

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

NUM-CONSULTA	V3052-19
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	29/10/2019
NORMATIVA	LIS Ley 27/2014 art. 79-2-1º-c)
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La entidad consultante tiene por objeto la adquisición, tenencia por cualquier título, disfrute y enajenación de valores mobiliarios y el asesoramiento para la planificación, gestión, desarrollo y organización administrativa de toda clase de empresas.</p> <p>Los socios de esta entidad son la persona física PF1 con un 99,975% de participación en el capital social de la entidad, perteneciendo el 0,025% restante a la persona física PF2.</p> <p>La sociedad se constituyó con el ánimo de ser la cabecera de un grupo de sociedades participadas íntegra o parcialmente por la misma y desde la cual llevar a cabo en éstas labores de dirección y gestión, teniendo cada una de ellas su propia actividad. Así, su único activo se compone de la participación en distintas sociedades, en diferentes porcentajes de participación.</p> <p>En concreto tiene una participación mayoritaria en las entidades X, X1, X2, X3, X4, X5 y X6 (en concreto es titular del 100%), participa en un 50% en las entidades Y e Y1, participa en un 47,51% en las entidades Z y Z1, participa en un 33% en las entidades A, A1 y A2, participa en un 30% en la entidad B y participa en un 20% en las entidades C, C1, C2 y C3.</p> <p>Una de las entidades en la que la entidad consultante participa al 100%, la entidad X, tiene como actividad principal la promoción inmobiliaria. La entidad X tuvo que presentar concurso voluntario de acreedores que finalizó con la liquidación de la misma. Una vez realizados determinados bienes de la sociedad y satisfechos los créditos conforme al plan de liquidación formulado por la Administración Concursal y aprobado judicialmente, han quedado activos inmobiliarios en remanente que le han sido asignados al socio único de la concursada, la entidad consultante que ha asumido además el pago de determinados créditos fiscales y de otro tipo, así como el personal de la concursada a los que habrá de respetar la antigüedad y demás derechos laborales que impone la legislación vigente.</p> <p>Se plantea la realización de una operación de reestructuración consistente en la escisión parcial de la entidad consultante a favor de una entidad de nueva creación que fuese beneficiaria de todas las participaciones de la que es titular la entidad consultante, quedando exclusivamente dentro del patrimonio de la entidad consultante los activos y pasivos inmobiliarios adjudicados, así como el personal afecto para que pasase a ejercer la actividad propia de promoción y construcción, que constituye ahora una rama diferenciada de actividad dentro de la sociedad.</p> <p>Los motivos económicos que impulsan la realización de esta operación de reestructuración son:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Racionalizar la explotación de los negocios, mejorar la gestión de las sociedades filiales y disminuir los costes de administración generados, así como facilitar la planificación posterior de operaciones. -Facilitar la futura transmisión del negocio a los hijos a través de la donación de las participaciones sociales a la nueva entidad. -Asesorar la subsistencia del negocio y facilitar la sucesión futura limitando la responsabilidad personal.
CUESTION-PLANTEADA	<p>1º) Si la operación descrita puede acogerse al régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.</p> <p>2º) Cuál serían los efectos de la operación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.</p> <p>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,</p>

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 LIS, 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.”

A tales efectos, con arreglo 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”.

El propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas.

En definitiva, es requisito que el patrimonio que permanece en este caso en la entidad escindida constituya por sí mismo una o varias ramas de actividad en el sentido mencionado, es decir, que exista una organización de medios materiales y personales diferenciados para cada actividad en sede de la entidad escindida con anterioridad a la realización de la operación.

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, en concreto lo previsto en el artículo 70 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. 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.

La entidad consultante plantea la segregación, señala la consultante que se plantea la segregación de todas las entidades descritas en los hechos, pero sólo podrían acogerse en su caso, al régimen especial, las entidades en las que la entidad consultante ostenta la mayoría del capital social (es decir las entidades X1, X2, X3, X4, X5 y X6 en las que participa en un 100%).

En este sentido, no parece que la operación planteada pudiera acogerse al régimen fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la LIS, en la medida en que no parece que el patrimonio que permanece en sede la entidad escindida esté constituido por participaciones mayoritarias en otras entidades o por una rama de actividad. En efecto, lo que permanece en la entidad escindida son el conjunto de activos inmobiliarios recibidos de la entidad que ha sido liquidada, la entidad X, pero no parece que la propia entidad consultante haya desarrollado la actividad económica de arrendamiento de inmuebles en el sentido mencionado en el artículo 76.4 de la LIS, anteriormente reproducido y explicado, sino que por el contrario de los datos que se derivan de la consulta parece que la entidad consultante va a iniciar esta actividad.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

Primero. - La mercantil consultante cabecera de un grupo empresarial ha resultado adjudicataria de determinados activos y pasivos inmobiliarios y el personal de una sociedad dedicada a la promoción inmobiliaria de la que era accionista único y que después de presentar concurso de acreedores fue liquidada.

La consultante tiene previsto realizar una operación de escisión para transmitir las participaciones que la misma ostenta en otras entidades a una nueva sociedad y quiere conocer la sujeción de la operación al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segundo.- En relación con la transmisión de las referidas participaciones, los apartados uno y dos, del artículo 4, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), establecen lo siguiente:

“Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto

(...).”.

Por su parte, las letras a) y b) del apartado uno del artículo 5 de la misma Ley establece que “a los efectos de esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales:

a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

Por último, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”.

En consecuencia con lo anterior, la transmisión de las participaciones efectuadas por la entidad estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando las mismas se encuentren afectas a su patrimonio empresarial o profesional, como parece deducirse del escrito de consulta.

Tercero.- Por otra parte, debe tenerse en cuenta que el artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992 establece la exención del Impuesto en relación con una serie de operaciones financieras.

En particular, las letras k) y l) de dicho apartado disponen la siguiente exención en relación con las operaciones sobre títulos valores:

“k) Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la gestión, relativos a acciones, participaciones en sociedades, obligaciones y demás valores no mencionados en las letras anteriores de este número, con excepción de los siguientes:

a') Los representativos de mercaderías.

b') Aquéllos cuya posesión asegure de hecho o de derecho la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de la totalidad o parte de un bien inmueble. No tienen esta naturaleza las acciones o las participaciones en sociedades.

c') Aquellos valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial, realizados en el mercado secundario, mediante cuya transmisión se hubiera pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente a la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores, en los términos a que se refiere el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores.

l) La transmisión de los valores a que se refiere la letra anterior y los servicios relacionados con ella, incluso por causa de su emisión o amortización, con las mismas excepciones.”.

Por otra parte, en relación a la aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, cabe destacar que el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre (BOE de 24 de octubre) ha aprobado el Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores (en adelante LMV), al que se incorpora, entre otras disposiciones, el contenido de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. Según su disposición adicional única, las referencias normativas efectuadas en otras disposiciones a dicha Ley se entenderán efectuadas a los preceptos correspondientes al citado Texto Refundido.

En este sentido, el contenido del citado artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, se ha incluido en el actual artículo 314 de dicho Texto Refundido.

En consecuencia, cabe concluir que las operaciones de transmisión de las participaciones planteadas en el escrito de consulta en las condiciones señaladas, sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, quedarían exentas del mismo, salvo que pudiera ser de aplicación alguno de los supuestos contenidos en las letras a', b' y c' de la referida letra k) del artículo 20.Uno.18º de la Ley 37/1992.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

Con relación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), es preciso tener en cuenta lo dispuesto en los artículos 19.1.1º, 21, y 45.I.B) 10 del texto refundido del referido Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que determinan lo siguiente:

Artículo 19 del TRLITPAJD, apartados 1.1º y 2.1º:

“1. Son operaciones societarias sujetas:

1.º La constitución de sociedades, el aumento y disminución de su capital social y la disolución de sociedades.

[...]

2. No estarán sujetas:

1.º Las operaciones de reestructuración”.

El artículo 21 del mismo texto determina que “A los efectos del gravamen sobre operaciones societarias tendrán la consideración de operaciones de reestructuración las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores definidas en el artículo 83, apartados 1, 2, 3 y 5, y en el artículo 94 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.”. (La referencia a los artículos citados se debe hoy entender hecha a los artículos 76 y 87 de la LIS).

Y, por último, el apartado 11 del artículo 45.I.B) del citado texto refundido, declara exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados las siguientes operaciones:

“11. La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea”.

Conforme a la normativa expuesta, y dado que la operación planteada no tiene la consideración de operación de reestructuración, no constituye una operación no sujeta a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD (apartado 2 del artículo 19 anteriormente transcrito), por lo que deberá tributar en la siguiente forma:

1ª – Reducción de capital en la sociedad parcialmente escindida.

Se trata de una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias (art.19.1) que, sin embargo, no originará tributación efectiva por dicha modalidad dada la inexistencia de base imponible. Así establece el artículo 25.4 del Texto Refundido del ITP y AJD que “En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas”. En el supuesto de escisión parcial que se examina, aun cuando se produce la reducción de capital de la sociedad absorbida, ésta no origina entrega alguna de bienes y derechos a los socios, dado que el patrimonio de la sociedad disuelta se aporta en bloque a una sociedad de nueva creación.

2ª – Constitución de una sociedad de nueva creación destinataria de las participaciones en las distintas sociedades que anteriormente ostentaba la consultante como cabecera del grupo. En este caso entraría en juego la exención prevista en el artículo 45.I.B)11, en la redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, que declara exentas dichas operaciones.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otros hechos y circunstancias no mencionados, 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 los hechos y circunstancias previos, simultáneos 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.

