

## Numero Resolucion :V3734-2015

**Marginal:**69474080

**Fecha :**25-11-2015

### **DESCRIPCION :**

La entidad consultante (X) se encuentra participada por los miembros del mismo grupo familiar. X tiene como actividad principal el arrendamiento inmobiliario, para cuyo desarrollo cuenta con un empleado contratado a jornada completa y con un local destinado exclusivamente a la gestión inmobiliaria. Si bien, dicho empleado desarrolla funciones de gestión inmobiliaria tanto para la sociedad X como para la sociedad Y, servicios por los que X factura mensualmente a Y.

La entidad Y está participada por el mismo grupo familiar que la entidad consultante en un 98,68%, y el resto por X (1,32%). Y también se dedica al arrendamiento inmobiliario, aunque para su desarrollo no cuenta con ningún trabajador contratado.

La entidad consultante es propietaria de seis viviendas, de las que cuatro se encuentran arrendadas, mientras que Y es titular de seis viviendas, todas arrendadas, y cuatro parkings, tres de ellos arrendados.

Se plantean realizar una operación de fusión, en virtud de la cual, X absorbería a Y.

La operación se pretende realizar por los siguientes motivos:

- Reforzar la imagen patrimonial y financiera del negocio inmobiliario de ambas sociedades, centralizando el patrimonio inmobiliario en una única sociedad permitiendo optimizar los recursos financieros, aumentar la capacidad negociadora frente a terceros, así como la coordinación conjunta de la planificación de las estrategias de inversión.
- Simplificar y racionalizar la gestión y administración del negocio.
- Reducir duplicidades innecesarias reduciendo costes en términos de gestión administrativa, mercantil y contable y de esta forma obtener una gestión más eficiente del negocio, todo ello mediante la reestructuración de los servicios administrativos, de administración de fincas y de gestión de tesorería, entre otros, en una única sociedad.

Las sociedades X e Y poseen bases imponibles negativas pendientes de compensar.

### **CUESTION:**

Si la operación planteada puede acogerse al régimen especial del capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y si los motivos expuestos tienen la consideración de económicamente válidos a estos efectos.

## **CONTESTACION :**

El capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS en adelante), regula el régimen fiscal 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.

Al respecto, el artículo 76.1.a) de la LIS considera como fusión la operación por la cual “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, el artículo 22 y siguientes de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen el concepto y requisitos de las operaciones de fusión.

Por tanto, si la operación de fusión proyectada se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en la Ley 3/2009, y cumple además lo dispuesto en la LIS, dicha operación podría acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VII del título VII de la LIS con las condiciones y requisitos exigidos en la misma.

Por su parte, el artículo 89.2 de la LIS establece que:

“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.

De acuerdo con los datos aportados en el escrito de consulta, los motivos por los que se pretende realizar la operación de fusión planteada son reforzar la imagen patrimonial y financiera del negocio inmobiliario de ambas sociedades, centralizando el patrimonio inmobiliario en una única sociedad permitiendo optimizar los recursos financieros, aumentar la capacidad negociadora frente a terceros, así como la coordinación conjunta de la planificación de las estrategias de inversión; simplificar y racionalizar la gestión y administración del negocio; reducir duplicidades innecesarias reduciendo costes en términos de gestión administrativa, mercantil y contable y de esta forma obtener una gestión más eficiente del negocio, todo ello mediante la reestructuración de los servicios administrativos, de administración de fincas y de gestión de tesorería, entre otros, en una única sociedad.

El hecho de que las sociedades intervinientes en la operación (X e Y) tengan bases imponibles negativas pendientes de compensar no invalida, por sí mismo, la aplicación del régimen fiscal del capítulo VII del título VII de la LIS, puesto que la operación de fusión parece reforzar y mejorar la situación patrimonial de la entidad resultante. En tal caso, la fusión proyectada no tendría como finalidad preponderante el aprovechamiento de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, y los motivos alegados se considerarían económicamente válidos a los efectos previstos en el artículo 89.2 de la LIS.

Sin perjuicio de lo anterior, la compensación de las bases imponibles negativas por parte de la sociedad absorbente, deberá realizarse con arreglo a los límites previstos 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.

(...)"

Adicionalmente, la disposición transitoria décimo sexta de la LIS establece en su apartado 6 que:

"6. En el supuesto de operaciones de reestructuración acogidas al régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley:

(...)

b) A efectos de lo previsto en el apartado 2 del artículo 84 de esta Ley, en ningún caso serán compensables las bases imponibles negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado la depreciación de la participación de la entidad adquirente en el capital de la transmitente, o la depreciación de la participación de otra entidad en esta última cuando todas ellas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, cuando cualquiera de las referidas depreciaciones se haya producido en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013."

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.