

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 21-04-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0868/2026

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Aportación no dineraria. Grupos de sociedades/Consolidación fiscal. Segregación de ramas de actividad. La DGT analiza una operación de reestructuración mediante la cual una sociedad dominante de un grupo fiscal segrega varias líneas de negocio en favor de sociedades de nueva creación para especializar actividades, mejorar la eficiencia operativa y facilitar la gestión de riesgos e inversiones. La operación podrá acogerse al régimen especial de neutralidad fiscal del Impuesto sobre Sociedades siempre que los activos transmitidos constituyan auténticas ramas de actividad con autonomía funcional y organizativa previa, extremo que deberá verificarse en cada caso. Asimismo, considera que los motivos económicos alegados son, en principio, válidos a efectos de la cláusula antiabuso del art. 89 de la LIS. Desde la perspectiva de la consolidación fiscal, la reorganización no provoca la extinción ni la ruptura del grupo, ya que la sociedad dominante mantiene el control de las nuevas entidades, permitiendo la continuidad del régimen de consolidación. Además, la operación queda no sujeta a la modalidad de operaciones societarias y exenta en las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados del ITPAJD.

Descripción sucinta de los hechos:

La Sociedad A es la entidad cabecera en España de un grupo de sociedades internacional cuya matriz última es una entidad residente en Polonia. Los accionistas de esta sociedad son:

- La Sociedad B, polaca, que tiene un porcentaje de participación del 71,87%.
- PF1 y PF2, españoles, que tienen un porcentaje de participación del 12,50%, cada uno de ellos.
- PF3 y PF4 (hijos de PF1 y PF2), españoles, que tienen un porcentaje de participación, cada uno de ellos, del 1,57%.

La Sociedad A ostenta el 100% de la Sociedad C.

La Sociedad A actualmente realiza varias actividades consistentes en:

- Prestación de servicios de dirección y gestión de las entidades del grupo en España dentro de los que se encuentran también los servicios de dirección general, servicios generales, recursos humanos, legales, marketing, finanzas y arrendamiento de locales a las entidades del grupo.
- Prestación de servicios de ciberseguridad y cloud/hosting y servicios de soporte de sistemas al resto de entidades del grupo.
- Prestación de servicios de desarrollos informáticos e inteligencia artificial tanto a terceros como a otras entidades del grupo.
- Comercio al por menor de equipos informáticos y servicios asociados a dichos equipos.

La Sociedad C, por su parte, realiza la actividad de comercio mayorista de equipos informáticos.

Las dos entidades tributan en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades desde el 1 de enero de 2017 siendo la Sociedad A la entidad dominante y la Sociedad C la entidad dependiente.

Las entidades no tienen bases imponibles negativas o deducciones pendientes de aplicar generadas con anterioridad a su incorporación en el grupo fiscal.

A efectos de racionalizar la estructura del grupo para mejorar la gestión de las actividades y permitir la posible entrada de nuevos socios a algunas de las actividades, se están planteando llevar a cabo un proceso de reestructuración. Al efecto, se ha decidido segregar varias de las actividades que actualmente realiza la Sociedad A, manteniendo esta una rama de actividad consistente en la prestación de servicios de dirección y gestión de las entidades del grupo en España dentro de los que se encuentran también los servicios de dirección general, servicios generales, recursos humanos, legales, marketing, finanzas y arrendamiento de locales a sus entidades filiales.

Síguenos en...

Concretamente, la Sociedad A transmitiría las siguientes ramas de actividad a las siguientes entidades de nueva creación:

- Newco 1 recibiría la rama de actividad de prestación de servicios de ciberseguridad y cloud/hosting y servicios de soporte de sistemas al resto de entidades del grupo.
- Newco 2 recibiría la rama de actividad de prestación de servicios de desarrollos informáticos e inteligencia artificial tanto a terceros como a otras entidades del grupo.
- Newco 3 recibiría la rama de actividad de comercio al por menor de equipos informáticos y servicios asociados a dichos equipos.

Con la implementación de la estructura proyectada en el proceso de reestructuración previsto, se conseguirá alcanzar una estructura más operativa y eficiente para la gestión del Grupo en España, centralizándose la dirección en una entidad y separando el resto de actividades en diversas entidades.

Es intención de la consultante que estas actividades se acojan al régimen de neutralidad previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, considerándose como aportaciones no dinerarias de rama de actividad, según lo dispuesto en el artículo 76.3 de dicho texto legal.

Se pretende llevar a cabo este proceso de reestructuración por los siguientes motivos:

- Realizar diferentes negocios optimizando una gestión ordenada, eficaz y flexible con un control y seguimiento de actividades y procesos, asignando recursos de manera eficiente a cada línea, optimizando la política comercial y mejorando la eficiencia técnica y administrativa y la imagen externa, manteniendo en la holding (entidad aportante) la unidad de decisión y dirección estratégica y financiera del Grupo.
- Adaptar la estructura del grupo a una realidad económica existente de especialización.
- Aislar los riesgos de cada grupo de actividades racionalizando la estructura, separando los medios materiales, humanos e intangibles de cada grupo de actividades en una sociedad.
- Ofrecer información más transparente, mejorando la estructura, capacidad y la imagen financiera de cada entidad, no desvirtuándose por activos y flujos de otro grupo de actividades y permitiendo obtener una imagen fiel de cada entidad y una mejor productividad y control de costes y política de recursos humanos que permita la toma de decisiones e inversiones.
- Segmentar las diversas actividades del grupo a fin de poder desarrollar actividades de marketing diferenciadas y crear imagen de marca específica para cada una de ellas.
- Obtener una estructura válida para planificar y estructurar de forma racional futuras inversiones y el crecimiento del grupo.
- Facilitar la entrada de nuevos inversores interesados exclusivamente en algunas de las actividades sin que estos participen en el resto de actividades y patrimonio.
- Desvincular los inmuebles de otras actividades unificando el patrimonio inmobiliario en la entidad holding.

Cuestión planteada:

1. Si la operación descrita, consistente en segregar de la Sociedad A ramas de su actividad en favor de varias entidades filiales, encajaría dentro de la definición de aportación no dineraria de rama de actividad establecida en el artículo 76.3 de la LIS y, por tanto, si la operación puede acogerse al régimen de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.
2. Si los motivos expuestos pueden considerarse motivos económicos válidos, a los efectos de aplicar el régimen de neutralidad fiscal a las operaciones de aportación no dineraria de rama, en los términos establecidos en el artículo 89.2 de la LIS.
3. Si, como consecuencia de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal, procede la no integración en la base imponible del IS de la entidad aportante (la Sociedad A) de las posibles rentas que se pongan de manifiesto con motivo de la operación, de acuerdo con lo establecido en los artículos 77, 81 y 82 de la LIS.
4. Si, de conformidad con el artículo 78 de la LIS, los bienes recibidos por las entidades filiales segregados (activos de la Sociedad A), mantienen, a efectos fiscales, el valor y la antigüedad que tenían en la Sociedad A.
5. Confirmación de que la operación descrita no tiene implicaciones fiscales en los socios de la Sociedad A.
6. En relación con la tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de las operaciones de segregación descritas, si no estarían sujetas a la modalidad de

Síguenos en...

operaciones societarias y, asimismo, si quedarían exentas de las modalidades de transmisiones patrimoniales y de actos jurídicos documentados.

7. Confirmación de que el grupo fiscal a efectos del Impuesto sobre Sociedades no se romperá como consecuencia de las operaciones de segregación.

Contestación:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

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), en virtud del 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.

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.

Del escrito de consulta se desprende que pretende llevarse a cabo una operación de reestructuración consistente en segregarse de la Sociedad A varias ramas de actividad, recibiendo, concretamente, Newco 1 la rama relativa a la prestación de servicios de ciberseguridad y cloud/hosting y servicios de soporte de sistemas al resto de entidades del grupo; Newco 2, por su parte, recibiría la rama de prestación de servicios de desarrollos informáticos e inteligencia artificial tanto a terceros como a otras entidades del grupo; y, por último, Newco 3 recibiría la rama de actividad de comercio al por menor de equipos informáticos y servicios asociados a dichos equipos. Tras esta operación, la Sociedad A mantendrá la actividad de prestación de servicios de dirección y gestión a las entidades del grupo.

En este sentido, el artículo 76.3 de la LIS establece que:

“3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad de una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente”.

A efectos mercantiles, el artículo 58 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

Síguenos en...



transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea, incluye como una de las modalidades de escisión a la segregación, definida en su artículo 61 como “el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades, recibiendo a cambio la sociedad segregada acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias”.

Dado que a efectos de la aplicación del régimen del Capítulo VII del Título VII de la LIS se regula específicamente la figura de la aportación no dineraria de rama de actividad a que anteriormente se ha hecho referencia, sería en este último concepto en el que se encuadraría la operación planteada a efectos de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal.

A tal efecto, el artículo 76.4 de la LIS dispone que:

“4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan”.

Así pues, sólo aquellas operaciones de aportación no dineraria de ramas de actividad en las que el patrimonio aportado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen del Capítulo VII de la LIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en el concepto de “rama de actividad”, de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

El propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas.

En definitiva, el concepto de “rama de actividad” requiere determinar la existencia de un conjunto patrimonial susceptible de funcionar por sus propios medios, perfectamente identificado en sede de la entidad transmitente y que, desde el punto de vista organizativo, forme un conjunto de elementos de activo y de pasivo de la sociedad que constituyan, desde el punto de vista de la organización, una explotación autónoma, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios.

En el supuesto concreto planteado, de los datos aportados en el escrito de consulta parece desprenderse que los elementos que se pretenden transmitir a Newco 1, Newco 2 y a Newco 3 no constituyen ramas de actividad en el sentido anteriormente señalado, por cuanto la consultante no parece contar con la necesaria gestión y organización diferenciada que permita considerar la existencia previa de esas ramas de actividad respecto de los elementos escindidos en los términos del artículo 76.4 de la LIS, anteriormente señalados y comentados, esto es, que tales elementos requieran, como consecuencia de la especialidad existente en su explotación económica, la existencia de un modelo de gestión diferenciado determinante de explotaciones económicas autónomas diferentes, en cuyo caso la operación planteada no podría acogerse al régimen fiscal de neutralidad del Capítulo VII del Título VII de la LIS.

No obstante, la concurrencia de gestión y organización diferenciada para la existencia de ramas de actividad son cuestiones de hecho cuya valoración corresponderá, en su caso, a los órganos competentes en materia de comprobación de la Administración tributaria.

Sentado lo anterior, y puesto que la existencia de una rama de actividad diferenciada es una cuestión de hecho, en el supuesto de que los elementos patrimoniales transmitidos a Newco 1, Newco 2 y Newco 3 no determinasen la existencia de ramas de actividad, en los términos previstos en el artículo 76.3 de la LIS, resultaría de aplicación lo previsto en el artículo 87.1 de la LIS, en virtud del cual:

“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.

Síguenos en...



(...)

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

“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.

(...)

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 el caso descrito en la consulta, en Newco 1, Newco 2 y Newco 3) 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% 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 elementos patrimoniales podría acogerse al régimen fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

Dada la información aportada en el escrito de consulta al respecto de esta operación, en la medida en que las entidades que reciban la aportación de los distintos elementos patrimoniales (esto es, las entidades Newco 1, Newco 2 y Newco 3) sean residentes en territorio español y que la entidad aportante (la Sociedad A), 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.

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.

Síguenos en...

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, 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 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 referida 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 planteado, la consultante afirma que la operación se realiza por los siguientes motivos económicos: optimizar una gestión ordenada, eficaz y flexible con un control y seguimiento de actividades y procesos, asignando recursos de manera eficiente a cada línea, optimizando la política comercial y mejorando la eficiencia técnica y administrativa y la imagen externa, manteniendo en la Sociedad A la unidad de decisión y dirección estratégica y financiera del Grupo; adaptar la estructura del grupo a la realidad económica; aislar los riesgos de cada actividad, separando los medios materiales, humanos e intangibles de cada actividad; ofrecer información transparente; así como facilitar la entrada de nuevos inversores.

En virtud de todo lo anterior, a la operación de aportación no dineraria planteada en el escrito de consulta le resultará de aplicación el régimen de neutralidad fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

En relación con la última cuestión planteada por la consultante, sobre si como consecuencia de la operación de reestructuración planteada se produciría la extinción del grupo fiscal, la LIS regula en el Capítulo VI de su Título VII el régimen especial de consolidación fiscal.

Así, el artículo 58 de la LIS, en el apartado primero, establece:

“1. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en este artículo y tengan forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las fundaciones bancarias a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

(...)”.

En lo que se refiere a la aplicación del régimen de consolidación fiscal, la realización de la operación de reestructuración planteada en el escrito de consulta, en virtud de la cual la Sociedad A escindiría algunas actividades a favor de Newco 1, Newco 2 y Newco 3, no afectaría al grupo de consolidación fiscal, en la medida en que la entidad dominante del grupo fiscal (la Sociedad A) siga cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 58 de la LIS.

En particular, los apartados 2, 3 y 6 del artículo 58 de la LIS disponen:

“2. Se entenderá por entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español, siempre que no sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal podrán ser considerados entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo.

b) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por ciento del capital social y se posea la mayoría de los derechos de voto u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación.

El porcentaje anterior será de, al menos, el 70 por ciento del capital social, si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado. Este último porcentaje también será aplicable cuando se tengan participaciones indirectas en otras entidades siempre que se alcance dicho porcentaje a través de entidades participadas cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.

c) Que dicha participación y los referidos derechos de voto se mantengan durante todo el período impositivo.

El requisito de mantenimiento de la participación y de los derechos de voto durante el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada.

d) Que no sea dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

e) Que no esté sometida al régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, de uniones temporales de empresas o regímenes análogos a ambos.

f) Que, tratándose de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, dichas entidades no sean dependientes, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante y no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

3. Se entenderá por entidad dependiente aquella que sea residente en territorio español sobre la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español respecto de las cuales una entidad cumpla los requisitos establecidos en el apartado anterior.

(...)

6. El grupo fiscal se extinguirá cuando la entidad dominante pierda dicho carácter. No obstante, no se extinguirá el grupo fiscal cuando la entidad dominante pierda tal condición y sea no residente en territorio español, siempre que se cumplan las condiciones para que todas las entidades dependientes sigan constituyendo un grupo de consolidación fiscal, salvo que se incorpore a otro grupo fiscal.

(...)”.

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

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

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

3. Las entidades que en lo sucesivo se integren en el grupo fiscal deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores, dentro de un plazo que finalizará el día en que concluya el primer período impositivo en el que se deba tributar en el régimen de consolidación fiscal.

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

(...)

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

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

(...)

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

En definitiva, las entidades Newco 1, Newco 2 y Newco 3, de nueva creación, formarán parte del grupo fiscal desde su constitución, tal y como señala el artículo 59.1 de la LIS, debiendo adoptar el acuerdo correspondiente en los términos señalados en el artículo 61.3 de dicho texto legal.

Según los hechos manifestados en el escrito de consulta, la Sociedad A era la dominante del grupo fiscal con anterioridad a la operación de reestructuración y, tras llevar a cabo la misma, no se produce ninguna modificación de los porcentajes de participación, de manera que la Sociedad A continúa ostentando el 100% del capital social de las Sociedades C, así como, tras la operación, ostentará el 100% de Newco 1, Newco 2 y Newco 3. Por tanto, en la medida en que la Sociedad A continúe cumpliendo los requisitos del artículo 58 de la LIS, anteriormente transcrito, la operación de aportación de ramas de actividad no tendría incidencia en el grupo de consolidación fiscal, que continuará aplicando el régimen fiscal consagrado en el Capítulo VI del Título VII de la LIS en los términos y condiciones previstos en el mismo.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), es preciso tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 19.1.1º y 2.1º, y 45.I.B) 10 y 11 del texto refundido del referido Impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (en adelante, TRLITPAJD), referentes a la modalidad de operaciones societarias, que determinan lo siguiente:

“Artículo 19.

1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

(...)

2. No estarán sujetas:

1.º Las operaciones de reestructuración.

(...)”.

Por su parte, el artículo 21 del TRLITPAJD especifica qué se entiende por operaciones de reestructuración empresarial a efectos del impuesto en estos términos:

“A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”. La referencia a los artículos citados se debe hoy entender hecha a los artículos 76 y 87 de la LIS.

Por último, los números 10 y 11 del artículo 45.I.B) del TRLITPAJD, que regula los beneficios fiscales en el ITPAJD, determinan lo siguiente:

Síguenos en...

“Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1.º de la presente Ley serán los siguiente:

I. (...)

B) Estarán exentas:

(...)

10. Las operaciones societarias a que se refieren los apartados 1.º, 2.º y 3.º del artículo 19.2 y el artículo 20.2 anteriores, en su caso, en cuanto al gravamen por las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas o de actos jurídicos documentados.

11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

(...)”.

Conforme a los preceptos transcritos, a partir del 1 de enero de 2009, las operaciones definidas en los artículos 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y 94 del TRLIS (actualmente, artículos 76 y 87 de la LIS) tienen, a efectos del ITPAJD, la calificación de operaciones de reestructuración, lo cual conlleva su no sujeción a la modalidad de operaciones societarias de dicho impuesto. Ahora bien, la no sujeción a esta modalidad del impuesto podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que eso no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias ha sido complementada con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto, transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B) 10 del texto refundido, anteriormente transcrito.

Por lo tanto, al tener la operación descrita la consideración de operación de reestructuración, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados de dicho impuesto.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas y que pudieran tener relevancia en la determinación del objetivo principal de la operación proyectada, de tal modo que podrían alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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...

