

Consulta nº 262/2007

ASUNTO:

Canje de Valores y régimen de consolidación fiscal.

NORMATIVA:

Artículos 14 y 20 del Concierto Económico (Ley 12/2002, de 23 de mayo).

FECHA:20/12/2007

CUESTION PLANTEADA:

La entidad consultante participa directa o indirectamente en un porcentaje superior al 75 por 100 en el capital social de otras entidades, todas ellas domiciliadas fiscalmente en el Territorio Histórico de Vizcaya.

Se pretende constituir una sociedad de nueva creación con domicilio fiscal en territorio común que, mediante una ampliación de capital, adquiriría los valores representativos que la entidad consultante posee en el capital social de las sociedades domiciliadas fiscalmente en territorio común.

La adquisición se realizaría a través de una operación de canje de valores, atribuyendo la sociedad de nueva creación valores representativos de su capital social a los socios de las sociedades cuyas participaciones se adquieren y, en su caso, una compensación en dinero que no exceda del 10 por 100 del valor nominal o, a falta de éste, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducidos de su contabilidad.

Según manifiesta el consultante la constitución de la sociedad de nueva creación y la adquisición por ésta de las participaciones en el capital de las citadas sociedades tiene por objeto:

- Lograr la ordenación de las citadas sociedades domiciliadas fiscalmente en territorio común.
- Adaptar la estructura accionarial y organizativa así como la gestión y dirección de las mismas a las exigencias del mercado.
- Ordenar y mejorar sus líneas de negocio para obtener un incremento en su eficacia y rentabilidad mediante una gestión más directa y personalizada de las mismas.
- Mejorar la gestión de los recursos financieros y concretar y aumentar la eficiencia de las estrategias de inversión y de los recursos humanos.

La entidad consultante desea conocer:

- Si a la operación de canje de valores descrita podría serle de aplicación el Régimen especial 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, regulado en el Capítulo VIII del Título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

- Si el grupo fiscal podría tributar en el ejercicio 2007, conforme al régimen de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- En este sentido, el escrito de consulta manifiesta que una vez realizada la operación de canje de valores la sociedad de nueva creación cumpliría con los requisitos determinados en el artículo 67 del TRLIS para ser considerada como dominante de un grupo fiscal; las sociedades cuyos valores se canjean cumplirían con los requisitos determinados en el artículo 67 del TRLIS para ser consideradas como dependientes del mismo grupo fiscal; y todas las sociedades pertenecientes al grupo fiscal acordarían con anterioridad a la finalización del ejercicio 2006 la aplicación del régimen de consolidación fiscal de conformidad con lo establecido en el artículo 70 del TRLIS.

CONTESTACIÓN:

1. Aplicación del Régimen especial 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.

En la operación de canje de valores que se somete a consulta intervienen, según la descripción que se da a la misma, de un lado, una sociedad de nueva creación domiciliada fiscalmente en territorio común y de otro, la consultante, domiciliada fiscalmente en la Comunidad Autónoma del País Vasco y, en su caso, otros socios de las sociedades domiciliadas en territorio común cuyos valores se adquieren en virtud del canje y que no aparecen identificados en la consulta.

El artículo 14 del Concierto Económico entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo establece los puntos de conexión en virtud de los cuales se determina la normativa aplicable al Impuesto sobre Sociedades. Así, este precepto establece que:

“Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por cien o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio.

Asimismo, será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 6 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco.”

La normativa aplicable depende, por tanto, del domicilio fiscal de las entidades, del volumen total de operaciones en el ejercicio anterior y de la proporción de dicho volumen realizado en territorio común y en territorio foral.

De acuerdo con lo anterior y partiendo de la información suministrada en la consulta, se pueden dar las siguientes situaciones:

Si la entidad consultante tiene su domicilio fiscal en Vizcaya y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no ha excedido de 6 millones de euros o, aun habiendo excedido de 6 millones de euros, no ha realizado en territorio común el 75 por cien o más de su volumen de operaciones, dicha entidad se registrará por la normativa foral vizcaína del Impuesto sobre Sociedades.

Si el volumen de operaciones en el ejercicio anterior ha excedido de 6 millones de euros y el porcentaje de operaciones realizadas en territorio común constituye el 75 por cien o más del total, la entidad consultante se registrará por la normativa del Impuesto sobre Sociedades de territorio común.

En cuanto al resto de socios que acudan al canje (distintos de la entidad consultante) les será aplicable la normativa foral o común según corresponda en función de su domicilio, volumen de operaciones y lugar de realización de éstas, de acuerdo con las reglas indicadas más arriba.

Por su parte, la entidad de nueva creación se registrará por normativa común, dado que va a tener su domicilio en este territorio, según se manifiesta en la consulta. Solo si su volumen de operaciones excediera de 6 millones y el 100 por cien de dichas operaciones se realizara en territorio foral, le sería aplicable la correspondiente normativa foral.

Si de la aplicación de estos criterios resultase que tanto la consultante como el resto de socios de las entidades cuyos valores se aportan se rigen por la normativa común, habría que aplicar a la operación lo previsto en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades en territorio común.

Por el contrario, si la normativa por la que se rige la entidad consultante (y en su caso alguno de los demás socios) es la foral, las consecuencias tributarias del canje de valores para dicha entidad (y los demás socios sujetos a normativa foral) serían las previstas en la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Territorio Histórico de Vizcaya.

Por su parte, los efectos tributarios para la sociedad de nueva creación domiciliada fiscalmente en territorio común serían los previstos en la normativa de territorio común salvo, según se ha advertido más arriba, que su volumen de operaciones excediera de 6 millones y el 100 por cien de dichas operaciones se realizara en territorio foral, caso en que le sería aplicable la correspondiente normativa foral.

En cualquier caso, la Administración competente para contestar a la consulta de si es aplicable o no el régimen fiscal especial del canje de valores será la estatal (a través de la Dirección General de Tributos) o la foral según la normativa que resulte de aplicación a cada entidad. La respectiva Administración será también la que deba comprobar la aplicación en la práctica de dicho régimen.

2. Tributación conforme al régimen de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII del TRLIS.

En relación con la aplicación del régimen de consolidación fiscal, el apartado dos del artículo 20 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, establece lo siguiente:

“Dos. 1. Los grupos fiscales estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando la sociedad dominante y todas las dependientes

estuvieran sujetas al régimen tributario de territorio común en régimen de tributación individual. A estos efectos, se entenderán excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a la otra normativa.

En todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo.

(...)"

Por lo tanto, de acuerdo con el precepto transcrito, es la normativa estatal la que sirve como base para definir un grupo fiscal y determinar la condición de sociedad dominante y sociedades dependientes.

En este sentido, el artículo 67 del TRLIS establece que:

"1. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de esta.

2. Se entenderá por sociedad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Tener alguna de las formas jurídicas establecidas en el apartado anterior o, en su defecto, tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español podrán ser considerados sociedades dominantes respecto de las sociedades cuyas participaciones estén afectas al mismo.

b) Que tengan una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por ciento del capital social de otra u otras sociedades el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación.

c) Que dicha participación se mantenga durante todo el período impositivo.

El requisito de mantenimiento de la participación durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada.

d) Que no sea dependiente de ninguna otra residente en territorio español, 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, y de uniones temporales de empresas.

(.)"

Por su parte, el artículo 70 del TRLIS, en sus apartados 1 y 2 dispone:

"1. El régimen de consolidación fiscal se aplicará cuando así lo acuerden todas y cada una de las sociedades que deban integrar el grupo fiscal.

refiere el apartado anterior deberán adoptarse 2. Los acuerdos a los que se por la junta de accionistas u órgano equivalente de no tener forma mercantil, en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal, y surtirán efectos cuando no hayan sido impugnados o no sean susceptibles de impugnación".

De acuerdo con la normativa anterior, aun cuando la entidad de nueva constitución, sujeta en principio a normativa común por tener domicilio en dicho territorio y no haber

excedido su volumen de operaciones de 6 millones de euros o aún habiendo excedido de 6 millones de euros, no ha realizado fuera de territorio común el 75 por cien o más de su volumen de operaciones, y siendo su volumen de operaciones superior pase a estar participada al menos en el 75 por cien de su capital por la consultante, sujeta a normativa foral, aquella entidad no podrá integrarse en un grupo fiscal en el que la entidad consultante tuviera la condición de dominante, dado que necesariamente se entenderá excluida del grupo fiscal según dispone el artículo 20. Dos del Concierto Económico, al estar sujeta a otra normativa.

Ahora bien, la nueva entidad, sujeta a normativa común, podrá formar un grupo fiscal integrado por ella, como dominante, y por todas aquellas otras que estén sujetas a normativa común y en las que participe en al menos un 75 por 100 de su capital, como dependientes.

Es decir, una interpretación conjunta del artículo 67 TRLIS y del artículo 20. Dos del Concierto lleva a permitir la posibilidad de que una participada en al menos un 75 por 100 por una entidad sujeta a otra normativa y en cuyo grupo, por consiguiente, no puede integrarse, constituya un grupo fiscal con aquellas entidades dependientes de ella sujetas a su misma normativa, como sucede en el caso de la consulta.