

Canje de Valores o Aportación no dineraria. BBVA Vs Sabadell

El artículo 76, apartado 3 a 5 de la LIS viene a establecer la definición de las operaciones objeto de consulta:

“3. Tendrá la consideración de aportación no dineraria de ramas de actividad la operación por la cual una entidad aporta, sin ser disuelta, a otra entidad de nueva creación o ya existente la totalidad o una o más ramas de actividad, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente.

4. Se entenderá por rama de actividad el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.

5. Tendrá la consideración de canje de valores representativos del capital social la operación por la cual una entidad adquiere una participación en el capital social de otra que le permite obtener la mayoría de los derechos de voto en ella o, si ya dispone de dicha mayoría, adquirir una mayor participación, mediante la atribución a los socios, a cambio de sus valores, de otros representativos del capital social de la primera entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.”

Llegados a este punto, nos parece de interés acudir con carácter previo a la interpretación dada por la Dirección General de Tributos a través de sus Consultas Vinculantes:

bufediar@diazarias.com

- Consulta Vinculante N°V0301-12, de 13 de febrero de 2012:

“(…)

En relación con la posibilidad planteada en el escrito de consulta, de aplicación del concepto de aportación no dineraria a la operación realizada por el consultante, el artículo 87.6 del TRLIS dispone que “las operaciones de canje de valores que no cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo no podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo”.

En este sentido, la calificación de una operación como canje de valores o como aportación no dineraria especial no puede quedar a la mera elección del sujeto pasivo. Es por ello que el artículo 87.6 del TRLIS da primacía al canje de valores en aquellos supuestos en que una operación cumpla objetivamente los requisitos del canje de valores y de la aportación no dineraria especial. Por tanto, la operación planteada por el consultante no tendrá la consideración de aportación no dineraria especial.”

- Consulta Vinculante N°V0017-05, de 13 de enero de 2005:

“(…)

A la vista de lo expuesto en el escrito de consulta, la operación descrita en el escrito de consulta cumple los requisitos para tener la consideración de canje de valores, de acuerdo con lo previsto en el artículo 83.5 del TRLIS, dado que la entidad beneficiaria

del canje de valores adquiere participaciones en el capital social de otra que le permite obtener la mayoría de los derechos de votos de la misma, y, en la medida que concurren las circunstancias del artículo 87 citadas, se podrá aplicar a la operación planteada el régimen especial previsto en el capítulo VIII del título VII del TRLIS, en las condiciones y con los requisitos establecidos en dicha normativa.

En relación con la posibilidad de aplicación del concepto de aportación no dineraria a la operación realizada por la consultante, el artículo 87.6 del TRLIS dispone que “las operaciones de canje de valores que no cumplan los requisitos establecidos en el apartado 1 de este artículo no podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo.”

En este sentido, la calificación de una operación como canje de valores o como aportación no dineraria especial no puede quedar a la mera elección del sujeto pasivo. Es por ello que el artículo 87.6 del TRLIS da primacía al canje de valores en aquellos supuestos en que una operación cumpla objetivamente los requisitos del canje de valores y de la aportación no dineraria especial. Por tanto, la operación planteada por el consultante no tendrá la consideración de aportación no dineraria especial.

Por tanto, la DGT ha venido interpretando que, en base a la previsión establecida en el artículo 87.6 del TRLIS (derogado para períodos impositivos iniciados a partir de 1-1-2015), el canje de valores es una aportación no dineraria cualificada, con primacía frente a las aportaciones no dinerarias. Lo anterior llevaba a entender que, en el caso de que una operación cumpliera con la definición de aportación no dineraria y de canje de valores, prevalecería, a efectos fiscales, esta última.

No obstante, la actual Ley en su artículo 80:

“Artículo 80. Régimen fiscal del canje de valores.

1. No se integrarán en la base imponible de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión del canje de valores, siempre que cumplan los requisitos siguientes:

a) Que los socios que realicen el canje de valores residan en territorio español o en el de algún otro Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier otro Estado siempre que, en este último caso, los valores recibidos sean representativos del capital social de una entidad residente en España.

Cuando el socio tenga la consideración de entidad en régimen de atribución de rentas, no se integrará en la base imponible de las personas o entidades que sean socios, herederos, comuneros o partícipes en dicho socio, la renta generada con ocasión del canje de valores, siempre que a la operación le sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el presente capítulo o se realice al amparo de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canje de valores realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro, y los valores recibidos por el socio conserven la misma valoración fiscal que tenían los canjeados.

b) Que la entidad que adquiera los valores sea residente en territorio español o esté comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2009/133/CE.

(...).”

En este mismo sentido, el artículo 87 de la LIS viene a establecer en relación con las aportaciones no dinerarias:

“1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del contribuyente de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a las aportaciones no dinerarias en las que concurren los siguientes requisitos:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por ciento.

c) Que, en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente en territorio español, se tendrán que cumplir además de los requisitos señalados en las letras a) y b), los siguientes:

1.º Que a la entidad de cuyo capital social sean representativos no le sean de aplicación el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y de uniones temporales de empresas, previstos en esta Ley, ni tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.ocho.dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

2.º Que representen una participación de, al menos, un 5 por ciento de los fondos propios de la entidad.

3.º Que se posean de manera ininterrumpida por el aportante durante el año anterior a la fecha del documento público en que se formalice la aportación.

d) Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en la letra c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio o legislación equivalente.

2. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente.”

Como puede observarse, con la aprobación de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades ha desaparecido el precepto en virtud del cual la DGT venía interpretando que la definición de canje de valores operaba preferentemente sobre la de aportación no dineraria.

Indicar que no hemos localizado ningún pronunciamiento por parte de la DGT referido a la nueva Ley, en virtud del cual entender que ha cambiado el criterio manifestado por la DGT con respecto a la anterior normativa. En este sentido, tampoco hemos localizado ningún documento de la Administración a partir del cual interpretar que la reforma operada fuera encaminada a dejar a voluntad de los contribuyentes la calificación de la operación, más si cabe cuando los requisitos a cumplir en un supuesto u otro serían distintos.

Por tanto, si bien en base a lo anterior sería razonable considerar vigente el citado criterio, entendemos que habría que esperar a que se pronunciara la DGT para confirmarlo con la nueva Ley. En este sentido, indicar que tal interpretación cabría entenderla confirmada implícitamente por la DGT en su Consulta Vinculante N° V0130-17, de 23 de enero de 2017.

Salvo mejor opinión

