

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1562-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	19/06/2017
NORMATIVA	Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, arts: 76, 80 y 89.
DESCRIPCION-HECHOS	<p>Las entidades consultantes son tres sociedades, la entidad A (participada en total en un 67,894737% por los miembros de una misma familia, PF1, su cónyuge PF2 y sus hijos PF3, PF4 y PF5), y las entidades B y C (participadas en un 100% por los miembros de la misma familia).</p> <p>El capital social de la entidad A pertenece a PF1 en un 65,921052, a PF3 en un 0,657895%, a PF4 en un 0,657895% y a PF5 en un 0,657895%. El resto del capital social pertenece a diversos familiares, siendo todos los socios residentes en España.</p> <p>Parte de las acciones de los socios personas físicas tienen antigüedad suficiente para poder aprovecharse de los coeficientes reductores establecidos por la Disposición Transitoria 9ª de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</p> <p>El objeto social de la entidad A es la promoción y explotación de negocios relacionados con el turismo, incluyendo la adquisición de terrenos, fincas y en general bienes inmuebles para su urbanización, parcelación y edificación, así como la posterior venta o cesión de terrenos, parcelas o inmuebles, en calidad de urbanizador, promotor, constructor o arrendador, así como la explotación de servicios de hostelería y toda clase de actividades legales que se refieran al entretenimiento y ocio, dentro de la más estricta legalidad, pudiendo todo ello desarrollarlo o explotarlo en nombre propio o por cuenta de terceros, como intermediario, comisionario o cuenta partícipe. La sociedad también podrá dedicarse al comercio mayorista o minorista de todo tipo de mercancías.</p> <p>Las actividades integrantes del objeto social podrán ser desarrolladas por la sociedad total o parcialmente de modo indirecto, mediante la titularidad de acciones o participaciones en sociedades con objeto idéntico o análogo.</p> <p>La actividad desarrollada por la compañía es el arrendamiento y prestación de servicios en apartamentos turísticos.</p> <p>La entidad A, está sujeta al régimen general del Impuesto sobre Sociedades y no tiene bases imponibles negativas a compensar ni deducciones pendientes de aplicar.</p> <p>Por otra parte, el capital social de la entidad B pertenece a PF1 en un 50%, a PF3 en un 25% y a PF4 en un 25%.</p> <p>Las participaciones de los socios personas físicas no tienen antigüedad suficiente para poder aprovecharse de los coeficientes reductores establecidos en la Disposición Transitoria 9ª de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</p> <p>El objeto social queda constituido por la compra, venta, comercialización mayorista o minorista, importación, exportación, de todo tipo de mercancías.</p> <p>Las actividades integrantes del objeto social podrán ser desarrolladas por la sociedad total o parcialmente, o de modo indirecto, mediante la titularidad de acciones o participaciones en sociedades con objeto idéntico o análogo.</p>

La actividad desarrollada por la compañía es la venta al por mayor y al por menor de bolsos y calzados.

La sociedad está sujeta al régimen general en el Impuesto sobre Sociedades.

La sociedad tiene bases imponibles negativas a compensar en el último Impuesto sobre Sociedades presentado. Y la sociedad no tiene ningún crédito fiscal por deducciones pendientes de aplicar.

La sociedad declaró una base imponible negativa en el último ejercicio.

Y en tercer lugar, el capital social de la entidad C pertenece a PF2 en un 60% y a PF1 en un 40%. Por tanto, el 100% de la compañía es propiedad de la misma familia siendo todos los socios residentes en España.

Las participaciones de los socios personas físicas no tienen antigüedad suficiente para poder aprovecharse de los coeficientes reductores establecidos en la Disposición Transitoria 9ª de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El objeto social de la entidad C es la compra o venta, la comercialización mayorista o minorista, y la importación o exportación, de calzado, peletería, artículos de cuero y marroquinería. La compra o venta, la comercialización mayorista o minorista, y la importación o exportación, de productos manufacturados.

Las actividades integrantes del objeto social podrán ser desarrolladas por la sociedad de forma directa o indirecta, mediante la titularidad de acciones o participaciones en sociedades con objeto idéntico, análogo o complementario.

La actividad desarrollada por la compañía es la venta al por menor de bolsos y calzados.

La sociedad está sujeta al régimen general del Impuesto sobre Sociedades y no tiene bases imponibles a compensar ni deducciones pendientes de aplicar. La sociedad declaró una base imponible positiva en el último ejercicio.

Se proyecta la siguiente operación:

La constitución de una nueva sociedad española, la entidad N, mediante la aportación de la totalidad de las participaciones de la entidad B, la aportación de la totalidad de las participaciones de la entidad C, y la aportación del 67,894737% de las acciones de la entidad A, todas ellas en manos de la misma familia, socios personas físicas residentes. Con esta operación la nueva sociedad holding pasaría a ostentar el 67,894737% de la entidad A, y el 100% de las entidades B y C.

Con la aportación no dineraria de las acciones de las entidades A, B y C a la nueva sociedad holding se persiguen los siguientes fines:

-Controlar de forma conjunta a través de la nueva sociedad holding, la gestión de las entidades A, B y C racionalizando la gestión de las mismas.

-Centrar en un solo órgano de administración la toma de decisiones y gestión conjunta de las compañías A, B y C coordinando y aprovechando mejor los recursos de cada una de las empresas del grupo.

-Coordinar de forma conjunta la planificación de estrategia de inversión y financiación en relación a las actividades de A, B y C.

-Posibilidad de optar por la aplicación del régimen de consolidación siendo la sociedad dominante la nueva sociedad holding y las sociedades dominadas al 100% B y C. En el futuro cuando la nueva sociedad holding posea el 75% de participación en A también se podrá incluir en el grupo de consolidación fiscal.

No obstante, se producirán además las siguientes ventajas fiscales:

-Cumplimiento de los requisitos de empresa familiar para A, B y C en una sola compañía a través de la nueva sociedad holding.

-Circulación de fondos entre las compañías A, B y C mediante el reparto de dividendos a la nueva sociedad holding sin costes fiscales debido a la exención de los mismos y posterior aportación de dichos fondos a las sociedades que lo necesiten vía ampliación de capital.

-Posibilidad de aplicar el régimen fiscal de tributación consolidada siendo la sociedad dominante la nueva sociedad holding y las sociedades dominadas al 100% las entidades B y C. En el futuro cuando la nueva sociedad holding posea el 75% de participación en A también se podrá incluir en el grupo de consolidación fiscal.

CUESTION- PLANTEADA

Si los motivos de la aportación no dineraria indicados tienen la consideración de motivos económicos válidos a los efectos de lo previsto en el artículo 89.2 de la Ley 27/20174, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Si resulta de aplicación el régimen especial del capítulo VII del título VII de la Ley 27/20174, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades tanto para las sociedades intervinientes en las operaciones detalladas como para sus socios residentes en España.

CONTESTACION- COMPLETA

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

En concreto, respecto a las aportaciones de las participaciones en las entidades A, B y C a la entidad de nueva creación N, el artículo 76.5 de la LIS, establece que:

“5. Tendrá la consideración de canje de valores representativos del capital social la operación por la cual una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto en ella, o, si ya dispone de dicha mayoría, adquirir una mayor participación, mediante la atribución a los socios, a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera 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.”

A su vez, el artículo 80.1 de la LIS condiciona la aplicación del régimen fiscal del canje de valores al cumplimiento de dos requisitos:

“1. No se integrarán en la base imponible de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

a) Que los socios que realicen el canje de valores residan 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 recibidos sean representativos del capital social de una entidad residente en España.

Cuando el socio tenga la consideración de entidad en régimen de atribución de rentas, no se integrará en la base imponible de las personas o entidades que sean socios, herederos, comuneros o partícipes en dicho socio, la renta generada con ocasión del canje de valores, siempre que a la operación le sea aplicación el régimen fiscal establecido en el presente Capítulo o se realice al amparo de la Directiva 2009/133/CEE del Consejo de 19 de octubre relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canje de valores realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, y los valores recibidos por el socio conserven la misma valoración fiscal que tenían los canjeados.

b) Que la entidad que adquiera los valores sea residente en territorio español o esté comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2009/133/CEE.”

A la vista de lo expuesto en el escrito de consulta, en la medida en que la entidad beneficiaria adquiera participaciones en el capital social de otras (las entidades A, B y C) que le permitan obtener la mayoría de los derechos de voto de las mismas, y concurran el resto de las circunstancias del artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades anteriormente citadas, se podrá aplicar a la operación planteada el régimen especial previsto en el capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, del

Impuesto sobre Sociedades, en las condiciones y con los requisitos establecidos en dicha normativa.

Por otra parte, 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 de 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 aplicable dicho régimen en lugar del régimen establecido para esas operaciones en el artículo 17 de la LIS. El fundamento de este régimen reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en la toma 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.

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 previsto en el capítulo VII del título VII de la LIS.

En el escrito de consulta se indica que la operación se realiza con la finalidad de controlar de forma conjunta a través de la nueva sociedad holding, la gestión de las entidades A, B y C racionalizando la gestión de las mismas, centrar en un solo órgano de administración la toma de decisiones y gestión conjunta de las compañías A, B y C coordinando y aprovechando mejor los recursos de cada una de las empresas del grupo, coordinar de forma conjunta la planificación de estrategia de inversión y financiación en relación a las actividades de A, B y C, y posibilidad de optar por la aplicación del régimen de consolidación siendo la sociedad dominante la nueva sociedad holding y las sociedades dominadas al 100% B y C. Estos motivos pueden considerarse válidos a efectos del cumplimiento de lo previsto en el artículo 89.2 de la LIS.

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 podría 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.