

BUSCADOR**Resultados****SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado****Nº de consulta** V0096-23**Órgano** SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas**Fecha salida** 30/01/2023**Normativa** LIS Ley 27/2014 arts. 76-2-1-b,76-4**Descripción de hechos**

La entidad tiene como actividad la agricultura, disponiendo para ello de cuatro fincas rústicas en propiedad.

Se plantea la posibilidad de realizar una escisión parcial de tres fincas rústicas en tres entidades de nueva creación, manteniendo la primera, la cual explotará una de las fincas.

Se realizaría la operación con el objetivo de aplicar las políticas más adecuadas a cada una de las fincas, diversificar riesgos y optimizar la rentabilidad, así como tener una mayor especialización de cada tipo de sistema.

En cada finca rústica el tipo de cultivo y sistema de cultivo es distinto. Una de las fincas es de tierra calma de secano, otra de cultivo de almendros con sistema de regadío, otra es de cultivo de olivar con sistema de regadío y la última es un cultivo de olivar con sistema de secano.

Las fincas de regadío son mucho más complejas por las mayores inversiones en instalaciones y con un desarrollo técnico más avanzado que los cultivos de secano que solo utilizan el agua de lluvia.

Entendemos que cada finca forma una unidad económica autónoma capaz de funcionar con sus propios medios.

Cuestión planteada

¿Podría considerarse ramas de actividad distintas las mencionadas anteriormente a efectos de poder aplicar el régimen fiscal aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social, reguladas en los artículos 76 a 89 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades?

Contestación completa

El Capítulo VII del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), regula el régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea.

El artículo 76.2.1ºb) de la LIS define la escisión parcial como aquella operación por la cual “una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniendo en su patrimonio al menos una rama de actividad en la entidad transmitente, o bien participaciones en el capital de otras entidades que le confieran la mayoría del capital social de estas, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior”.

En el ámbito mercantil, el artículo 68 y siguientes de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, establecen, desde un punto de vista mercantil, el concepto y los requisitos de las operaciones de escisión. Concretamente, el artículo 70 de la citada Ley, define el concepto de escisión parcial, de la siguiente forma: “Se entiende por

escisión parcial el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades de nueva creación o ya existentes, recibiendo los socios de la sociedad que se escinde un número de acciones, participaciones o cuotas sociales de las sociedades beneficiarias de la escisión proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde y reduciendo ésta el capital social en la cuantía necesaria”.

En consecuencia, si el supuesto de hecho al que se refiere la consulta se realiza en el ámbito mercantil al amparo de lo dispuesto en los artículos citados de la normativa mercantil, cumplirá, en principio, las condiciones establecidas en la LIS para ser considerados como operación de escisión parcial de los previstos en el Capítulo VII del Título VII de dicha Ley.

A su vez, el artículo 76.4 de la LIS establece que:

“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”.

Así pues, sólo aquellas operaciones de escisión parcial en las que el patrimonio segregado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente, manteniéndose asimismo bajo la titularidad de la entidad escindida elementos patrimoniales que igualmente constituyan una o varias ramas de actividad, podrán disfrutar del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en el concepto de “rama de actividad” de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

El propio concepto de rama de actividad requiere la existencia de una organización empresarial diferenciada para cada conjunto patrimonial, que determine la existencia autónoma de una actividad económica que permita identificar un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma, lo cual exige que esta autonomía sea motivada por la diferente naturaleza de las actividades desarrolladas por cada rama o, existiendo una única actividad, en función del destino y naturaleza de estos elementos patrimoniales, que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas.

En definitiva, es requisito que los patrimonios escindidos constituyan por sí mismos una o varias ramas de actividad en el sentido mencionado, es decir, que exista una organización de medios materiales y personales diferenciados para cada actividad en sede de la entidad escindida con anterioridad a la realización de la operación.

En el supuesto concreto planteado, de los datos que constan en el escrito de consulta se desprende que en la entidad consultante existe una sola actividad económica, la de la agricultura, y que los elementos que se pretende transmitir (tres fincas rústicas) no constituyen una rama de actividad autónoma del resto de fincas en el sentido anteriormente señalado, por cuanto la consultante no manifiesta que requiera de una organización separada como consecuencia de las especialidades existentes en su explotación económica que exija de un modelo de gestión diferenciado determinante de diferentes explotaciones económicas autónomas que permitiera considerar la existencia previa de dicha rama de actividad en relación con los citados elementos, en los términos señalados en el artículo 76.4 de la LIS anteriormente reproducidos y comentados, estando todos ellos afectos al desarrollo de la actividad. Por tanto, parece tratarse de una segregación de elementos patrimoniales aislados a favor de las entidades de nueva creación, por lo que la operación planteada no podría acogerse al régimen fiscal especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por la consultante, sin tener en cuenta otros hechos y circunstancias no mencionados, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podría alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de los hechos y circunstancias previos, simultáneos y posteriores concurrentes en la operación realizada.

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.