

BUSCADOR

Resultados

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

Documento seleccionado

Nº de consulta	V3051-19
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
Fecha salida	29/10/2019
Normativa	LIS Ley 27/2014 art. 76-2-1ª) y 89-2

Descripción de hechos La persona física PF1 es titular con carácter privativo de la práctica totalidad de las participaciones de la entidad X. El objeto social de la entidad X es la construcción de viviendas, locales y cualquier tipo de edificaciones, y aquellas operaciones con ellas relacionadas, como adquisiciones de terrenos, su urbanización y parcelación, uso, arrendamiento y venta de las mismas, contratación y ejecución de toda clase de obras.

En la actualidad la sociedad ejerce exclusivamente la actividad económica de arrendamiento de naves y locales. Asimismo, la entidad X posee el 50% de las participaciones de las entidades X1 y X2, ambas dedicadas igualmente al arrendamiento de inmuebles. Finalmente, y por lo que al activo de la Sociedad se refiere, posee un importante patrimonio financiero compuesto por tesorería y participaciones en diferentes fondos de inversión.

Para el desarrollo de su actividad la sociedad X dispone de medios materiales y personales. En la actualidad tiene una plantilla de 9 empleados y cuenta con personas contratadas con contrato laboral y a jornada completa para la gestión de la actividad de arrendamiento. En relación con el pasivo, éste está compuesto por financiación bancaria para la adquisición de los inmuebles mencionados generalmente a través de leasing inmobiliarios.

Por otra parte, la entidad Y se encuentra participada a partes iguales por las personas físicas PF2, PF3, PF4 y PF5. La entidad X es titular del 0,00096% de la entidad Y. El objeto social de la entidad Y es la compraventa y alquiler de inmuebles, siendo igualmente la actividad principal el arrendamiento, contando igualmente con una persona contratada con contrato laboral y a tiempo completo para la gestión de la actividad de arrendamiento.

Se plantea la realización de una operación de escisión total proporcional en virtud de la cual la sociedad X se disolvería sin liquidación traspasando todos sus activos y pasivos a 2 sociedades, por un lado, todo el patrimonio inmobiliario se traspasaría a la entidad Y y el patrimonio financiero se traspasaría a una sociedad de nueva creación NEWCO. Todo el personal afecto a la actividad inmobiliaria sería traspasado a la entidad Y.

Una vez realizada la escisión se está planteando optar por el régimen fiscal especial de las SOCIMI en la sociedad inmobiliaria resultante, para lo cual se transformaría en sociedad anónima y se solicitaría la incorporación al MAB dando entrada a nuevos inversores bien a través de la venta de sus participaciones o bien a través de ampliaciones de capital.

Todos los socios de X e Y son residentes en territorio español, ambas sociedades son residentes en territorio español. En virtud de la operación de escisión total, todos los socios recibirán participaciones de las entidades beneficiarias de la escisión en la misma proporción que venían participando en la entidad escindida. La entidad X y las entidades beneficiarias de la escisión manifestarán su intención de aplicar el régimen especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de la LIS y no renunciar expresamente al mismo.

Finalmente, una vez realizada la operación de escisión, la persona física PF1 se plantea o bien legar a sus hijos las participaciones de la nueva sociedad o bien adelantar parcialmente la sucesión y donar parte de las participaciones en la nueva sociedad inmobiliaria a sus hijos de manera que éstos incrementarían su porcentaje de participación en la misma.

La persona física PF1 tendría más de 65 años a la fecha de la donación. EL donante dejaría de ejercer funciones de dirección en la sociedad, sin perjuicio de formar parte del consejo de administración que, en su caso, se constituya. La totalidad del patrimonio de la sociedad inmobiliaria beneficiaria de la escisión se encontraría afecto a la actividad económica de arrendamiento conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al contar al menos con una persona con contrato laboral y a tiempo completo para gestionar dicha actividad. Como consecuencia de la operación de escisión, el donante poseería una participación superior al 5% del capital de la sociedad inmobiliaria y en todo caso una participación conjunta con sus hijos superior al 20%. Al menos uno de los miembros del grupo familiar ejerce funciones de dirección en la compañía y percibe una remuneración superior al 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de su trabajo personal.

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

-Concentrar la actividad de arrendamiento en una única sociedad, separándola del patrimonio financiero evitando también que el mismo perjudique la aplicación del régimen de SOCIMI.

-Asignar recursos específicos a los nuevos proyectos de inversión, gestionando separadamente la financiación que requiere, sin que el patrimonio financiero separado en la nueva sociedad responda de los riesgos específicos de la actividad empresarial de arrendamiento.

-Obtener una estructura empresarial que facilite el relevo generacional en la propiedad y gestión del patrimonio empresarial afecto a la actividad de arrendamiento.

-Crear una sociedad susceptible de acogerse al régimen de SOCIMI que facilite la entrada de nuevos inversores y la obtención de liquidez por parte de sus socios.

Cuestión planteada

= 1º) Si la operación descrita se podría acoger 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.

2º) Si a la donación, que en su caso se realice, de parte de las participaciones percibidas de la sociedad inmobiliaria por parte de la persona física PF1 a sus hijos, le son de aplicación los beneficios fiscales previstos en el artículo 33.3.c) de la LIRPF.

3º) Si las mencionadas donaciones pueden desvirtuar la aplicación del régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS.

Contestación completa

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

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 76.2.1ª) de la LIS define la escisión total como aquella operación por la cual “una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación 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 68 siguientes de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen, desde un punto de vista mercantil, el concepto y los requisitos de las operaciones de escisión. Concretamente, el artículo 69 de la citada Ley, define el concepto de escisión total, de la siguiente forma: “Se entiende por escisión total la extinción de una sociedad, con división de todo su patrimonio en dos o más partes, cada una de las cuales se transmite en bloque por sucesión universal a una sociedad de nueva creación o es absorbida por una sociedad ya existente, recibiendo los socios un número de acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde.”

En consecuencia, si el supuesto de hecho al que se refiere la consulta se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en el artículo 69 de la Ley 3/2009, anteriormente mencionado, cumpliría, en principio, las condiciones establecidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades para ser considerada como una operación de escisión total a que se refiere el artículo 76.2 de LIS.

No obstante, el artículo 76.2.2º de la LIS, señala que “en los casos en que existan dos o más entidades adquirentes, la atribución a los socios de la entidad que se escinde de valores representativos del capital de alguna de las entidades adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la que se escinde requerirá que los patrimonios adquiridos por aquellas constituyan ramas de actividad.”

En este caso, en la medida en que los socios de la entidad escindida consultante van a recibir participaciones en cada una de las entidades beneficiarias de la escisión de manera proporcional a

su participación en aquélla, la aplicación del régimen fiscal especial no requiere que los patrimonios escindidos constituyan ramas de actividad. Por tanto, al cumplirse los requisitos establecidos en el artículo 76.2.1ª) de la LIS, la operación descrita podría, en principio, acogerse al régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII del mismo texto legal.

Adicionalmente, 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 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 establecido para esas mismas operaciones en el artículo 17 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. 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:

-Concentrar la actividad de arrendamiento en una única sociedad, separándola del patrimonio financiero evitando también que el mismo perjudique la aplicación del régimen de SOCIMI.

-Asignar recursos específicos a los nuevos proyectos de inversión, gestionando separadamente la financiación que requiere, sin que el patrimonio financiero separado en la nueva sociedad responda de los riesgos específicos de la actividad empresarial de arrendamiento.

-Obtener una estructura empresarial que facilite el relevo generacional en la propiedad y gestión del patrimonio empresarial afecto a la actividad de arrendamiento.

-Crear una sociedad susceptible de acogerse al régimen de SOCIMI que facilite la entrada de nuevos inversores y la obtención de liquidez por parte de sus socios.

Estos motivos podrían considerarse válidos a efectos del cumplimiento de lo previsto en el artículo 89.2 de la LIS, anteriormente reproducido, si bien se trata de cuestiones de hecho.

No obstante, en el corto/medio plazo se tiene previsto realizar una donación por parte de la persona física PF1 a favor de sus hijos de manera que estos incrementen su participación en la misma. La donación posterior de las participaciones por parte del socio mayoritario puede tener influencia en la determinación del propósito principal de la operación de escisión total planteada.

Por lo tanto, la concatenación de una escisión total proporcional y posterior donación inter-socios de participaciones de las beneficiarias de la escisión, produciría idénticos efectos que los resultantes de una operación de escisión total no proporcional, operación no amparada en el régimen especial en el presente caso al no existir varias ramas de actividad, sino tan sólo la rama de arrendamiento de naves y locales. Consecuentemente, la operación de escisión total proporcional se consideraría meramente preparatoria de la donación posterior, de manera que la operación de escisión planteada no podría acogerse al régimen fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII de la LIS.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

En lo que afecta al IRPF, se consulta si sería de aplicación a la donación la exención prevista en el artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Al respecto, debe indicarse que, con carácter general, el artículo 37.1.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio—en adelante LIRPF— dispone respecto a las ganancias o pérdidas patrimoniales obtenidas por los socios personas físicas en la escisión de sociedades, lo siguiente:

“e) En los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.

En los casos de escisión, fusión o absorción de sociedades, la ganancia o pérdida patrimonial del contribuyente se computará por la diferencia entre el valor de adquisición de los títulos, derechos o valores representativos de la participación del socio y el valor de mercado de los títulos, numerario o derechos recibidos o el valor del mercado de los entregados.”

Las ganancias o pérdidas patrimoniales así obtenidas se integrarán en la base imponible del ahorro (artículo 49 de la LIRPF).

Expuesto el tratamiento general de las ganancias y pérdidas patrimoniales correspondientes al socio persona física en la escisión, debe indicarse la posible aplicación a la escisión consultada del referido régimen especial, estableciendo en ese sentido el apartado 3 del citado artículo 37 de la LIRPF, que “Lo dispuesto en los párrafos d), e) y h), para el canje de valores, del apartado 1 de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo establecido en el capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades”.

En caso de resultar aplicable el referido régimen especial, los socios no deberán integrar renta alguna en la base imponible de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de la escisión, y las participaciones recibidas como consecuencia de dicha operación conservarán a efectos fiscales las fechas de adquisición y los valores que tenían las participaciones correspondientes a la sociedad escindida (minorados en su caso por el metálico recibido).

La distribución del valor de adquisición de las acciones de la sociedad escindida entre las acciones o participaciones correspondientes a cada una de las sociedades beneficiarias de la escisión, deberá realizarse en proporción al valor de mercado que corresponda a cada una de las ramas patrimoniales en el momento de la escisión.

En lo que respecta a la tributación en el IRPF de la posterior donación del consultante a los hijos de las participaciones sociales de la sociedad resultante de la escisión, la letra c) del apartado 3 del artículo 33 de la LIRPF literalmente establece:

“3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos: (...)

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.”

El apartado 6 del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, establece una reducción en la base imponible de dicho Impuesto por la transmisión de participaciones “inter vivos”, en favor del cónyuge y determinados parientes, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante a los que sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio y que cumplan determinados requisitos.

De acuerdo con la dicción literal del reproducido artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe considerarse que este artículo resulta aplicable a las transmisiones “...a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987...”; es decir, tal y como ha señalado este Centro Directivo en la consulta V0480-12, de 5 de marzo, se refiere a los requisitos de aplicabilidad del apartado 6 del artículo 20 de la citada Ley 29/1987.

Por tanto, en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en este último artículo, con independencia de que el donatario aplique o no la referida reducción, se estimará la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial para el donante de las participaciones como consecuencia de su transmisión, siendo irrelevantes a dichos efectos los requisitos que establezca la normativa autonómica.

Por lo que respecta al donatario, el segundo párrafo del artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que “En las adquisiciones lucrativas, a que se refiere el párrafo c) del apartado 3 del artículo 33 de esta Ley, el donatario se subrogará en la posición del donante respecto de los valores y fechas de adquisición de dichos bienes”.

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.