

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 17-03-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0289/2025

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Régimen de consolidación fiscal. Aportación no dineraria. Base imponible. Gastos deducibles. Gastos financieros. Gastos financieros pendientes de deducción. La sociedad dominante de un grupo tributa bajo el régimen de consolidación fiscal. El grupo realiza actividades de promoción inmobiliaria, arrendamiento de inmuebles, explotación de aparcamientos y construcción. Con el tiempo, estas actividades fueron siendo trasladadas a filiales, convirtiendo a X en una sociedad holding. En 2018, se culminó este proceso mediante la aportación de la rama de arrendamiento de inmuebles a la sociedad Y, participada íntegramente por X. Esta operación se acogió al régimen fiscal especial de reestructuraciones empresariales. Entre 2012 y 2016, el grupo generó una importante cantidad de gastos financieros netos no deducidos debido a las restricciones impuestas por el art. 16 de la Ley 27/2014 (Ley IS), cuando X aún desarrollaba directamente la actividad de arrendamiento. Estos gastos quedaron pendientes de deducción. Los gastos financieros netos pendientes generados por la entidad X, vinculados a la rama patrimonial transmitida a la entidad Y, pueden ser asumidos y deducidos por Y, al haberse subrogado esta última en los derechos y obligaciones fiscales correspondientes, en virtud del régimen especial de reestructuración y la sucesión universal.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante X es la sociedad dominante de un grupo de empresas que tributa en el Impuesto sobre Sociedades desde el año 2004 en régimen de consolidación fiscal.

Las actividades principales realizadas por el Grupo fiscal son las siguientes: a) la promoción inmobiliaria de edificaciones, b) el arrendamiento de bienes inmuebles de uso terciario c) la explotación de aparcamientos subterráneos y d) la construcción de edificaciones.

En el pasado, hasta fechas recientes, las citadas actividades habían venido siendo desarrolladas fundamentalmente de forma directa por la entidad consultante X, si bien, de forma paulatina, en los últimos años se inició un proceso de filialización, en virtud del cual dichas actividades han pasado a ser desarrolladas por las sociedades filiales, convirtiéndose la consultante en una sociedad tipo Holding, de las que cuelgan distintas sociedades, las cuales son las que desarrollan de forma directa, o indirectamente a través de filiales de segundo nivel, las actividades que tradicionalmente venía desarrollando de forma directa la consultante.

Dicho proceso concluyó en el ejercicio 2018, mediante la aportación a una sociedad de nueva constitución, la entidad Y, íntegramente participada por la consultante, en bloque y por sucesión universal de la rama de actividad de arrendamiento de inmuebles, operación que se efectuó al amparo de la normativa mercantil, y se acogió al régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Con ocasión de dicha operación, la entidad consultante transmitió a la entidad Y, la totalidad de los elementos patrimoniales afectos a la mencionada rama de actividad, así como las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de tales elementos.

La limitación de carácter general establecida en el año 2012 en la normativa del Impuesto sobre Sociedades en relación a la deducibilidad de los gastos financieros netos ha tenido un gran impacto en el Grupo fiscal, quien en el momento actual tiene una importante bolsa de gastos financieros netos pendientes de deducir generados entre los ejercicios 2012 a 2016 cuando la consultante desarrollaba la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles, y por tanto, con origen, en las "deudas de la actividad patrimonial". Dichos gastos financieros pendientes podrán ser deducidos por el Grupo fiscal en los ejercicios siguientes, respetando el límite en el artículo 16, el cual estará referido al Grupo fiscal.

En el escenario actual, se plantea una eventual pérdida del régimen de consolidación fiscal, por renuncia de la entidad consultante X a su aplicación.

Cuestión planteada:

Si en el supuesto de pérdida del régimen de consolidación fiscal por renuncia de la entidad consultante a su aplicación, en aplicación de lo establecido en el artículo 74.1.b) 1º, en relación con el artículo 84, ambos de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, los gastos financieros netos

Síguenos en...



pendientes de deducir por el Grupo fiscal imputables a la "rama patrimonial", originados con anterioridad a la aportación de la misma a la entidad Y, se transmiten o no, a esta última entidad.

Contestación:

Se plantea si en el supuesto de pérdida del régimen de consolidación fiscal por renuncia de la entidad consultante a su aplicación, los gastos financieros netos pendientes de deducir por el Grupo fiscal imputables a la "rama patrimonial", originados en el seno del grupo fiscal, con anterioridad a la aportación de la referida rama en favor de la entidad Y, deben ser asumidos por esta última entidad.

El artículo 74.1.b) 1º de la Ley 27/2004, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece lo siguiente:

"1. En el supuesto de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del grupo fiscal, se procederá de la forma siguiente:

a) Las eliminaciones pendientes de incorporación se integrarán en la base imponible individual de las entidades que forman parte del mismo, en la medida en que hubieran generado la renta objeto de eliminación.

b) Las entidades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán:

1.º Los gastos financieros netos pendientes de deducir del grupo fiscal, a que se refiere el artículo 16 de esta Ley, en la proporción que hubieren contribuido a su formación.

(...)"

De conformidad con lo anterior, si se produce la extinción del grupo fiscal o, como ocurre en el supuesto concreto planteado, la renuncia a la aplicación del régimen de consolidación fiscal, el gasto financiero neto del grupo fiscal no deducido por aplicación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros referido al grupo debe ser objeto de distribución entre las entidades del grupo en la proporción en la que hayan contribuido a la generación de dicho gasto pendiente de deducción, de manera que el importe que resulte de esa distribución podrá deducirse de las bases imponibles individuales de esas entidades en los términos establecidos en el artículo 16 de la LIS.

De los datos que se derivan de la consulta, los gastos financieros derivaban de deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de una serie de elementos patrimoniales que constituían una rama de actividad (de arrendamiento de inmuebles) desarrollada por la entidad X. Dicha rama fue aportada a la entidad Y en bloque, acogiéndose esta operación al régimen fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, sin que dicha operación sea objeto de la presente consulta.

Este Centro Directivo parte de la presunción que la operación de aportación no dineraria de rama de actividad, efectuada en el ejercicio 2018 por parte de la entidad consultante X en favor de la entidad Y, cumplió los requisitos para acogerse al régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

En relación a la subrogación por parte de la entidad adquirente Y en los derechos y obligaciones de la entidad X, concretamente en las deudas de la actividad patrimonial que llevaban asociadas una serie de gastos financieros que no fueron deducibles en su totalidad, hay que hacer referencia al artículo 84 de la

Síguenos en...



LIS, relativo a la subrogación en los derechos y obligaciones tributarias, para el caso de ser aplicable el referido régimen tributario especial. Así, dicho artículo establece que:

“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 las 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 los beneficios fiscales o consolidar los disfrutados por la entidad transmitente.

2. Se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) La extinción de la entidad transmitente.

b) La transmisión de una rama de actividad cuyos resultados hayan generado bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente. En este caso, se transmitirán las bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas por la rama de actividad transmitida.

Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la transmitente o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal.”

(...)”

Por tanto, de acuerdo con el precepto transcrito, con ocasión de la operación de segregación de la rama de actividad correspondiente al arrendamiento de bienes inmuebles en favor de la entidad Y, esta entidad se subrogó en los derechos y obligaciones asociados a dicha rama de actividad, incluidos los gastos financieros pendientes de aplicación por parte de la entidad consultante X, en la medida en que éstos se correspondían con la rama de actividad recibida. En efecto, en relación a la subrogación en la deuda y los gastos financieros asociados a la misma, si los elementos patrimoniales asociados a dicha deuda integran el patrimonio segregado y se transmiten a la entidad Y como parte integrante de dicha rama de actividad, en la medida en que las obligaciones y los derechos derivados de dicha deuda estén relacionados con los elementos patrimoniales aportados, la entidad Y beneficiaria de tales elementos se subrogará en todos los derechos y obligaciones, asumiendo el cumplimiento de todas y cada una de las obligaciones a las que estaba sujeta la entidad transmitente consultante, así como el derecho a deducirse los gastos financieros asociados a dicha deuda.

En consecuencia, dado que es la entidad Y la que se ha subrogado en los derechos y obligaciones de la entidad X, será la sociedad Y la que podrá asumir los gastos financieros netos pendientes de deducir, generados por la sociedad X, en sede del grupo fiscal, en la proporción en la que la entidad X contribuyó a su formación, con anterioridad a la aportación no dineraria de rama de actividad, en la medida en que deriven de las deudas contraídas para el funcionamiento de los elementos patrimoniales que fueron aportados mediante sucesión universal a la entidad Y, por parte de X.

Síguenos en...

Esta redacción también la he cambiado un poco.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

