

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC087221

DGT: 26-07-2023

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2198/2023

### SUMARIO:

**IS. Regímenes especiales. Grupos de sociedades/ Consolidación fiscal. Régimen fiscal.** En la medida en que la sociedad A cumpla los requisitos legalmente previstos para tener la consideración de entidad dominante, durante todo el ejercicio 2023, la sociedad X perderá el carácter de entidad dominante del grupo fiscal X, por lo que este se extinguirá a 31 de diciembre de 2022. Dado que, en este caso, la entidad dominante que pierde tal condición es una entidad no residente en territorio español, las sociedades dependientes del grupo X, residentes fiscales en España, pasan a integrarse en otro grupo fiscal (grupo fiscal de A). Como consecuencia de ello, el grupo fiscal en España, resultante de la compraventa de participaciones planteada, estará integrado por la sociedad designada por la entidad dominante no residente A como entidad representante, sus entidades dependientes, residentes fiscales en España, anteriores a la operación de adquisición de participaciones y todas las entidades dependientes del extinto grupo fiscal X, con residencia fiscal en España. Las entidades dependientes, residentes en España, que se incorporan al grupo fiscal de A deberán acordar la aplicación del régimen de consolidación fiscal.

### PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 58, 59, 61 y 74.

#### Descripción sucinta de los hechos:

La entidad Z fue la entidad dominante del grupo de sociedades que tributa en el régimen de consolidación fiscal desde su creación. Con motivo de la entrada en vigor de la LIS, la entidad X, entidad residente en Francia, pasó a ser la sociedad dominante del grupo de consolidación fiscal. Asimismo, se acordó que la entidad Z actuase como representante del grupo de consolidación fiscal.

El Grupo X es un holding de empresas especializado en todos los procesos vinculados a la gestión del agua, siendo hoy en día uno de los grandes expertos mundiales de este sector.

A estos efectos, la entidad española Z es titularidad al 100% de la entidad residente en Francia Y. Esta última es, a su vez, entidad filial al 100% de la holding francesa y matriz del grupo, la entidad X, entidad dominante del grupo de consolidación fiscal. A inicio del ejercicio 2022, la entidad residente en Francia A ostentaba una participación del 29,9% en X.

Por otro lado, la entidad C fue la entidad dominante del grupo de sociedades que tributa en el régimen de consolidación fiscal, desde la creación de dicho grupo de consolidación fiscal hasta la entrada en vigor de la LIS.

Con motivo de la entrada en vigor de la LIS, la entidad A entidad no residente en territorio español, residente en Francia, pasó a ser la sociedad dominante del grupo de consolidación fiscal. Asimismo, se acordó que la entidad C actuase como representante del grupo fiscal.

El Grupo A es un importante grupo multinacional francés que se dedica a diseñar y a proporcionar soluciones de gestión de agua, residuos y energía que constituyen al desarrollo sostenible y a la competitividad de sus clientes.

Dicha entidad C es titularidad al 100% directamente de la entidad residente en Francia B la cual está, a su vez, participada al 100% por la entidad A, holding francesa y matriz del grupo, y entidad dominante del grupo de consolidación fiscal.

Por su parte, las acciones de la holding francesa y matriz del grupo A cotizan en el Euronext Paris.

Está prevista la integración de los Grupos X y A, lo que permitirá construir un grupo líder a nivel mundial en los sectores de transformación ecológica con raíces europeas. Combinar las fortalezas de ambos grupos permitirá aunar conocimientos para afrontar con más fuerza que nunca los retos fundamentales que hoy se plantean, ofreciendo soluciones ecológicas a los ciudadanos, a través de soluciones "industriales" concretas, que sean efectivas, eficientes y financiables, tanto para las comunidades como para las grandes industrias.

A estos efectos, el 6 de octubre de 2020 la entidad francesa A adquirió acciones de la entidad X, representativas del 29,9% del capital y los derechos de voto de dicha entidad.

El mismo día, el Grupo A anunció mediante un comunicado de prensa su intención de presentar una oferta pública de adquisición (en adelante, OPA) por el resto del capital social de la entidad X (70,1%), a fin de completar la integración de ambos grupos. En respuesta a dicho anuncio, al día siguiente la Autorité des Marchés Financiers francesa señaló el inicio del período de preoferta.

En febrero de 2021, se depositó ante la Autorité des Marchés Financiers francesa el proyecto de OPA por el que la entidad francesa A hacía una oferta para adquirir el 70,1% de la entidad francesa X pasando así a ostentar el 100% del capital social de X.

La OPA se ha ejecutado en enero de 2022, y se espera que tras el proceso de exclusión de minoritarios la sociedad A adquiera, durante el propio año 2022, el 100% del capital social de X.

## Cuestión planteada:

1) Confirmación de que en la medida que todas las sociedades que integran el grupo de consolidación fiscal X se integrarán en el grupo de consolidación fiscal A, no aplicará la excepción prevista en el artículo 58.6 de la LIS y, por lo tanto, el grupo de consolidación fiscal X se extinguirá con efectos en el período impositivo 2023.

2) Confirmación de que en la medida que la entidad francesa X perderá con efectos en el período impositivo 2023 la condición de entidad dominante y todas las sociedades que integran el grupo de consolidación fiscal X se integrarán en el grupo de consolidación fiscal A, resultarán de aplicación a la extinción del grupo de consolidación fiscal X las reglas contenidas en el artículo 74.3 de la LIS, con independencia de lo previsto en el artículo 58.3 de la LIS y de que X (entidad dominante del grupo que se extingue) sea no residente, por lo que a estos efectos se puede considerar que tendrían la condición de sociedad dependiente.

## Contestación:

El Capítulo VI del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, 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.

Cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos señalados en 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. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal podrán ser considerados entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo.

b) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por ciento 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 por ciento 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.

(...)

6. El grupo fiscal se extinguirá cuando la entidad dominante pierda dicho carácter. No obstante, no se extinguirá el grupo fiscal cuando la entidad dominante pierda tal condición y sea no residente en territorio español, siempre que se cumplan las condiciones para que todas las entidades dependientes sigan constituyendo un grupo de consolidación fiscal, salvo que se incorporen a otro grupo fiscal.

(...)"

Según se desprende del escrito de consulta, la entidad X venía ostentando la condición de entidad dominante de un grupo fiscal al que pertenecían todas las sociedades dependientes en las que participaba que cumplían las condiciones establecidas en la LIS.

Dado que en el ejercicio 2022, los socios de la entidad X enajenaron sus participaciones (representativas de un 70,1% del capital social de X) en favor de la sociedad A, residente en Francia, A pasa a participar en el 100% de la entidad X.

Aun cuando nada se dice en el escrito de consulta, la presente contestación se emite partiendo de la consideración de que la sociedad A ostenta la mayoría de los derechos de voto en la sociedad X.

En consecuencia, en el periodo impositivo 2022, la entidad X continúa cumpliendo los requisitos del artículo 58 de la LIS para ser considerada como entidad dominante del grupo fiscal X, en la medida en que la entidad A no tiene la consideración de dominante en el periodo impositivo 2022, por no ostentar la participación en X necesaria para ello durante todo el periodo impositivo.

Adicionalmente, el artículo 59 de la LIS establece que:

"1. Las entidades sobre las que se adquiera una participación, directa o indirecta, como la definida en la letra b) del apartado 2 del artículo anterior, y se cumplan el resto de requisitos señalados en dicho apartado, se integrarán obligatoriamente en el grupo fiscal con efecto del periodo impositivo siguiente.

En el caso de entidades de nueva constitución la integración se producirá desde ese momento siempre que se cumplan los restantes requisitos necesarios para formar parte del grupo fiscal".

Por tanto, en la medida en que la sociedad A cumpla los requisitos legalmente previstos para tener la consideración de entidad dominante, durante todo el ejercicio 2023, la sociedad X perderá el carácter de entidad dominante del grupo fiscal X, por lo que este se extinguirá a 31 de diciembre de 2022 (partiendo de la hipótesis de que el periodo impositivo de la sociedad representante del grupo fiscal X coincide con el año natural).

Dado que, en el supuesto planteado, la entidad dominante que pierde tal condición es una entidad no residente en territorio español, las sociedades dependientes del grupo X, residentes fiscales en España, pasan a integrarse en otro grupo fiscal (grupo fiscal de A), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 58.6 de la LIS, previamente reproducido.

Como consecuencia de ello, de conformidad con el artículo 59 de la LIS, antes transcrito, el grupo fiscal en España, resultante de la compraventa de participaciones planteada, estará integrado por la sociedad designada por la entidad dominante no residente A como entidad representante, sus entidades dependientes, residentes fiscales en España, anteriores a la operación de adquisición de participaciones y todas las entidades dependientes del extinto grupo fiscal X, con residencia fiscal en España.

Las entidades dependientes, residentes en España, que se incorporan al grupo fiscal de A deberán acordar la aplicación del régimen de consolidación fiscal en los términos establecidos en el artículo 61.3 de la LIS.

Asimismo, debe tenerse en consideración lo dispuesto en el artículo 61.6 de la LIS, párrafo tercero, en virtud del cual:

"6. Asimismo, cuando se produzcan variaciones en la composición del grupo fiscal, la entidad representante lo comunicará a la Administración tributaria, identificando las entidades que se han integrado en él y las que han sido excluidas. Dicha comunicación se realizará en la declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición".

En cuanto a los efectos de la extinción del grupo fiscal para las entidades pertenecientes al grupo X que pasan a integrarse en el grupo A, el artículo 74.3 de la LIS establece que:

“3. No obstante, cuando la entidad dominante de un grupo fiscal adquiera la condición de dependiente, o sea absorbida por alguna entidad a través de una operación de fusión acogida al régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII de esta Ley, que determine en ambos casos que todas las entidades incluidas en un grupo fiscal se integren en otro grupo fiscal, se aplicarán las siguientes reglas:

a) No se integrarán en la base imponible las eliminaciones pendientes de incorporación en relación con las entidades que pasan a formar parte de otro grupo fiscal. Estas incorporaciones se realizarán en la base imponible de este grupo fiscal en los términos establecidos en el artículo 65 de esta Ley.

b) Los gastos financieros netos pendientes de deducir que, de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 de este artículo, asuman las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal, se deducirán con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo de todas ellas, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley.

Asimismo, la diferencia establecida en el apartado 2 del artículo 16 de esta Ley que asuman dichas entidades será aplicable en relación con los gastos financieros generados por dichas entidades conjuntamente.

c) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley pendientes de aplicar que asuman las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal, se aplicarán en la base imponible de este, con el límite de la suma de las bases imponibles positivas de las referidas entidades previa a su aplicación, a la integración de las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que corresponda realizar, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley.

d) Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley pendientes de integrar en la base imponible que asuman las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal, se integrarán en la base imponible de este, con el límite de la suma de las bases imponibles positivas de las referidas entidades previa a la integración de las dotaciones de la referida naturaleza y a la compensación de bases imponibles negativas, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que corresponda realizar, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley.

e) Las bases imponibles negativas pendientes de compensación que asuman las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal, podrán ser compensadas por este con el límite de la suma de las bases imponibles de las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, de acuerdo con lo establecido en los artículos 64 y 65 de esta Ley.

f) Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación prevista en el artículo 105 de esta Ley pendientes de adicionar, se adicionarán de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo, a la base imponible del grupo fiscal.

g) Las deducciones pendientes de aplicación que asuman las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal podrán deducirse en la cuota íntegra de este con el límite de la suma de las cuotas íntegras de las entidades que se incorporan al mismo”.

El artículo 74.3 de la LIS tiene como finalidad mantener la neutralidad en la aplicación de las reglas del régimen de consolidación fiscal, en aquellos supuestos en los que la entidad dominante de un grupo fiscal se convierte en dependiente de otro, o bien en aquellos supuestos en los que se produce una absorción de la entidad dominante del grupo fiscal acogida al régimen del capítulo VII del título VII de la LIS. Y ello con el objeto de evitar que la adquisición de un grupo fiscal por parte de otro desencadene los efectos fiscales derivados de la extinción de un grupo, cuando realmente el grupo fiscal adquirido no se ha extinguido, sino que se ha integrado en otro distinto.

Por tanto, de acuerdo con el espíritu y finalidad de la norma, lo dispuesto en el artículo 74.3 de la LIS debe resultar de aplicación, en un supuesto como el que aquí nos ocupa, es decir, cuando un grupo fiscal pasa a integrarse en otro, como consecuencia de la adquisición de las participaciones de la sociedad dominante, no residente, de un grupo fiscal por parte de otra entidad no residente, siendo cada una de ellas dominante de un grupo fiscal distinto, con entidades dependientes situadas en territorio español.

En definitiva, con ocasión de la adquisición del 70,1% del capital de la entidad X, por parte de A, en el ejercicio 2022, todas las entidades dependientes, residentes fiscales en España, del grupo fiscal de X pasan a integrarse en el grupo fiscal de A, en el período impositivo siguiente (2023), produciéndose los efectos previstos en el artículo 74.3 de la LIS.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.