

**DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS**

DGT: 10-12-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2521/2024

**SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Fusión por absorción. Obligaciones formales.** *Presentación de la declaración del IS.* La entidad X realizó una fusión por absorción de la entidad Y, acogida al régimen de neutralidad fiscal según la Ley 27/2014 (Ley IS). La fusión fue aprobada en septiembre de 2022, firmada en 2022 e inscrita en el Registro Mercantil en 2023. La entidad X se subroga en los derechos y obligaciones tributarias de la entidad absorbida Y debido a la naturaleza de la fusión. Por tanto, la entidad absorbente (X) debe asumir las obligaciones fiscales de la absorbida (Y), lo que incluye presentar la declaración del IS de Y correspondiente a 2022 y 2023, así como la de X para el mismo periodo fiscal. El régimen de neutralidad fiscal establece que las rentas generadas por la entidad absorbida se imputarán a la entidad absorbente. Por lo tanto, la presentación de la declaración debe hacerse por la entidad X para el periodo de fusión, considerando que las rentas de Y desde el inicio del ejercicio 2022 hasta la extinción de la entidad Y se imputarán a X.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante, la entidad X, realizó una operación de reestructuración societaria consistente en la fusión por absorción de la entidad Y, acogiendo al régimen de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VII del título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Ambas entidades son residentes en territorio español.

Aprobados los acuerdos en las correspondientes Juntas de Accionistas el 30 de septiembre de 2022, se firmó la escritura el día 28/12/2022, inscribiéndola en el Registro Mercantil en febrero de 2023.

Según se indica, las entidades X e Y forman parte de un grupo horizontal, en el sentido de la NECA 13ª del Plan General Contable, de manera que las operaciones de la sociedad absorbida se considerarán a efectos contables por cuenta de la sociedad absorbente a partir del 01/01/2022.

**Cuestión planteada:**

Si cada entidad tiene que presentar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2022 en julio de 2023 por separado o, por el contrario, serán ambas presentadas por la entidad absorbente.

**Contestación:**

En primer lugar, cabe señalar que, a falta de mayor información, a efectos de la presente contestación, este Centro Directivo parte de la hipótesis que el ejercicio económico de las entidades X e Y es coincidente con el año natural.

Asimismo, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 17.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), se presumirá que la operación de fusión señalada en el escrito de consulta, consistente en la absorción de la entidad Y por parte de la entidad X, se acogió al régimen de neutralidad fiscal regulado en el Capítulo VII del título VII de la LIS cumpliendo con todos los requisitos para la aplicación del citado régimen de neutralidad.

Partiendo de que, a la operación de fusión planteada le resultara de aplicación el régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS, en la aplicación del citado régimen de neutralidad, el artículo 77 de la LIS establece que:

“1. No se integrarán en la base imponible las siguientes rentas derivadas de las operaciones a que se refiere el artículo anterior:

a) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos en él situados.

(...)”.

Asimismo, el artículo 78 de la LIS establece que:

“1. Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente.

Síguenos en...

(...)"

La aplicación del régimen de neutralidad fiscal determinará, en aplicación del artículo 77 de la LIS, que no se integren en la entidad transmitente las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la operación de fusión.

Igualmente, en el ámbito de la entidad adquirente se mantendrán, a efectos fiscales, los valores y la antigüedad que tenían en la entidad transmitente los elementos patrimoniales recibidos con ocasión de la fusión, tal y como señala el artículo 78 de la LIS.

Sentado lo anterior, puesto que la operación de fusión mencionada se acogió al régimen especial del capítulo VII del título VII de la LIS, no se integrarán en la entidad transmitente Y las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la operación de fusión señalada en el escrito de consulta.

Por su parte, el artículo 84.1 de la LIS dispone:

"1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 76 u 87 de esta Ley determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente".

Por tanto, como la operación de fusión por absorción supone una sucesión a título universal, con arreglo al principio de subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias, la sociedad X se subroga en los derechos y obligaciones de la entidad absorbida Y. Este derecho de subrogación se transmite en el momento en que tiene efectos la operación de fusión, es decir, en el momento de su inscripción en el Registro Mercantil.

Por su parte, el artículo 27 de la LIS indica que:

"1. El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad.

2. En todo caso concluirá el período impositivo:

a) Cuando la entidad se extinga.

(...)"

En relación con el devengo del Impuesto, el artículo 28 de la LIS dispone que "el impuesto se devengará el último día del período impositivo".

De conformidad con los preceptos señalados, el período impositivo de la absorbida concluye cuando se extinga. La fecha de la extinción de la sociedad Y será la fecha en que se inscriba en el Registro Mercantil su extinción y cancelación. Los efectos de la inscripción de estos actos se retrotraen a la fecha del asiento de presentación de la escritura que los documenta, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 55 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1597/1989, de 29 de diciembre, que dispone:

"1. Se considera como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación.

2. Para determinar la prioridad entre dos o más inscripciones de igual fecha, se atenderá a la hora de presentación.

(...)"

En el supuesto concreto planteado se indica que la inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de fusión se llevó a cabo en el mes de febrero de 2023. A falta de mayor concreción, cabe considerar que el asiento de presentación se practicó entre los meses de enero y febrero de 2023.

En relación con la obligación de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 124 de la LIS establece lo siguiente:

"1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar una declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

(...)"

A efectos de determinar la base imponible de la sociedad Y extinguida, deberá tenerse en consideración lo establecido en el artículo 10.3 de la LIS, el cual señala que "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de

Síguenos en...



Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

Por tanto, en la medida en la que la LIS no dispone otra cosa, la retroacción contable tendrá plenos efectos tributarios, de manera que la imputación fiscal de las rentas de las operaciones realizadas por la sociedad absorbida Y que se extingue a causa de la fusión, se realizará de acuerdo con la referida retroacción pactada entre las partes y contenida en el proyecto de fusión.

En relación con la retroacción contable, es preciso señalar que el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC), regula las operaciones de fusión en la norma de registro y valoración (NRV) 19.<sup>a</sup> Combinaciones de negocios y en la NRV 21.<sup>a</sup> Operaciones entre empresas del grupo, en función de que la operación se realice entre sociedades sin vinculación o entre empresas del grupo, en los términos en que este último concepto se define en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.<sup>a</sup> Empresas del grupo, multigrupo y asociadas contenido en la tercera parte del PGC.

Por tanto, en primer lugar, resulta necesario conocer si los hechos descritos en el escrito de consulta estarían incluidos en el ámbito de aplicación de la Norma de Registro y Valoración (NRV) 21.<sup>a</sup> Operaciones entre empresas del grupo del PGC.

De acuerdo el apartado 1. Alcance y regla general de la NRV 21<sup>a</sup>

“La presente norma será de aplicación a las operaciones realizadas entre empresas del mismo grupo, tal y como éstas quedan definidas en la norma 13<sup>a</sup> de elaboración de las cuentas anuales.

(...)”.

La consultante manifiesta que ambas entidades X e Y forman parte de un grupo horizontal. Por tanto, a efectos de determinar si las sociedades X e Y cumplirían la definición de empresas del grupo, en el sentido de la NECA 13<sup>a</sup> del PGC, esta última dispone que:

“(...

A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una empresa o sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias

(...)”

Por tanto, en el caso objeto de consulta, si bien no es competencia de este Centro Directivo determinar si las entidades X e Y forman parte de un grupo en el sentido del de la NECA 13<sup>a</sup> del PGC, y en la medida en que tampoco existen datos suficientes en el escrito de consulta, se partirá de la hipótesis de que las sociedades X e Y cumplirían la definición de empresas de un grupo de coordinación o unidad de decisión en el sentido de la NECA 13<sup>a</sup> del PGC.

Por tanto, teniendo en cuenta lo anterior, la operación descrita en el escrito de consulta se contabilizará según los criterios establecidos en la NRV 21<sup>a</sup>.2 del PGC, el cual, respecto a la fecha de efectos contables en las operaciones de fusión, establece que:

“Operaciones de fusión y escisión, de la NRV 21<sup>a</sup>, que establece lo siguiente:

(...)”

“2.2.2 Fecha de efectos contables

En las operaciones de fusión y escisión entre empresas del grupo, la fecha de efectos contables será la de inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión siempre que sea posterior al momento en que las sociedades se hubiesen incorporado al grupo. Si una de las sociedades se ha incorporado al grupo en el ejercicio en que se produce la fusión o escisión, la fecha de efectos contables será la fecha de adquisición.

En el supuesto de que las sociedades que intervienen en la operación formasen parte del grupo con anterioridad al inicio del ejercicio inmediato anterior, la información sobre los efectos contables de la fusión no se extenderá a la información comparativa.

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 19<sup>a</sup>. Combinaciones de negocios.

Síguenos en...

(...)

A tal efecto, el apartado 2.2 de la norma de registro y valoración 19ª. Combinaciones de negocios establece que:

“(...)

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 o escisión a partir de la fecha de adquisición, circunstancia que a su vez motivará el correspondiente ajuste en el libro diario de la sociedad adquirida o escindida para dar de baja las operaciones realizadas desde la fecha de adquisición.

(...)

En cualquier caso, la eficacia de la fusión o escisión quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción o escisión, y por tanto la obligación de formular cuentas anuales subsiste hasta la fecha en que las sociedades que participan en la fusión o escisión se extingan, con el contenido que de ellas proceda de acuerdo con lo expuesto anteriormente y las precisiones que se realizan a continuación. En particular, serán de aplicación las siguientes reglas:

a) Si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se sitúe en el periodo que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción o escisión, sus cuentas anuales recogerán los efectos contables de la fusión o escisión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales.

En estos casos, la sociedad adquirente recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo correspondientes a la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición, así como sus activos y pasivos identificables de acuerdo con el apartado 2.4 de esta norma. La sociedad adquirida recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo anteriores a la fecha de adquisición y dará de baja del balance, con efectos contables en dicha fecha, la totalidad de sus activos y pasivos.

En el supuesto general en el que la fusión o escisión se inicie y complete en el mismo ejercicio económico, serán de aplicación estos mismos criterios.

b) Por el contrario, si la fecha de inscripción es posterior al plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales, éstas no recogerán los efectos de la retrocesión a que hace referencia el párrafo tercero de este apartado. En consecuencia, la sociedad adquirente no mostrará en estas cuentas anuales los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la adquirida, sin perjuicio de la información que sobre el proceso de fusión o escisión debe incluirse en la memoria de las sociedades que intervienen en la operación.

Una vez inscrita la fusión o escisión la sociedad adquirente deberá mostrar los efectos contables de la retrocesión, circunstancia que motivará el correspondiente ajuste en la información comparativa del ejercicio anterior.

(...)

Respecto al plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales, el artículo 253 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, TRLSC) dispone que:

“1. Los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión, que incluirá, cuando proceda, el estado de información no financiera, y la propuesta de aplicación del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados.

(...)

En el caso objeto de consulta, en la medida en que la inscripción de la operación (en todo caso, febrero de 2023) se ha realizado antes de que finalice el plazo previsto en el artículo 253 del TRLSC para la formulación de las cuentas anuales (31 de marzo de 2023), las cuentas anuales de las entidades X e Y recogerán los efectos contables de la fusión desde de inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión (2022).

De acuerdo con el precepto transcrito y la información facilitada en el escrito de consulta, la fecha de efectos contables, y por consiguiente fiscales, de la fusión planteada, será el 1 de enero de 2022.

Síguenos en...



Teniendo en cuenta la fecha de retroacción contable anterior, las rentas derivadas de las actividades realizadas por la sociedad absorbida Y se entenderán realizadas por la entidad absorbente X, desde la fecha de retroacción contable hasta la fecha de extinción de la entidad Y.

Por tanto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 10.3 de la LIS, arriba reproducido, la imputación fiscal de las rentas de las operaciones realizadas por la sociedad absorbida que se extingue a causa de la fusión, se realizará de acuerdo con la referida fecha (01 de enero de 2022).

Teniendo en cuenta lo anterior, y en la medida en que la sociedad X se subroga en los derechos y obligaciones de la entidad absorbida Y, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 84.1 de la LIS, arriba reproducido, la entidad absorbente X deberá asumir la obligación de presentación de aquellas declaraciones que esté obligada a presentar la entidad transmitente Y, pero cuyo plazo venza con posterioridad a la realización de la operación de fusión, dada la subrogación universal producida con motivo de la operación de reestructuración planteada. Por tanto, la sociedad X deberá presentar:

- Declaración del Impuesto sobre Sociedades 2022 de la entidad Y, correspondiente al periodo comprendido desde el primer día del periodo impositivo (1/1/2022) hasta el término del periodo impositivo de la entidad Y (31/12/2022). Recuérdese que, tomando en consideración la fecha de efectos contables, las rentas correspondientes a las operaciones realizadas por la absorbida Y, durante el periodo impositivo 2022, se imputarán a la sociedad absorbente X. Dicha declaración deberá presentarse en el plazo previsto en el artículo 124 de la LIS.

- Declaración del Impuesto sobre Sociedades 2022 de la entidad X, correspondiente al periodo comprendido desde el primer día del periodo impositivo (1/1/2022) hasta el término del periodo impositivo de la entidad Y (31/12/2022), que incluye las rentas correspondientes a las operaciones realizadas por la propia sociedad X, así como las rentas derivadas de las operaciones realizadas por la entidad absorbida Y a lo largo del periodo impositivo 2022. Dicha declaración deberá presentarse en el plazo previsto en el artículo 124 de la LIS.

- Declaración del Impuesto sobre Sociedades 2023 de la entidad Y, correspondiente al periodo comprendido desde el primer día del periodo impositivo (1/1/2023) hasta la fecha de extinción de la entidad Y (esto es, la fecha del asiento de presentación de la escritura de fusión en el Registro Mercantil). Recuérdese que, tomando en consideración la fecha de efectos contables, las rentas correspondientes a las operaciones realizadas por la absorbida Y, desde el primer día del periodo impositivo (1/1/2023) hasta la fecha de extinción de la entidad Y, se imputarán a la sociedad absorbente X. Dicha declaración deberá presentarse en el plazo previsto en el artículo 124 de la LIS.

- Declaración del Impuesto sobre Sociedades 2023 de la entidad X, correspondiente al periodo comprendido desde el primer día del periodo impositivo (1/1/2023) hasta el término del periodo impositivo de la entidad Y (31/12/2023), que incluye las rentas correspondientes a las operaciones realizadas por la propia sociedad X, así como las rentas derivadas de las operaciones realizadas por la entidad absorbida Y, desde el primer día del periodo impositivo (1/1/2023) hasta la fecha de extinción de la entidad Y. No obstante, debe recordarse en este punto que, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 77 de la LIS, no se integrarán en la base imponible de la sociedad X las rentas que se pongan de manifiesto, en sede de Y, con ocasión de la operación de fusión. Dicha declaración deberá presentarse en el plazo previsto en el artículo 124 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.

*El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.*

**Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda**

Síguenos en...

