

### CONSULTA 2012.05.2.4 IS - Reestructuración empresarial, fusión inversa, motivos económicos válidos

#### HECHOS PLANTEADOS

El Grupo K, cuya entidad matriz es la entidad M, SA, se dedica a la fabricación y comercialización de productos para el sector de la distribución. Sus sociedades integrantes se encuentran domiciliadas en Bizkaia, Álava, Navarra y en los países de Portugal, Francia, India, México y Argentina. El Grupo se plantea la realización de una reestructuración empresarial por la que la entidad K, SAU, con domicilio social y fiscal en Álava, absorbería las sociedades del mismo que desarrollan sus diferentes actividades empresariales.

En la actualidad, M, SA ostenta una participación del 100% sobre K, SAU y sobre I, SAU, así como una participación del 50% sobre K, SA. Por su parte, K, SAU participa en el 50% restante del capital de K, SA. Son las cuatro entidades referidas en el párrafo precedente las que quedan afectadas por el proceso de reestructuración. Quedan exceptuadas las sociedades que realizan las funciones de distribución de productos en el extranjero (K India, M India, E Portugal, K Portugal, K Argentina, K Francia, K México) e I, SA.

La reestructuración, por motivos organizativos y de mejora de la gestión empresarial, se llevará a cabo en dos fases:

- En la primera, K, SAU absorberá a la actual entidad matriz del grupo (M, SA) mediante un proceso de fusión inversa.
- En la segunda, K, SAU absorberá también a K, SA e I, SAU de las que ya ostentará el 100% de las participaciones.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

1) Aplicación del régimen fiscal especial previsto en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral 24/1996 tanto en lo referente a la fusión (inversa) por la que K, SAU absorbe a M, SA como a la fusión por absorción (impropiamente) mediante la cual K, SAU absorbe a las entidades K, SA e I, SAU como sociedades íntegramente participadas.

2) En particular, aplicación del artículo 104.4 de la Norma Foral 24/1996, de modo que la operación descrita se entienda ha sido llevada a cabo por motivos económicos válidos.

#### CONTESTACIÓN

##### Aplicación del régimen fiscal previsto en el Capítulo X del Título VIII

Por lo que respecta a la legislación fiscal para el caso planteado, el artículo 90.1 de la Norma Foral 24/1996 del Impuesto sobre Sociedades establece que:

*"1. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:*

a) *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 100 del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.*

b) (...)

c) *Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos de su capital social."*

Por otra parte, el artículo 96.4 de la Norma Foral 24/1996 establece que *"cuando la entidad transmitente participe en el capital de la entidad adquirente no se integrarán en la base imponible de aquélla las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la participación, aún cuando la entidad hubiera ejercitado la facultad de renuncia establecida en el apartado 2 del artículo 91 de esta Norma Foral"*.

En el ámbito mercantil, la Ley 3/2009 sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles regula en su Título II el régimen de la fusión. En la Sección I del Capítulo I establece disposiciones generales, entre las que se encuentra (artículo 22) el concepto de fusión. En la Sección VIII, dedicada a las fusiones especiales, regula los supuestos de absorción de entidad íntegramente participada (artículo 49) y supuestos asimilados a la absorción de sociedades íntegramente participadas (artículo 52), fusiones estas últimas entre las que se hace referencia a las conocidas como "fusiones inversas".

Por tanto, en la medida que las operaciones de fusión planteadas, fusión inversa y fusión impropia, cumplan los requisitos establecidos en la legislación mercantil para ser calificadas como operaciones de fusión, podrán acogerse al régimen fiscal establecido en el Capítulo X del Título VIII de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, en las condiciones y requisitos exigidos por esta normativa.

#### Aplicación del artículo 104.4 de la Norma Foral 24/1996

El artículo 104.4 de la Norma Foral 24/1996 establece que *"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, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio del 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 general establecido en el artículo 15 de la Norma Foral 24/1996.

En el escrito de la consulta se indican varios motivos que justifican la realización de estas operaciones, orientados fundamentalmente a la simplificación de la estructura del grupo que hace más eficiente su gestión, desde un punto de vista económico, financiero y administrativo.

De la revisión de los motivos expuestos se estima, a priori, que concurren en la operación planteada motivos económicos que permiten la aplicación del régimen especial a los efectos del artículo 104.4 de la Norma Foral 24/1996.

No obstante, la presente contestación se ha realizado conforme a la información proporcionada en el escrito de la consulta, sin tener en cuenta otras circunstancias, previas, simultáneas o posteriores, no mencionadas que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada y, por tanto, podrían alterar el juicio sobre la idoneidad de los motivos que concurren en la misma.

## **CONSULTA 2012.05.2.5 IS – Deducciones, reestructuración empresarial y rectificación autoliquidación del impuesto**

### **HECHOS PLANTEADOS**

La entidad AAA, SA absorbió con fecha 31 de diciembre de 2010 a las entidades BBB, CCC y DDD, SA, acogiendo este proceso de reestructuración empresarial al régimen fiscal especial previsto en la normativa del Impuesto sobre Sociedades a tal efecto. Se estableció el 1 de enero de 2010 como fecha a partir de la cual las operaciones de las entidades absorbidas se entendían realizadas por cuenta de la absorbente.

La entidad DDD, SA hasta el momento de la fusión por absorción ha tributado bajo la normativa foral alavesa del Impuesto sobre Sociedades.

En el escrito de consulta se declara que durante el ejercicio 2010 DDD, SA realizó inversiones en activos no corrientes nuevos, actividades de I+D+i y de formación profesional, reuniendo las inversiones y los gastos los requisitos necesarios para aplicar las correspondientes deducciones recogidas en la Norma Foral 24/1996. No obstante ello, la entidad no incluyó los correspondientes saldos de deducciones en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del mencionado ejercicio.

### **CUESTIÓN PLANTEADA**

Se consulta si la entidad DDD, SA tiene derecho a acreditar en su declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010 las deducciones de normativa foral a que hubiere lugar.

### **CONTESTACIÓN**

Establece el artículo 31 de la Ley 3/2009, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, que el proyecto de fusión contendrá, entre otros, *"la fecha a partir de la cual la fusión tendrá efectos con-*

*tables de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad”.*

En lo que respecta a esta contestación interesa destacar que, por su parte, el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, establece en el apartado 2.2 de su Norma de Registro y Valoración 19ª, referida a las combinaciones de negocios, que *“la fecha de adquisición es aquélla en la que la empresa adquirente adquiere el control del negocio o negocios adquiridos”*. Y añade:

*“(…) Sin perjuicio de lo anterior, las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida o escindida hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión en el Registro Mercantil. En esta fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirente, reconocerá los efectos retroactivos de la fusión (...). Una vez inscrita la fusión o escisión la adquirente reconocerá los elementos patrimoniales del negocio adquirido, (...)”.*

La Norma de Registro y Valoración 21ª, en materia de operaciones entre empresas del grupo, fija reglas específicas de determinación de la fecha de efectos contables en su apartado 2.2.2. y establece que *“si entre la fecha de aprobación de la fusión y la de inscripción en el Registro Mercantil se produce un cierre, la obligación de formular cuentas anuales subsiste para las sociedades que participan en la operación, con el contenido que de ellas proceda de acuerdo con los criterios generales recogidos en el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración 19ª. Combinaciones de negocios”*.

Como última referencia normativa mercantil cabe citar el artículo 46 de la Ley 3/2009, en virtud del cual, *“la eficacia de la fusión se producirá con la inscripción de (...) la absorción en el Registro Mercantil”*. Cuando tenga lugar la inscripción de la fusión *“se cancela-*

*rán los asientos registrales de las sociedades extinguidas”*.

Así pues, en el ámbito mercantil se establece un principio de retroacción contable, por el que se busca ajustar la contabilidad a la realidad económica de los procesos de combinación de negocios, que despliega sus efectos con anterioridad a la eficacia jurídica de la operación, aunque se condiciona a la misma.

En el ámbito fiscal, el cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades toma como punto de partida el resultado contable determinado conforme a la legislación mercantil.

En este sentido, el artículo 10.3 de la Norma Foral 24/1996 reconoce que *“en el régimen de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente Norma Foral, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*.

El artículo 98 de la Norma Foral 24/1996, particularizando esta regla general establecida en el artículo 10.3, dispone en materia de reestructuraciones empresariales acogidas a régimen fiscal especial que *“las rentas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas a causa de las operaciones mencionadas en el artículo 90 de esta Norma Foral se imputarán de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles”*.

Esto es, la Norma Foral 24/1996 reconoce eficacia fiscal al mecanismo de retroacción contable establecido en la normativa mercantil, circunscribiendo el alcance de la retroacción al registro contable o *“imputación de rentas”*; tal y como describe el título del propio artículo 98 precitado, a los efectos de

cuantificar las bases imponibles de las entidades que participan en el proceso de reestructuración. En lo que se refiere a "*derechos y obligaciones tributarias*", entre los que se encuentran las deducciones de la entidad absorbida, la norma regula un mecanismo de sucesión en el artículo 97 para el que no se establece ningún tipo de retroacción, por operar cuando se tiene por producida jurídicamente la fusión.

Por otra parte, establece el artículo 27 de la Norma Foral 24/1996 del Impuesto sobre Sociedades que el periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad, precisando que en todo caso se extinguirá el periodo impositivo en caso de la extinción de la entidad.

El proceso de reestructuración llevado a cabo por la consultante en el año 2010 determinó la disolución sin liquidación de la entidad DDD, SA el 31 de diciembre de 2010, siendo ésta la fecha de presentación de la escritura de fusión en el Registro Mercantil.

En consecuencia, de acuerdo con el artículo 7.1 a) de la Norma Foral 24/1996, hasta dicha fecha DDD, SA mantuvo su condición de persona jurídica independiente y, por tanto, de sujeto pasivo a los efectos del Impuesto sobre Sociedades. Esta circunstancia determinó para la entidad la obligación formal de presentar declaración, entre otros, por el Impuesto sobre Sociedades hasta la fecha de su extinción, de conformidad con el artículo 129.1 de la Norma Foral 24/1996. Y, también en calidad de sujeto pasivo hasta el momento de su extinción, determinó su derecho de acreditar las deducciones generadas durante el ejercicio 2010.

A la operación de reestructuración referida en la consulta se le otorgaron efectos contables desde el día 1 de enero de 2010, lo que determinó que los ingresos y los gastos de DDD, SA fueran imputados contable y fiscalmente a la entidad consultante, en su cali-

dad de entidad absorbente, en orden a determinar las bases imponibles de las entidades participadas. Este hecho no condiciona, no obstante, la posible existencia de unos créditos fiscales en la entidad absorbida generados en el propio ejercicio 2010, créditos que, de existir, debían de haber sido acreditados por la misma, en su calidad de sujeto pasivo del impuesto, en su autodeclaración.

En este sentido, la existencia de una previsión mercantil de retroacción contable no conlleva una suerte de extinción anticipada de la personalidad jurídica de la entidad ni anula su derecho a cuantificar y consignar deducciones derivadas de inversiones o gastos por ella misma realizados hasta el momento de su extinción, con independencia de que la falta de resultado contable y de base imponible conlleven la imposibilidad de su aplicación.

De conformidad con los artículos 116 y 117 de la Norma Foral General Tributaria asiste al obligado tributario el derecho de instar la rectificación de una autoliquidación presentada, cuando el mismo considere que tal autoliquidación ha perjudicado sus intereses legítimos.

Resultando que la entidad cuya autoliquidación se pretende rectificar ha sido absorbida, la rectificación de la autoliquidación deberá ser realizada en su nombre por la entidad absorbente, que, por mor de la aplicación del régimen fiscal especial y dado que la operación de reestructuración supone una sucesión a título universal, pasa a asumir los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad adquirente nacidas antes de la realización de la fusión, esto es, 31 de diciembre de 2010, por aplicación del artículo 97 de la Norma Foral 24/1996.

Adviértase que la subrogación en los derechos y obligaciones tributarias de DDD, SA tiene lugar en el momento en que se materialice formalmente la operación con la transmi-

sión del patrimonio de la entidad transmitente a la entidad adquirente. No es pues la fecha de retroacción contable la que determina la subrogación fiscal en la posición de la entidad transmitente.

Por otra parte, la entidad adquirente asume el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar disfrutando o para consolidar los beneficios fiscales correspondientes a la entidad transmitente, de conformidad con lo establecido también en el artículo 97 de la Norma Foral 24/1996.

Esta contestación no determina la procedencia o improcedencia de las deducciones a las que, según se declara en el escrito de consulta, tenía derecho DDD, SA, quedando condicionadas las mismas al cumplimiento de las previsiones normativas reguladas en esta materia en la Norma Foral 24/1996.

Asimismo tampoco esta contestación determina el régimen de aplicación de las deducciones de DDD, SA en sede de la entidad adquirente en el proceso de fusión, por no estar sujeta esta última a la Norma Foral 24/1996.