
Numero Resolucion :V3747-2015

Marginal:69473014

Fecha :26-11-2015

DESCRIPCION :

La persona física A junto con su esposa y cuatro hijos son titulares del total capital de la entidad consultante, dedicada a la actividad vitivinícola a través de la explotación de una finca. El desarrollo de esta actividad en las distintas fases que comprende y que, en síntesis son la recolección y selección de la uva, su despalillado, estrujado, colocación sobre depósitos de fermentación, embotellado-etiquetado, y que finalmente culmina con la comercialización de distintos tipos de vino, se lleva a cabo por la entidad consultante junto con otras dos sociedades del grupo familiar, las entidades F y V.

La explotación de la mencionada finca, también conlleva otras actividades como son la explotación de sus recursos forestales, la actividad agrícola, la organización de visitas y catas de vino en dicha finca, así como la actividad cinegética de crianza de ciervos y corzos.

Para la realización de estas actividades la consultante cuenta con una plantilla fija de 3 empleados.

Al margen de esta actividad de explotación de la finca, realizada en estrecha colaboración con otras sociedades del grupo, también se dedica a la gestión de participaciones en régimen de Holding contando, a tal fin, con una estructura y organización de medios materiales y personales adecuadas para ello, consistente en una plantilla fija de 2 empleados.

El capital social de la entidad consultante pertenece a la persona física A en un 50,135 %, un 7,865 % lo ostenta su esposa y el resto del capital a cada uno de los hijos a razón de un 10,50% cada uno de ellos.

La dirección y gestión de su cartera de valores y títulos de sociedades no cotizadas de estructura familiar, realizada por la mencionada entidad, es el siguiente:

-La entidad G de la que la entidad consultante será titular directa de un 53,78% (tras la fusión que en la actualidad se está llevando a cabo entre las entidades G y B y la fusión impropia entre las entidades consultante y la entidad P), correspondiendo el resto de capital a la persona física A en un 5,10% a su esposa e hijos un 0,07% y el resto (el 41,05%) a sus hermanos y sobrinos. La entidad G tiene por objeto social, entre otros, la compraventa, importación, exportación, manufacturación, tratamiento y distribución de toda clase de

materias primas, productos químicos, minerales, productos naturales y agrícolas, la tenencia, arrendamiento y explotación de bienes inmuebles y la administración de patrimonios ajenos conforme a las concesiones, facultades y representaciones que se estipulen.

-La entidad F, de la que el grupo familiar posee a través de la entidad consultante el 33,33% correspondiendo el resto del capital a otras dos sociedades familiares las entidades C y V. El objeto social de esta entidad es la producción, transformación y comercialización de uva, arrendamientos de inmuebles rústicos para el ejercicio de las actividades que apoyen a la principal y la prestación de servicios comunes, reducir los costes de producción y regularizar los precios de la producción y fomentar las prácticas de cultivo y técnicas de producción y de gestión respetuosas con el medio ambiente, entre otros.

-La entidad C de la que el grupo familiar posee a través de la entidad consultante el 48% correspondiendo el resto del capital a la persona física A en un 31,954%, su esposa un 0,038% y el 20,008% restante pertenece a los hijos. El objeto social de la sociedad es la compraventa, importación, explotación, manufacturación, tratamiento y distribución de toda clase de materias primas, productos químicos, productos naturales y agrícolas, maquinaria, equipos e instalaciones para la industria química en general, en calidad de agentes, comisionistas, representantes y distribuidores, arrendamiento y explotación mediante cualquier tipo jurídico de edificaciones, explotaciones agrícolas y ganaderas, fincas urbanas y rústicas así como la transformación y urbanización de ellas y la inversión por cuenta propia en valores y títulos mobiliarios, entre otras actividades.

La entidad G es administrador único y dueña al 99,99% del capital social de la entidad B, sociedad que adquirió, en su momento las unidades de negocio que originariamente concentraba G, es decir, las unidades de cauchos y alimentación, minerales y plásticos. Su objeto social, es entre otros, la compraventa, importación, exportación y distribución de minerales y sus derivados, materias primas, cerámicas, colorantes, materias primas plásticas y todos los productos y servicios y de cauchos naturales y sintéticos y sus derivados y de otras materias primas para toda clase de industrias, así como la de cualesquiera otras materias primas, manufacturados, productos terminados y semielaborados, maquinaria, equipos e instalaciones para todo tipo de industrias químicas, en general del ramo de cerámicas, vidrios y metales para los sectores sanitario, refractario y de fundición.

1º) El grupo familiar pretende iniciar un proceso de reorganización y racionalización de sus recursos de tal manera que, considerando la vinculación, financiera, comercial e incluso orgánica entre las entidades G y B y la simplificación administrativa, se ha iniciado un proceso de fusión por absorción inversa mediante el cual la sociedad B adquirirá la totalidad del patrimonio de G.

Los motivos económicos que impulsan la realización de esta operación de reestructuración son:

-Simplificar los órganos de administración y simplificar y racionalizar la estructura societaria del Grupo.

-Operar frente a terceros con una única sociedad.

-Ahorrar costes administrativos por la simplificación de las obligaciones mercantiles, contables, fiscales y de auditoría.

-Reorganizar y reestructurar las actividades de las sociedades fusionadas, con el objeto de mejorar su eficiencia.

-Facilitar el acceso a unas mejores condiciones de financiación por parte de las entidades financieras, aumentar la solvencia frente a terceros, así como reforzar la estructura financiera y patrimonial del Grupo.

-Eliminar las operaciones y servicios prestados entre ambas sociedades, e integrar en una única sociedad tanto la actividad propia del negocio de distribución de materias primas como la actividad inmobiliaria.

-Facilitar la sucesión de la empresa familiar, mejorando así la gestión social mediante la aportación de ideas y estrategias empresariales que enriquecerían el debate previo a la adopción de acuerdos sociales de gran trascendencia.

2º) En segundo lugar, se pretende realizar por parte de la entidad consultante una operación de escisión financiera consistente en la escisión de las participaciones que la misma posee en la sociedad resultante del proceso de fusión entre las entidades G y B, que ascendería al 53,78%. Mediante esta operación, se segregaría todas las participaciones de dicha sociedad G, y a cambio del patrimonio escindido, los socios de la consultante recibirían directamente, y en proporción a sus respectivas participaciones en la consultante, valores representativos del capital de dicha sociedad resultante del proceso de fusión, procediendo la entidad consultante a reducir su capital y reservas en la cuantía necesaria.

La sociedad consultante conservaría en su patrimonio la actividad de producción de uva, elaboración de vino y otros cultivos, incluyendo los inmuebles afectos a esta actividad, el personal necesario para desarrollar su actividad, así como la participación del 33,33% en la sociedad F y el 48% en la sociedad C.

Alternativamente, en el caso de no aplicarse el régimen fiscal especial a esta operación, se realizarían por parte de la entidad consultante, las siguientes operaciones:

A) Escisión financiera de la entidad consultante mediante la que se segregaría las participaciones que ésta posee en la entidad resultante del proceso de fusión entre G y B (el 53,78%), creándose una nueva entidad P2 participada directamente por la persona física A y sus hijos, propietarios en conjunto del 100% de su capital y en la misma forma y proporción en la que participan en la consultante. La entidad consultante conservaría en su patrimonio la actividad relacionada con la producción de uva, elaboración de vino y otros cultivos, incluyendo los inmuebles directamente afectos a esta actividad así como el personal necesario para desarrollarla y las participaciones en el resto de entidades.

B) Fusión en virtud de la cual la entidad B absorbería a la entidad P2, sociedad que tendría una participación mayoritaria en la sociedad absorbente.

Las operaciones mencionadas vienen motivadas por la necesidad de procurar el relevo generacional, superando la unidad de decisión o control que actualmente ejerce la segunda generación en B, a través de la entidad consultante y sustituyéndola por una estructura accionarial más individualizada y personal.

CUESTION:

1º) Si la operación de escisión financiera de la entidad consultante descrita puede acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 27/2014, de 27 de noviembre.

2º) Si las operaciones de escisión financiera de la consultante y posterior fusión inversa de P2 por la entidad B descritas puede acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 27/2014, de 27 de noviembre.

CONTESTACION :

1º) En primer lugar se plantea la realización de una operación de escisión financiera de la entidad consultante de las participaciones que ostenta la sociedad resultante de la fusión de G y B, y que ascendería al 53,78%, a cambio del patrimonio escindido los socios recibirán directamente, y en proporción a sus participaciones valores representativos del capital de dicha sociedad resultante del proceso de fusión.

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 76.2.1ºc) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, considera escisión, la operación por la cual “una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social de éstas, y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniendo en su patrimonio al menos participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades o bien una rama de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y las reservas en la cuantía necesaria y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra a) anterior.”

En relación a la operación planteada al no cumplir con los requisitos establecidos en el

artículo 76.2.1º c) que exige la transmisión de las participaciones segregadas a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, por cuanto las participaciones se asignan directamente a los socios de la entidad consultante, no será de aplicación el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

2º) Alternativamente, plantea el consultante la escisión financiera de la entidad consultante en virtud de la cual segregaría la totalidad de las participaciones que la misma posee en la sociedad resultante del proceso de fusión entre G y B (el 53,78%) a una entidad de nueva creación denominada P2.

En relación con la operación de escisión planteada, una vez reproducido el artículo 76.2.1º c), es necesario hacer mención a lo establecido en el apartado 4 del mismo artículo 76 de la LIS, 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 sociedad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan”.

En este sentido, la delimitación de los supuestos que constituyen una escisión parcial susceptible de ampararse en el régimen fiscal especial (rama de actividad, cartera de control) debe partir de la concurrencia, como mínimo, de los requisitos exigidos en la normativa mercantil. Desde esta perspectiva el patrimonio segregado debe estar constituido por participaciones mayoritarias en una o varias entidades. Igualmente, resulta necesario que el patrimonio que permanece en sede de la entidad escindida esté constituido al menos por participaciones mayoritarias en otra u otras entidades, o bien por una rama de actividad. Cumpliéndose esta circunstancia, la operación de escisión financiera planteada podrá acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS.

Estas circunstancias parecen cumplirse en el caso concreto planteado, en efecto, la entidad consultante escindiría el 5378% de su participación en la entidad resultante de la fusión entre las entidades G y B, y las transmitiría a la entidad de nueva creación P2, permaneciendo en el patrimonio de la entidad consultante la rama de actividad de producción de uva, elaboración de vino y otros cultivos, incluyendo los inmuebles afectos a esta actividad y el personal necesario para desarrollar esta actividad.

En consecuencia, la operación de escisión financiera planteada podrá acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS.

3º) Finalmente, plantea la entidad consultante la realización de una operación de fusión en virtud de la cual la entidad P2 sería absorbida por parte de la entidad B.

Al respecto, el artículo 76.1.a) 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.”

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 las 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 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, dicha operación podría acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades en las condiciones y requisitos exigidos en el mismo.

Adicionalmente, la aplicación del régimen especial exige analizar respecto de la segunda operación de escisión y la operación de fusión inversa 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 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, 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.

En el escrito de consulta se indica que la operación proyectada se realiza con la finalidad de simplificar los órganos de administración y simplificar y racionalizar la estructura societaria del Grupo, operar frente a terceros con una única sociedad, ahorrar costes administrativos por la simplificación de las obligaciones mercantiles, contables, fiscales y de auditoría, reorganizar y reestructurar las actividades de las sociedades fusionadas, con el objeto de

mejorar su eficiencia y facilitar el acceso a unas mejores condiciones de financiación por parte de las entidades financieras, aumentar la solvencia frente a terceros, así como reforzar la estructura financiera y patrimonial del Grupo. Los motivos señalados se consideran económicamente válidos a los efectos de lo dispuesto 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.