

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 25-11-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2398/2024

SUMARIO:

IS. Base imponible. Compensación de bases negativas. Límite de compensación. Una sociedad limitada unipersonal adquirió mediante contrato de compraventa el 100% de las participaciones de otra sociedad limitada unipersonal (Sociedad B). La contribuyente manifestó que la operación de adquisición y fusión se realizó por motivos económicos válidos, sin que el propósito principal fuera la compensación de las bases imponibles negativas (BIN) acumuladas por la Sociedad B entre 2007 y 2013. Dichas BIN estaban pendientes de compensación al cierre de la última declaración de la sociedad absorbida. En las operaciones de fusión que impliquen una sucesión a título universal, se transmiten a la sociedad absorbente los derechos y obligaciones tributarias de la sociedad absorbida, incluidas las BIN pendientes de compensación. Sin embargo, se establece una limitación: las BIN compensables se reducirán en la diferencia positiva entre las aportaciones realizadas por los socios de la sociedad absorbida y el valor fiscal de la participación adquirida. Esto busca evitar que una misma pérdida sea compensada dos veces. Sin embargo, esta limitación no se aplicará si se demuestra que no hay riesgo de doble aprovechamiento de las pérdidas.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una sociedad limitada unipersonal domiciliada en España y residente en territorio español. Es la cabecera de un grupo de concesionarios, y su objeto social consiste en la compraventa de automóviles y vehículos industriales nuevos y de ocasión y de sus recambios y accesorios, así como la reparación de los mismos. Comercializa vehículos de una determinada marca.

En 2020, por exigencias de la marca, procedió a la adquisición mediante contrato de compraventa de las participaciones de un concesionario de la misma marca, sociedad limitada unipersonal (sociedad B), cuyo objeto social era análogo al de la consultante.

Posteriormente, ambas sociedades se fusionaron, absorbiendo la consultante a la sociedad adquirida unos meses atrás. La consultante manifiesta que la operación se realizó por motivos económicos válidos, y que en ningún momento uno de los motivos que condujeran al planteamiento de la operación fue la compensación de bases imponibles negativas que arrastraba la entidad adquirida.

Las bases imponibles negativas mencionadas se originaron entre los años 2007 y 2013, y al cierre de la última declaración con motivo de la disolución quedaban importes pendientes de compensación. El concesionario se adquirió a un tercero independiente.

Respecto a las aportaciones de los socios, la consultante manifiesta que del balance de la compañía en el momento de la adquisición, y sin alteraciones hasta el momento de la fusión, el importe total correspondía tanto a aportaciones al capital social como a prima de emisión.

Asimismo, manifiesta que de las diferentes aportaciones de socios anteriores a la adquisición de la participación, desde la constitución de la entidad absorbida se han realizado las siguientes operaciones:

- 1) en 2005, la constitución de la entidad con sus correspondientes aportaciones al capital inicial;
- 2) en 2010, la aportación extraordinaria para compensar pérdidas;
- 3) en 2010, el aumento de capital con prima de emisión.

Cuestión planteada:

1. Si resulta de aplicación la limitación a la compensación de las bases imponibles negativas regulada en el artículo 84.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

2. En caso de resultar de aplicación la limitación antes consultada, se solicita, de acuerdo con los datos facilitados, cuál sería la base imponible susceptible de compensación.

3. Si es correcto considerar como valor fiscal el valor de compra de las participaciones, teniendo en cuenta que en ningún momento se ha deteriorado ni minorado su valor, ni fiscal ni contablemente.

Contestación:

Síguenos en...



La presente contestación se ha efectuado considerando que la entidad consultante adquirió, en el año 2020, 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.

En el escrito de consulta se plantea la aplicación de las bases imponibles negativas que se generaron en sede de la entidad B, absorbida por la consultante, partiendo del hecho de que a dicha fusión le resultó de aplicación el régimen de neutralidad fiscal contenido en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) que regula el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

Sentado lo anterior, y partiendo de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal por parte de la consultante, sin que este Centro Directivo haya entrado a valorar dicha cuestión en la presente contestación al no haber sido planteada, resultará de aplicación la limitación a la compensación de bases imponibles negativas, por parte de la sociedad absorbente, prevista en el artículo 84 de la LIS, en virtud del cual:

“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.

(...)

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.

(...).”

Con arreglo a lo anterior, las bases imponibles negativas generadas en sede de la sociedad absorbida B, podrán ser compensadas en sede de la entidad absorbente (la consultante), con los requisitos y limitaciones establecidos en el artículo 84 de la LIS, previamente transcrito.

A efectos de calcular el valor de las aportaciones de los socios correspondientes a la participación en la sociedad B, ha de tenerse en cuenta la totalidad de las aportaciones realizadas por los anteriores socios titulares de dicha participación, realizadas por cualquier título, incluidas las realizadas por los socios a los que se adquirió la misma.

Por tanto, en el caso objeto de esta consulta, el importe de las aportaciones efectuadas por los socios será la suma de los importes abonados en los años 2005 y 2010, en concepto de capital inicial, de aportación extraordinaria para la compensación de pérdidas y de prima de emisión.

Por otro lado, a efectos de determinar el valor fiscal de la participación de la consultante en la entidad B absorbida, debe recordarse lo establecido en el artículo 17.1 de la LIS:

“Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley

(...).”

En el supuesto concreto planteado, el valor contable y fiscal de las participaciones en la sociedad B coinciden (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). En consecuencia, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 84.2 de la LIS, previamente transcrito, el importe de las bases imponibles negativas generadas en sede de la entidad absorbida B, que tendrá derecho a compensar la entidad consultante, se reducirá en la cuantía que resulte de la diferencia positiva entre el valor de las

aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación de la consultante sobre la entidad transmitente (entidad B), y su valor fiscal.

No obstante, el espíritu y finalidad del precepto transcrito supra debe interpretarse en el sentido de que su objeto es evitar que una misma pérdida pueda ser compensada dos veces. Dicha doble compensación podría producirse mediante el aprovechamiento de las bases imponibles negativas generadas en la sociedad transmitente, tanto en sede de los socios de dicha entidad, bien a través del correspondiente deterioro de dichas participaciones, bien con ocasión de las pérdidas puestas de manifiesto en la transmisión de las mismas, siempre que unas y otras hubieran sido fiscalmente deducibles, como en sede de la sociedad absorbente consultante, mediante la compensación de las mencionadas bases imponibles negativas una vez realizada la operación de reestructuración planteada.

Es criterio de este Centro Directivo (véase, por todas, la contestación a la consulta vinculante V1878-16) que, dado que la finalidad del referido precepto consiste en evitar que una misma pérdida pueda ser objeto de aplicación dos veces, una interpretación sistemática y teleológica de la norma permite determinar que las bases imponibles negativas pendientes de compensar, en sede de la entidad transmitente, que se transmiten a la entidad adquirente como consecuencia de la operación de reestructuración descrita, no se verán afectadas por las limitaciones previstas en el artículo 84.2 de la LIS, en aquellos supuestos en los que el aprovechamiento de tales pérdidas no se hubiera producido en sede de los socios de la entidad transmitente, es decir, en aquellos supuestos en los que no se produzca una doble compensación de las pérdidas.

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...

