
Numero Resolucion :V3781-2015

Marginal:69469893

Fecha :30-11-2015

DESCRIPCION :

La entidad consultante (A) es una entidad de crédito que a 31 de diciembre de 2014 tenía la consideración de entidad dominante de un grupo fiscal (grupo A), del que la entidad B, sociedad gestora de instituciones de inversión colectiva, era dependiente. A y B son sociedades residentes en España y realizan una actividad de carácter financiero.

Desde el 1 de enero de 2015, la entidad residente en Suiza (X) es la sociedad dominante del grupo fiscal, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 58.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como consecuencia del nuevo perímetro de consolidación establecido en la Ley. Asimismo, desde dicha fecha, se procederá a la inclusión en el grupo fiscal de la entidad X1.

Por otro lado, en aplicación de las nuevas normas de consolidación fiscal, la sucursal S debería incluirse en el nuevo perímetro de consolidación del grupo, con efectos 1 de enero de 2015. No obstante, se acordará el cese de la actividad de la sucursal en España en el ejercicio 2015, tomando todas las medidas para que la sucursal deje de tener la consideración de establecimiento permanente a efectos del IRNR. Consecuentemente, los activos de la sucursal dejarán de estar afectos a un establecimiento permanente en España y pasarán a ser titularidad directa de una sociedad no residente, como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que no actúa a través de un establecimiento permanente en España, sin que ello implique transmisión alguna en sentido jurídico.

CUESTION:

Confirmación de que la sucursal no debe incluirse en el grupo fiscal en el primer período impositivo del Impuesto sobre Sociedades iniciado a partir del 1 de enero de 2015, siempre que se proceda a su cierre en dicho período impositivo.

CONTESTACION :

En relación con el régimen de consolidación fiscal, el artículo 55 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que:

“1. Los grupos fiscales podrán optar por el régimen tributario previsto en el presente capítulo. En tal caso las entidades que en ellos se integran no tributarán en régimen individual.

2. Se entenderá por régimen individual de tributación el que correspondería a cada entidad en caso de no ser de aplicación el régimen de consolidación fiscal.”

De acuerdo con el artículo 56.2 de la LIS “La entidad representante del grupo fiscal estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de consolidación fiscal. Tendrá la consideración de entidad representante del grupo fiscal la entidad dominante cuando sea residente en territorio español, o aquella entidad del grupo fiscal que este designe cuando no exista ninguna entidad residente en territorio español que cumpla los requisitos para tener la condición de dominante.”.

A su vez, el artículo 58 de la LIS, relativo a la definición del grupo fiscal, la entidad dominante y las entidades dependientes, establece que:

“1. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en este artículo y tengan la 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.

Cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos señalados en el apartado 3 de este artículo.

(...)

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 de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación.

(...)

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 todo 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 las 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.

(...)”.

Adicionalmente, la disposición transitoria vigésima quinta de la LIS dispone que:

“1. Las entidades que estuvieran aplicando el régimen de consolidación fiscal a la entrada en vigor de esta Ley continuarán en su aplicación, de acuerdo con las normas contenidas en el Capítulo VI del Título VII de esta Ley.

2. Las entidades que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 58 de esta Ley, cumplan las condiciones para ser consideradas como dependientes de un grupo de consolidación fiscal, sin que formaran parte del mismo con anterioridad a la entrada en vigor de esta Ley por no cumplir los requisitos necesarios para ello, se integrarán en el mencionado grupo en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015. La opción y comunicación a que se refiere el artículo 61 de esta Ley deberá realizarse dentro del referido período impositivo.

No se extinguirá el grupo fiscal cuando la entidad dominante del mismo en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se convierta en dependiente de

una entidad no residente en territorio español por aplicación de lo dispuesto en el artículo 58 de esta Ley en el primer período impositivo que se inicie a partir de dicha fecha, salvo que dicho grupo fiscal se integre en otro ya existente. En este último caso, resultarán de aplicación los efectos previstos en el apartado 3 del artículo 74 de esta Ley, y la opción y comunicación a que se refiere el apartado 6 del artículo 61 de esta Ley deberá realizarse dentro del primer período impositivo que se inicie en 2015.

(...)”.

De acuerdo con el citado régimen transitorio, pueden producirse dos circunstancias en relación a los grupos fiscales existentes a la entrada en vigor de la LIS:

a) Que la condición de entidad dominante siga recayendo en una entidad con residencia en territorio español, la misma que tenía la condición de dominante en el período impositivo 2014. En este supuesto, de acuerdo con el apartado 1 de la disposición transitoria vigésima quinta de la LIS, el grupo fiscal existente en el período impositivo 2014 podrá seguir aplicando el régimen de consolidación fiscal en 2015, sin necesidad de adoptar nuevamente acuerdos por parte de las entidades integrantes del mismo, salvo en el caso de entidades que, en su caso, pudieran estar indirectamente participadas por la entidad dominante a través de otras que no formaran parte del grupo fiscal en 2014, y que deberán integrarse en el grupo fiscal en el período impositivo 2015 en el supuesto de que tuvieran la condición de dependientes. En este último caso, dichas entidades dependientes deberán adoptar los acuerdos correspondientes a la aplicación del régimen de consolidación fiscal en el período impositivo 2015, sin perjuicio de que se integren en el mismo en el primer pago fraccionado correspondiente a dicho período impositivo, aun cuando el acuerdo se adopte con posterioridad en dicho período impositivo. Esto es, se trataría de un supuesto de incorporación de entidades a un grupo fiscal ya existente.

b) Que la condición de entidad dominante recaiga sobre una entidad no residente en territorio español que posea participación suficiente y cumpla el resto de requisitos respecto a la anterior entidad dominante y sus dependientes. Ello significa que la entidad que tenía la condición de dominante en el período impositivo 2014 se convierte en dependiente en el período impositivo 2015, junto con aquellas otras que tenían dicha condición. En este supuesto, de acuerdo con el segundo párrafo del apartado 2 de la disposición transitoria vigésima quinta de la LIS, no se produce la extinción del grupo fiscal que se mantiene, y se conserva el mismo número de grupo fiscal. A estos efectos, no obstante, en el período impositivo 2015, la entidad dominante no residente en territorio español deberá designar a la entidad representante del grupo fiscal mediante la adopción de un acuerdo, que será comunicado por la entidad representante, a través de un escrito enviado al efecto a la Administración tributaria a lo largo del período impositivo 2015, sin perjuicio de que todas las entidades integrantes del nuevo perímetro de consolidación fiscal debieran incluirse en el grupo fiscal en el primer pago fraccionado del período impositivo 2015, aun cuando dicha designación se realice con posterioridad en dicho período impositivo. Con carácter general, esta designación debiera recaer en la anterior entidad dominante española, si bien ello depende de la entidad dominante no residente en territorio español.

En el escrito de consulta se manifiesta que la entidad X es una sociedad no residente que a 1 de enero de 2015 cumple todos los requisitos del artículo 58 de la LIS para ser considerada como entidad dominante de las sociedades integrantes del grupo fiscal A, existente con anterioridad a dicha fecha. Asimismo afirma que el grupo fiscal A estará

integrado, con efectos 1 de enero de 2015, por las entidades dependientes A, B y X1. A efectos de la presente contestación se partirá de tal supuesto, sin entrar a analizar el cumplimiento de los citados requisitos.

Adicionalmente, el artículo 58.3 de la LIS afirma que también se entenderá por entidad dependiente los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español respecto de las cuales una entidad cumpla los requisitos establecidos en el artículo 58.2 de la LIS.

A pesar de que la sucursal S parece cumplir los requisitos establecidos en el artículo 58.3 de la LIS para tener la consideración de entidad dependiente del grupo fiscal A, aun cuando no concurra en ella ninguna de las circunstancias previstas en el apartado 4 de dicho artículo, carece de sentido su inclusión en un grupo fiscal como consecuencia del cambio normativo acaecido, en la medida en la que se acuerde el cese de la actividad de la sucursal en España en el ejercicio 2015, de tal manera que la sucursal deje de tener la consideración de establecimiento permanente. Dándose dichas circunstancias, la sucursal S no debería incluirse en el grupo fiscal A en el período impositivo 2015.

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.