Consulta Vinculante V1678-18, de 13 de junio de 2018 de la Subdireccion General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Juridicas

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Regímenes especiales. La operación de fusión conlleva determinados motivos económicos, basados en: simplificar y racionalizar la estructura societaria, reduciendo las obligaciones administrativas, mercantiles y fiscales y reduciendo, en consecuencia, los costes de mantenimiento de dicha estructura, ya obsoleta y empresarialmente ineficiente y mejorar la gestión de los principales activos, al simplificarse el proceso de toma de decisiones sobre el negocio. Si bien los motivos enunciados podrían considerarse económicamente válidos, únicamente si prevalecen sobre la finalidad de obtener una ventaja fiscal sería aplicable el régimen establecido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, circunstancia que, en todo caso, no es posible valorar ya que no se aportan datos acerca de aspectos tales como el importe de las bases negativas pendientes de compensación, el grado y tiempo de inactividad de absorbida ni las características del patrimonio a integrar en la sociedad resultante de la operación de fusión.

DESCRIPCIÓN

La sociedad A se dedica a la tenencia de participaciones y está participada íntegramente por una persona física, PF1, y sus hijos. El activo de esta sociedad está constituido principalmente por una inversión en la sociedad C y unas inversiones financieras y créditos pendientes de cobro. Además dispone de créditos fiscales en concepto de bases imponibles negativas, derivadas casi en su totalidad por una inversión fallida en una sociedad promotora, y deducción por doble imposición, estos últimos de muy escasa cuantía. Sus únicos ingresos son los derivados de la inversión financiera.

Por otro lado la sociedad B se dedica a la tenencia de participaciones y está participada íntegramente por los hijos de PF1 y la esposa de uno de ellos. En el activo de esta sociedad está constituido principalmente por una inversión en la sociedad C y unas inversiones financieras. Además dispone de créditos fiscales en concepto de bases imponibles negativas y deducción por doble imposición. Asimismo, sus únicos ingresos son los derivados de la inversión financiera.

A través de las sociedades A y B el grupo familiar ostenta una participación del 88,68% y del 11,32% respectivamente en el capital social de la sociedad C.

La sociedad C es una sociedad española dedicada a la actividad de arrendamiento de inmuebles disponiendo de 39 inmuebles en arrendamiento. Asimismo, mantiene una deuda con entidades financieras y cuenta con un empleado a jornada completa encargado de gestionar los arrendamientos.

Se plantea la posibilidad de llevar a cabo una fusión inversa, en virtud de la cual la sociedad C absorba a las sociedades A y B que se disolverán sin liquidación transmitiendo en bloque la totalidad de sus patrimonios a la sociedad C. La sociedad C ampliaría capital y con las nuevas participaciones emitidas atribuiría a los socios de las sociedades A y B con valores representativos de la sociedad C en base a su porcentaje de participación.

Los motivos económicos válidos que impulsan la realización de estas operaciones son los siguientes:

- Simplificar y racionalizar la estructura societaria, reduciendo las obligaciones administrativas,

mercantiles y fiscales y reduciendo, en consecuencia, los costes de mantenimiento de dicha estructura, ya obsoleta y empresarialmente ineficiente.

- Mejorar la gestión de los principales activos, al simplificarse el proceso de toma de decisiones sobre el negocio.

- Mejorar la estructura de recursos propios, solvencia e imagen de la sociedad absorbente antes sus proveedores y entidades financiera, mejorando la capacidad de pago de la financiación bancaria.

Por último los consultantes manifiestan que renunciarán a la compensación de bases imponibles negativas de las sociedades A y B no siendo objeto de acreditación en la declaración del Impuesto sobre Sociedades en la entidad absorbente y por ende no siendo aplicadas.

El mero hecho de que las sociedades que se fusionan estén inactivas no supone, por sí mismo, la exclusión de la aplicación del régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS

CUESTIÓN

Si la operación descrita puede acogerse al régimen fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y si existen motivos económicos válidos.

CONTESTACIÓN

El capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (en adelante 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.

Al respecto, 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."

Así, para supuestos como el planteado, en el ámbito mercantil, el artículo 52 de la Ley 3/2009, de 3 de Abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establece los requisitos para la fusión, entre otras operaciones, de dos sociedades íntegramente participadas de forma directa e indirecta por el mismo socio.

En el ámbito mercantil, los artículos 22 y siguientes de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen condiciones y requisitos para la realización de una operación de fusión.

Por tanto, si la operación proyectada se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, y cumple además lo dispuesto en el artículo 76.1.a) 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.

El artículo 77 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, 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 el situados.(..)."

La tributación de los socios en las operaciones de fusión y escisión aparece regulada en el artículo 81 de la citada Ley. Así:

"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 no integrarán en su base imponible las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la entidad adquirente y los valores fiscales recibidos se valorarán, a efectos fiscales por el valor fiscal de los entregados.

Adicionalmente, la aplicación del régimen especial exige analizar lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS según el cual:

"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."

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del 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, que justifica que a las mismas les sea de aplicación dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 17 de la LIS. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones.

Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial.

El supuesto planteado en el escrito de consulta se basa en una operación de fusión, que conlleva determinados motivos económicos, basados en:

-Simplificar y racionalizar la estructura societaria, reduciendo las obligaciones administrativas, mercantiles y fiscales y reduciendo, en consecuencia, los costes de mantenimiento de dicha estructura, ya obsoleta y empresarialmente ineficiente.

- Mejorar la gestión de los principales activos, al simplificarse el proceso de toma de decisiones sobre el negocio.

- Mejorar la estructura de recursos propios, solvencia e imagen de la sociedad absorbente antes sus proveedores y entidades financiera, mejorando la capacidad de pago de la financiación bancaria.

En relación con la operación de fusión planteada, en base a la finalidad del régimen especial se requiere que la misma redunde en beneficio de las actividades desarrolladas por las entidades que participan en la operación, por cuanto el propio negocio jurídico de la fusión permite que las actividades que hasta ahora se estaban desarrollando a través de varias entidades se vean favorecidas por su realización en sede de una única persona jurídica. Estas circunstancias no parecen producirse, en principio, en el supuesto concreto planteado, puesto que, de los escasos datos aportados en el escrito de consulta se observa que la actividad en sede de la entidad A y B es prácticamente inexistente.

Además, aunque el mero hecho de que las sociedades A y B estén inactivas no supone, por sí mismo, la exclusión de la aplicación del régimen fiscal especial, la existencia en las mismas de bases imponibles negativas pendientes de compensar podría determinar que la operación de fusión planteada se realizase con la mera finalidad de lograr una ventaja fiscal teniendo en cuenta la dificultad de que la actividad de la sociedad C genere rentas positivas para compensar esas bases negativas, caso en el que no procedería la aplicación del régimen fiscal especial regulado en el capítulo VII del título VII de la LIS.

Por tanto, si bien los motivos enunciados podrían considerarse económicamente válidos, únicamente si prevalecen sobre la finalidad de obtener una ventaja fiscal sería aplicable el régimen establecido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, circunstancia que, en todo caso, no es posible valorar ya que no se aportan datos acerca de aspectos tales como el importe de las bases negativas pendientes de compensación, el grado y tiempo de inactividad de absorbida ni las características del patrimonio a integrar en la sociedad resultante de la operación de fusión.

Por otra parte, la entidad consultante manifiesta su intención de renunciar a las bases imponibles negativas pendientes de compensar.

Al respecto, el artículo 84.1 de la LIS establece el principio de subrogación en las sucesiones a título universal, por lo que en una operación de fusión, en la que existe una sucesión a título universal, la entidad absorbente se subrogaría en el derecho a compensar las bases imponibles negativas de la entidad absorbida, derecho que podrá ejercer o no. Ahora bien, la renuncia a tal derecho no se realiza de forma previa, sino sólo en el momento de poder ejercitar el derecho a través de cada autoliquidación, de manera que no es posible valorar a priori esta opción.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito 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.