Consulta Vinculante V0876-15, de 23 de marzo de 2015 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

Fecha: 23/3/2015
Organismo emisor: Dirección General de Tributos
Suborganismo emisor: SUBDIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURIDICAS
Naturaleza de la Consulta: Vinculante
Nº de la Consulta: V0876-15

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Regímenes especiales. Consolidación fiscal. Dado que el potencial socio inversor adquiriría la participación en la sociedad A2 en algún momento del período impositivo 2015, tampoco poseería la participación durante todo el período impositivo, de manera que la sociedad A2 en dicho período, no sería entidad dependiente directa, de ninguna otra que reuniera los requisitos para ser considerada como dominante. Tal y como exige la letra d) del artículo 58.2 de la LIS, uno de los requisitos para tener la consideración de entidad dominante es el de no ser dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra entidad que reúna los requisitos para ser considerada como dominante. Por tanto, en la medida en que la sociedad A2 cumpliera los restantes requisitos establecidos en dicho apartado, lo cual sucede, según se manifiesta, la sociedad A2 sería en el período 2015 la entidad dominante de un nuevo grupo fiscal, siendo las sociedades S1 y S2 en las que participa al 100%, las entidades dependientes. Análisis del artículo 61 de la LIS en relación a la aplicación del régimen especial.

DESCRIPCIÓN

Una sociedad A es la sociedad cabecera de un grupo de sociedades que opera básicamente en dos líneas de negocio en diferentes países: explotación de autopistas y vías de peaje, y telecomunicaciones.

En lo que respecta a la línea de negocio de explotación de autopistas y vías de peaje, la sociedad A ostenta actualmente sus participaciones en sociedades concesionarias españolas a través de dos subholdings A1 y A2 en las que participa al 100%, que agrupan las sociedades en función del ente concedente. La sociedad A1 participa en el 100% de tres sociedades y en el 50% de dos sociedades, y la sociedad A2 participa en el 100% de dos sociedades.

Hasta 31 de diciembre de 2014, todas las sociedades indicadas así como el resto de sociedades dependientes de la sociedad A que cumplían los requisitos para ello, tributaban en el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades siendo la sociedad A la sociedad dominante.

En noviembre de 2014 la sociedad A firmó un acuerdo de intenciones con un potencial socio inversor en virtud del cual se comprometían a negociar de buena fe durante el primer trimestre de 2015 un contrato que permitiera la entrada de dicho socio inversor en el capital de la sociedad A2 con un porcentaje aproximado del 40% de participación. En caso de que finalmente se produzca la entrada en el capital del nuevo inversor en un porcentaje superior al 25% en el ejercicio 2015, la sociedad A2 dejará de cumplir en el propio ejercicio 2015 los requisitos para devenir sociedad dependiente del grupo fiscal del que la sociedad A es la entidad dominante, y cumplirá los requisitos para devenir entidad dominante de un nuevo grupo de consolidación fiscal en dicho ejercicio 2015 que tendrá como entidades dependientes a las dos sociedades en las que participa, S1 y S2. En concreto la sociedad A2 tendrá previsiblemente durante 2015 una participación igual o superior al 75% en ellas, y la sociedad A2 no estará previsiblemente participada por ninguna sociedad que pueda ser calificada como dominante de ella.

Los accionistas únicos de las sociedades A2 y S1 y S2 han adoptado con anterioridad a 31 de diciembre de 2014 el correspondiente acuerdo en virtud del cual deciden aplicar el régimen de consolidación fiscal desde 2015, a partir del momento en el que el potencial socio inversor entre en el capital en un porcentaje superior al 25%.

A la sociedad A2 no le resulta de aplicación el régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, de uniones temporales de empresas, o regímenes análogos.

CUESTIÓN

En caso de que durante el ejercicio 2015 finalmente se produzca la entrada en el capital del nuevo inversor en un porcentaje superior al 25% según lo descrito, se solicita confirmación de la aplicación del régimen de consolidación fiscal al nuevo grupo formado por la entidad dominante A2 y las entidades dependientes S1 y S2, desde el propio ejercicio 2015.

CONTESTACIÓN

A los efectos de la presente contestación al hacer referencia al período impositivo se entenderá que éste coincide con el año natural.

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

Al respecto, el artículo 58 de la LIS establece que:

"1. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en este artículo y tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las fundaciones bancarias a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

(…)

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

a) Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español, siempre que no sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. (…)

b) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75% del capital social y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación.

El porcentaje anterior será de, al menos, el 70% del capital social, si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado. Este último porcentaje también será aplicable cuando se tengan participaciones indirectas en otras entidades siempre que se alcance dicho porcentaje a través de entidades participadas cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.

c) Que dicha participación y los referidos derechos de voto se mantengan durante todo el período impositivo.

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

d) Que no sea dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra 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, de uniones temporales de empresas o regímenes análogos a ambos.

f) Que, tratándose de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, dichas entidades no sean dependientes, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante y no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

3. Se entenderá por entidad dependiente aquella que sea residente en territorio español sobre la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español respecto de las cuales una entidad cumpla los requisitos establecidos en el apartado anterior.

(…)"

Según se indica en el escrito de consulta, hasta 31 de diciembre de 2014, la sociedad A2 y sus dos sociedades participadas al 100%, S1 y S2, tributaban en el régimen especial de consolidación fiscal, formando parte de un grupo fiscal como sociedades

dependientes, siendo la sociedad dominante del grupo la sociedad A, la cual participa al 100% en la sociedad A2.

En caso de que la sociedad A transmitiera en el primer trimestre del ejercicio 2015 más del 25% del capital social de la sociedad A2 (se supone que sus acciones no están admitidas a negociación en un mercado regulado), de acuerdo con el apartado 3 del artículo 58 de la LIS, la sociedad A2 no sería entidad dependiente de la sociedad A en dicho ejercicio, puesto que la sociedad A no poseería sobre ella una participación que reuniera los requisitos establecidos en las letras b) y c) del apartado 2 de dicho artículo, al no mantener una participación de al menos el 75% en el capital social de la sociedad A2 durante todo el período impositivo 2015.

Según establece el apartado 2 del artículo 59 de la LIS, "las entidades dependientes que pierdan tal condición quedarán excluidas del grupo fiscal con efecto del propio período impositivo en que se produzca tal circunstancia".

Dado que el potencial socio inversor adquiriría la participación en la sociedad A2 en algún momento del período impositivo 2015, tampoco poseería la participación durante todo el período impositivo, de manera que la sociedad A2 en dicho período, no sería entidad dependiente directa (e indirectamente, se supone), de ninguna otra que reuniera los requisitos para ser considerada como dominante. Tal y como exige la letra d) del apartado 2 del artículo 58 de la LIS, uno de los requisitos para tener la consideración de entidad dominante es el de no ser dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra entidad que reúna los requisitos para ser considerada como dominante. Por tanto, en la medida en que la sociedad A2 cumpliera los restantes requisitos establecidos en dicho apartado, lo cual sucede, según se manifiesta en el escrito de consulta, la sociedad A2 sería en el período 2015 la entidad dominante de un nuevo grupo fiscal, siendo las sociedades S1 y S2 en las que participa al 100%, las entidades dependientes.

En relación con la aplicación del régimen de consolidación fiscal, el artículo 61 de la LIS establece que:

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

2. Los acuerdos a los que se refiere el apartado anterior deberán adoptarse por el Consejo de Administración u órgano equivalente, en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal.

(…)

4. La falta de los acuerdos a los que se refieren los apartados 1 y 2 de este artículo determinará la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal.

(…)

6. La entidad representante del grupo fiscal comunicará los acuerdos mencionados en el apartado 1 de este artículo a la Administración tributaria con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación este régimen.

(…)"

De cumplirse estos requisitos, la entidad A2, conformará un grupo de consolidación fiscal en el período impositivo 2015, junto con sus entidades dependientes.

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.