. Adicionalmente, PF2 ostenta una participación directa en el capital social de la entidad A del 3,22%.

La entidad consultante T es la sociedad dominante del grupo de consolidación fiscal que conforma con las entidades A y C. Respecto de la entidad B, aunque ostenta una participación superior al 75%, al tiempo de presentación de la consulta todavía no forma parte del grupo de consolidación fiscal puesto que su participación se adquirió a principios del mismo.

Las principales actividades económicas de las entidades que forman el grupo serían las siguientes:

- La consultante T es una sociedad holding que, hasta el ejercicio 2021, ejercía también la actividad económica de arrendamiento de inmuebles, disponiendo de una persona contratada a jornada completa para la gestión de dicha actividad. Adicionalmente, se dedica a la cesión de espacios para eventos a través de la entidad C. Para el desempeño de sus funciones, la consultante cuenta con otras tres personas contratadas.
- La sociedad A se dedica a la promoción inmobiliaria con importantes proyectos finalizados y en curso. Asimismo, desde el ejercicio 2022, dispone de una persona contratada a jornada completa para la gestión del arrendamiento de determinados activos inmobiliarios promocionados por la compañía y no vendidos. Dichos activos inmobiliarios ofrecidos en alquiler, en todo caso, se proyectan vender en los próximos años.
- La sociedad B es propietaria de un inmueble destinado a la actividad hotelera y que se cede en arrendamiento a una sociedad que procede a su explotación. Dicha entidad no dispone de personal contratado.
- La sociedad C se encuentra inactiva al tiempo de presentación de la consulta, pero se constituyó con el objetivo de llevar a cabo su actividad en el corto plazo.

El grupo tiene previsto llevar a cabo una operación de reestructuración consistente en una fusión por absorción global, en virtud de la cual la entidad A absorbería a la entidad B. De este modo, la sociedad B se extinguiría, transmitiendo en bloque todo su patrimonio a la entidad A, que adquiriría por sucesión universal la totalidad de los derechos y obligaciones de la sociedad absorbida. Esta operación de reestructuración se acogería 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.

Los motivos económicos que se persiguen con la realización de esta operación de fusión pueden sintetizarse en los siguientes puntos:

Síguenos en...



a) Simplificación y racionalización de la estructura societaria y la gestión del negocio, unificando en una única sociedad (la entidad A) la actividad de arrendamiento de inmuebles, dando una imagen unitaria frente a terceros. Asimismo, se conseguiría mejorar la gestión del negocio disponiendo de una estructura jurídica y organizativa más ágil, ganando en eficiencia y capacidad de organización.

b) Eliminación de gestiones administrativas, financieras, fiscales y contables relativas a la sociedad B, suprimiéndose así los costes que conlleva. Con la fusión se podrían reducir costes operativos en la gestión de esta sociedad, de tal manera que se conseguiría evitar los costes indirectos que supone el mantenimiento B, tales como la contabilidad, legalización de libros contables, depósito de cuentas anuales, etc.

c) Canalizar en una única sociedad las inversiones inmobiliarias de la familia, actuando la sociedad A como vehículo para acometer las nuevas inversiones que se puedan realizar. La fusión permitiría concentrar todo el patrimonio empresarial de naturaleza inmobiliaria en una única entidad, convirtiéndose la sociedad A en la entidad que acometería las futuras inversiones que se realicen, lo cual supondrá una ventaja estructural a la hora de emprender operaciones inmobiliarias nuevas.

d) Concentrar la capacidad patrimonial de naturaleza inmobiliaria del Grupo en una sola entidad, la sociedad A, con el consiguiente incremento de fondos propios, mejorando su solvencia y la imagen de la compañía frente a terceros. La fusión permitiría potenciar la imagen y capacidad financiera de la sociedad, importante en caso de acometer nuevas inversiones o proyectos, así como la posibilidad en su caso de obtener mejores fuentes de financiación, ofreciendo una imagen más fuerte y solvente frente a terceros.

Tras la operación de fusión descrita, la consultante T procedería a realizar una aportación no dineraria de inmuebles en favor de la entidad A, con el objetivo de alcanzar el citado objetivo de localizar los bienes inmuebles del Grupo en sede de esta última sociedad.

Adicionalmente, se informa de que la entidad B tiene bases imponibles negativas (BINs) de ejercicios anteriores pendientes de compensar al cierre del ejercicio 2021. Lo anterior podría llevar a considerar que la operación proyectada tuviera como finalidad preponderante el aprovechamiento de estas BINs pendientes de compensar de B. No obstante, dicha entidad podría compensar sus BINs en el futuro al ser una entidad plenamente operativa que ha generado beneficios de forma recurrente en los últimos años. Concretamente, las BINs que acumula proceden de los ejercicios 2007-2013, ya que, desde 2015, ha venido generando bases imponibles positivas de manera recurrente (a excepción de una pequeña BIN en 2020). Con ello, se pretende dar muestra de que, siguiendo la evolución de los últimos siete ejercicios y realizando la misma actividad, se habrían acabado compensando las BINs generadas en los ejercicios anteriores.

#### **Cuestión planteada:**

1. Confirmación de que la fusión descrita cumple con la definición objetiva prevista legalmente para la aplicación del régimen fiscal del Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
2. Consideración de los motivos económicos alegados como motivos económicos válidos a los efectos de permitir el acogimiento al citado régimen, de conformidad con lo establecido en el artículo 89.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
3. Confirmación de la subrogación y procedencia de compensación de bases imponibles negativas de las entidades implicadas en la fusión planteada, por no tener la citada operación de fusión como finalidad preponderante el aprovechamiento de las bases imponibles negativas pendientes de compensar.

#### **Contestación:**

A efectos de la presente contestación, este Centro directivo parte de la hipótesis de que la entidad consultante T adquirió, en febrero de 2022, el 100% de las participaciones de la entidad B a un tercero independiente y que dichas participaciones fueron debidamente registradas a coste, atendiendo a lo dispuesto en la Norma de Registro y Valoración 9ª del Plan General Contable, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre de 2007.

La consultante (sociedad T) plantea un proceso de reestructuración empresarial del grupo familiar que lidera consistente en una primera operación de fusión por absorción, en virtud de la cual la entidad A absorbería a la entidad B y, posteriormente, una operación de aportación no dineraria, en virtud de la cual T procedería a la aportación de inmuebles que posee en favor de la entidad A resultante de la fusión.

En primer lugar, cabe traer a colación, el artículo 17, apartados 3 y 4, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), de acuerdo con el cual:

“3. Los elementos patrimoniales transmitidos en virtud de fusión y escisión total o parcial, se valorarán, en sede de las entidades y de sus socios, de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Síguenos en...



Los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, así como los valores adquiridos por canje, se valorarán de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

No obstante, en caso de no resultar de aplicación el régimen establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley en cualquiera de las operaciones mencionadas en este apartado, los referidos elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con lo establecido en el apartado siguiente.

4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

a) (...)

b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.

c) (...)

d) Los transmitidos en virtud de fusión, y escisión total o parcial, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

e) (...)

f) Los adquiridos por canje o conversión, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

Se entenderá por valor de mercado el que hubiera sido acordado entre partes independientes, pudiendo admitirse cualquiera de los métodos previstos en el artículo 18.4 de esta Ley”.

Por tanto, con arreglo a lo anterior, no se integrarán en la base imponible de las sociedades ni de los socios, las plusvalías asociadas a los elementos transmitidos con ocasión de una operación de fusión, escisión, aportación de activos o canje de valores, salvo en aquellos supuestos en los que no resulte de aplicación el régimen de neutralidad fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley (artículos 76 a 89 de la LIS).

El Capítulo VII del Título VII de la 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.

Comenzando con la primera fase del proceso de reestructuración descrito en los hechos de la presente consulta, consistente en la fusión por absorción de la entidad B por parte de A, 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 33 y siguientes del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, establecen el concepto y los requisitos de las operaciones de fusión.

En el escrito de la consulta se manifiesta que las sociedades A y B pretenden llevar a cabo una operación de fusión por absorción, en virtud de la cual la entidad A absorbería a la entidad B. Por tanto, si la operación proyectada se realiza, en el ámbito mercantil, al amparo de lo dispuesto en el Real Decreto-ley 5/2023, y cumple además lo dispuesto en el artículo 76.1 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.

Por su parte, el artículo 77 de la LIS regula el régimen de las rentas derivadas de la transmisión. En concreto, señala:

Síguenos en...



“1. No se integrarán en la base imponible las siguientes rentas derivadas de las operaciones a que se refiere el artículo anterior:

a) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos en él situados.

(...)”.

Asimismo, el artículo 78 de la LIS establece que:

“1. Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

(...)”.

La aplicación del régimen de neutralidad fiscal a la operación descrita determinará, en aplicación del artículo 77 de la LIS, que no se integren, en la entidad transmitente (sociedad B), las rentas que se ponen de manifiesto con ocasión de la operación de fusión. Igualmente, en el ámbito de la entidad adquirente (sociedad A), se mantendrán, a efectos fiscales, los valores y la antigüedad que tenían en sede de la entidad transmitente los elementos patrimoniales recibidos, tal y como señala el artículo 78 de la LIS.

En relación con la tributación de los socios en las operaciones de fusión y escisión, el artículo 81 de la LIS establece:

“1. No se integrarán en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la entidad adquirente a los socios de la entidad transmitente, siempre que sean residentes 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 sean representativos del capital social de una entidad residente en territorio español.

(...)

2. Los valores fiscales recibidos en virtud de las operaciones de fusión y escisión, se valoran 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.

(...)”.

De conformidad con lo anterior, los socios residentes en territorio español (en este caso, la consultante) no integrarán en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la entidad adquirente y los valores recibidos se valorarán, a efectos fiscales, por el valor fiscal de los entregados.

En segundo lugar, y una vez realizada la operación de fusión por absorción analizada, la consultante informa de que llevará a cabo una aportación no dineraria en favor de la entidad A que tendrá por objeto inmuebles de su propiedad, sin proporcionar más información al respecto.

En este sentido, el artículo 87.1 de la LIS establece:

“1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del contribuyente de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a las aportaciones no dinerarias en las que concurren los siguientes requisitos:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por ciento.

(..)”.

Así, en el caso de aportación de elementos patrimoniales por contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, se exige que, una vez realizada la aportación, la entidad aportante participe en los fondos propios de la entidad que la recibe en, al menos, un 5%, siempre que esta última sea residente en territorio español o realice en el mismo actividades por medio de un establecimiento permanente.

En este sentido, de la literalidad del precepto se desprende que el supuesto de hecho delimitado para la aplicación del régimen especial no se circunscribe únicamente al caso en que el porcentaje del 5%

Síguenos en...

no se tenga con anterioridad y se alcance como consecuencia de la aportación, sino que también cabe en el ámbito de dicho supuesto aquel caso en que antes y después de la aportación se participa en al menos un 5% de los fondos propios de la entidad que recibe la aportación.

Por tanto, en la medida en que se cumplieran los requisitos anteriormente señalados, la operación de aportación no dineraria de los terrenos y edificaciones, podría acogerse al régimen fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

Dada la escasa información aportada en el escrito de consulta al respecto de esta operación, en la medida en que la entidad que reciba la aportación de los distintos inmuebles (esto es, la entidad A) sea residente en territorio español y que la entidad aportante (la consultante), una vez realizada dicha aportación, participe en, al menos, el 5% de los fondos propios de la sociedad que recibe la aportación, dicha operación podría acogerse al régimen de neutralidad fiscal establecido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS en las condiciones y con los requisitos exigidos en el mismo.

De cumplirse estas circunstancias, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 77.1 de la LIS, previamente transcrito, no se integrarán en la base imponible las rentas que pudieran ponerse de manifiesto como consecuencia de la transmisión realizada por la entidad consultante de los inmuebles situados en territorio español en favor de la sociedad beneficiaria, la entidad A.

Asimismo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 78.1 de la LIS, los bienes y derechos adquiridos por la sociedad beneficiaria de la aportación no dineraria se han de valorar a efectos fiscales por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente, antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

Por último, por aplicación de lo dispuesto en los artículos 79 y 84 de la LIS, las acciones o participaciones recibidas como consecuencia de la aportación de los referidos elementos patrimoniales se valorarían, a efectos fiscales, por el mismo valor fiscal que tenían los elementos patrimoniales aportados y conservarían la fecha de adquisición de los elementos entregados.

Adicionalmente, la aplicación del régimen de neutralidad exige analizar lo dispuesto en el artículo 89 de la LIS, según el cual:

1. Se entenderá que las operaciones reguladas en este capítulo aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a que se refiere el párrafo siguiente.

(...)

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.

Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal”.

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen 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 no es sino asegurar que la fiscalidad no sea ni un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización empresarial.

Sin embargo, cuando el objetivo principal que se persiga con la operación de reestructuración sea el fraude o la evasión fiscal, no resultará de aplicación el régimen fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, en los términos previstos en el párrafo segundo del artículo 89.2 de la LIS.

En este punto, cabe traer a colación la sentencia número 2508/2016, de 23 de noviembre de 2016, del Tribunal Supremo cuyo FJ Segundo señala que (...) no se aplicará el régimen de diferimiento cuando la operación de fusión, de escisión, de aportación de activos o de canje de acciones tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal; el hecho de que una de las operaciones contempladas no se efectúe por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene como objetivo principal o como uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal. Ahora bien, pueden existir otros motivos económicos válidos, que no sean la reestructuración o racionalización de las actividades de las sociedades, pues como en otras ocasiones ha dicho este Tribunal Supremo, «Con tal que el negocio aspire, razonablemente, a la consecución de un objetivo empresarial, de la índole que fuere,

Síguenos en...



debe decaer la idea de que, en los términos legales, "...la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal....".

Por tanto, los motivos económicos válidos no constituyen un requisito sine qua non para la aplicación del régimen fiscal de reestructuración, sino que su ausencia puede constituir una presunción de que la operación puede haberse realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal.

Continúa el Alto Tribunal, en su sentencia de 23 de noviembre de 2016, señalando que "...lo prohibido, lo que impide la aplicación del régimen especial de diferimiento no es más que se persiga como objetivo principal el fraude o la evasión fiscal, nada más, y simple y llanamente para despejar posibles incógnitas de la concurrencia o no de dicho objetivo con la intensidad requerida, se establece la presunción vista, que no concurren motivos económicos válidos, integrando este concepto no sólo con que el objetivo no sea la racionalización y reestructuración de las actividades empresariales, sino que como se desprende de su tenor literal, "tales como", aparte de los citados, que quizás pudieran ser los más comunes, caben otros objetivos empresariales que integran dicho concepto jurídico indeterminado, siempre que estos, como se ha dicho por la jurisprudencia, se conecten con la finalidad y objetivos del régimen especial de diferimiento, esto es, hacer posible la continuidad y desarrollo de la actividad empresarial."

A mayor abundamiento, el Tribunal Supremo en su sentencia nº 1503/2022, de 16 de noviembre de 2022, ha señalado:

"La obtención de una ventaja fiscal está ínsita en el propio régimen de diferimiento puesto que se caracteriza por su neutralidad fiscal, de suerte que el componente fiscal ni sea disuasorio ni incentivador al efecto, se trata de propiciar reestructuraciones mediante la neutralidad fiscal; la ventaja fiscal prohibida es la que se convierte en el objetivo y finalidad de la operación y no motivos económicos o empresariales, razones estas que lo justifica. La ventaja fiscal, fuera de los casos en los que se presente como objetivo espurio, es legítima dentro de la economía de opción (...)"

En definitiva, si el objetivo principal perseguido con la operación de reestructuración fuese el fraude o la evasión fiscal, o dicho, en otros términos, fuese lograr una ventaja fiscal espuria o ilegítima, entraría en juego la cláusula contenida en el artículo 89.2 de la LIS y procedería eliminar la referida ventaja fiscal ilegítima.

Al margen de lo anterior, la eliminación de la ventaja fiscal ilegítima o abusiva sólo puede hacerse tras un análisis global del caso concreto, tal y como establece el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), en su sentencia de 8 de marzo de 2017, en el caso Euro Park (asunto C-14/16), en cuyos párrafos 54 y 55 señala lo siguiente:

"(...) de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, al transponer el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Directiva 90/434, los Estados miembros no pueden recurrir a una presunción general de fraude o evasión fiscales. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha puntualizado, a este respecto, que para comprobar si la operación de que se trata persigue un objetivo de fraude o evasión fiscales, las autoridades nacionales competentes no pueden limitarse a aplicar criterios generales predeterminados, sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de dicha operación, dado que el establecimiento de una norma de alcance general que prive automáticamente de la ventaja fiscal a determinadas categorías de operaciones, sin tener en cuenta si se ha producido o no efectivamente el fraude o evasión fiscales iría en detrimento del objetivo perseguido por la referida Directiva (...)"

En el supuesto concreto, la consultante señala que las operaciones de reestructuración planteadas se enmarcan en un proyecto de simplificación y racionalización de la estructura societaria y de gestión del negocio del grupo, de manera que se unificaría en una única sociedad (entidad A) la actividad de arrendamiento de inmuebles, dando así una imagen unitaria frente a terceros. Asimismo, con ello se permitiría la eliminación de gestiones administrativas, financieras, fiscales y contables relativas a la sociedad absorbida (entidad B), así como la canalización de las inversiones inmobiliarias de la familia X a través de una única sociedad, actuando la entidad A como vehículo para acometer nuevas inversiones, al concentrar la capacidad patrimonial de naturaleza inmobiliaria en esta última.

En virtud de todo lo anterior, a la operación de fusión y de aportación no dineraria planteadas en el escrito de consulta les resultará de aplicación el régimen de neutralidad fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS en la medida en que, de acuerdo con las manifestaciones formuladas, dicha operación se enmarque en un proceso de reestructuración empresarial cuyo objetivo principal consista en lograr una simplificación de la estructura societaria del grupo familiar X mediante la canalización, en una única entidad, de las inversiones inmobiliarias de la familia, que conllevaría, a su vez, un ahorro de costes administrativos, financieros, fiscales y contables.

Sin perjuicio de lo anterior, la consultante plantea la posible subrogación de la entidad A en el derecho a compensar las bases imponibles negativas generadas en sede de la entidad B, con motivo de su absorción.

Síguenos en...



En el supuesto concreto planteado, se informa de que la entidad consultante T adquiere, a un tercero independiente, en el mes de febrero de 2022, el 100% del capital social de la entidad B, la cual tenía bases imponibles negativas pendientes de compensar procedentes de los ejercicios 2007 a 2013 y una residual de 2020. Por tanto, todas ellas generadas con anterioridad a la entrada en el capital de por parte de la consultante (T).

En primer lugar, en relación con la compensación de bases imponibles negativas en el régimen general del Impuesto, el artículo 26 de la LIS establece que:

“1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

(...)

El límite previsto en este apartado no se aplicará en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

2. Si el período impositivo tuviera una duración inferior al año, las bases imponibles negativas que podrán ser objeto de compensación en el período impositivo, en los términos establecidos en el segundo párrafo del apartado anterior, serán el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

(...)

4. No podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:

1.º No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición;

2.º Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

3.º Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.

4.º La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 119 de esta Ley.

(...).”

Por su parte, la disposición transitoria vigésima primera de la LIS establece lo siguiente:

“Disposición transitoria vigésima primera. Bases imponibles negativas pendientes de compensar en el Impuesto sobre Sociedades

Síguenos en...



Las bases imponible negativas pendientes de compensación al inicio del primer periodo impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2015, se podrán compensar en los periodos impositivos siguientes”.

Es doctrina reiterada de este Centro directivo (ver por todas, la consulta vinculante V2178-19, de 14 de agosto de 2019) que la limitación a la compensación de bases imponible negativas que resultará de aplicación será la vigente en el momento de la adquisición de la participación, que es el supuesto de hecho que justifica y motiva la referida limitación. Por tanto, con independencia del periodo impositivo del que procedan las bases imponible negativas pendientes, resulta preciso analizar la posible aplicación del artículo 26.4 de la LIS.

La limitación a la compensación de bases imponible negativas establecida en el apartado 4 del artículo 26 de la LIS operará cuando concurren las circunstancias previstas en las letras a), b) y c) de dicho apartado.

De acuerdo con el apartado 4 del artículo 26 de la LIS, se limita la compensación de bases imponible negativas de una entidad si la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas con posterioridad al periodo impositivo en que se generaron las bases imponible negativas, si, con carácter previo a la referida adquisición, tal persona o entidad o conjunto de personas o entidades vinculadas no poseían una participación de, al menos, el 25%.

En el supuesto concreto planteado, la entidad consultante T adquiere a un tercero, en el mes de febrero de 2022, el 100% del capital social de la entidad B, que tenía bases imponible negativas pendientes de compensar procedentes de los ejercicios 2007 a 2013, así como de 2020, esto es, generadas con anterioridad a la entrada en el capital por parte de la entidad T. En consecuencia, en el presente caso, concurren las circunstancias previstas en las letras a) y b) del artículo 26.4 de la LIS.

No obstante, para que opere la limitación a la compensación de bases imponible negativas, será necesario que se cumpla también alguna de las circunstancias de la letra c) del mismo precepto. Para ello, resulta preciso analizar si la entidad B realiza una actividad económica.

En este sentido, el artículo 5 de la LIS dispone:

“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.

(...)”.

A este respecto, el artículo 42.1 del Código de Comercio (en adelante, “CCom”) dispone que:

“(…)”

Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.

Síguenos en...



d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona”.

De conformidad con lo anterior, el artículo 5 de la LIS define actividad económica como la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. No obstante, tratándose de la actividad de arrendamiento de inmuebles, para que dicha actividad tenga la consideración de actividad económica la norma requiere que para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

En el supuesto concreto planteado, la consultante manifiesta que la entidad B cuenta con un inmueble en su patrimonio que está cedido en arrendamiento a otra sociedad que lo explota en el ejercicio de su actividad hotelera, sin contar con personal contratado para la gestión de la referida cesión. Dada la escasa información proporcionada al respecto, a efectos de la presente contestación, se parte de la hipótesis de que la entidad B no forma parte de un grupo en los términos del artículo 42 del CCom.

En consecuencia, no parece que la entidad B viniera realizando una actividad económica en los términos del artículo 5.1 de la LIS en los tres meses anteriores a su adquisición por parte de la consultante, concurriendo la circunstancia prevista en el ordinal 1º de la letra c) del artículo 26.4 de la LIS.

Por tanto, en este caso, concurrirían las circunstancias previstas en el artículo 26.4 de la LIS que limitan la compensación de las bases imponibles negativas pendientes de aplicación, de manera que, desde que se produce la adquisición por parte de la consultante en febrero de 2022, la entidad B no podrá compensar las bases imponibles negativas que tuviera pendientes de aplicación, generadas con anterioridad a la adquisición de la participación (febrero 2022).

Dado que con posterioridad se produce la fusión por absorción de la entidad B analizada supra, conviene traer a colación el artículo 84 de la LIS relativo a la subrogación en los derechos y obligaciones tributarias que establece:

“1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 76 u 87 de esta Ley determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente.

Cuando la sucesión no sea a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.

La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar aplicando los beneficios fiscales o consolidar los aplicados por la entidad transmitente.

(...)”.

Es doctrina reiterada de este Centro Directivo que la aplicación del mencionado precepto determina la subrogación, a efectos fiscales, de la entidad adquirente, en los derechos y obligaciones tributarios de la entidad transmitente imputables a los bienes y derechos transmitidos, en las mismas condiciones y requisitos.

En consecuencia, la entidad A se subrogará en los derechos y obligaciones de la entidad B, en las mismas condiciones y requisitos, de manera que, con motivo de la aplicación de la limitación prevista en el apartado 4 del artículo 26 de la LIS en sede de B, la entidad A no tendrá derecho a compensar las bases imponibles negativas pendientes, generadas por B, con anterioridad a febrero de 2022.

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.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.*

Síguenos en...



Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

