

Consulta 2016.2.3.3. – IS: Grupo fiscal constituido por sociedades sujetas a normativa común y foral. El nuevo perímetro de consolidación fiscal tras los cambios normativos operados a partir de 2015 en la regulación de este régimen.

HECHOS PLANTEADOS

Las consultantes son distintas compañías que forman parte de un mismo grupo mercantil, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio. La entidad dominante, la "Sociedad B", se encuentra sujeta a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de territorio común, y ostenta una participación directa o indirecta de, al menos, el 75 por 100 en el capital de las demás comparecientes, las cuales están sometidas, todas ellas, a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades. La "Sociedad B" tributa en régimen de consolidación fiscal, como dominante de un grupo fiscal sujeto a la normativa de territorio común (Grupo Fiscal I). En cuanto a las compañías vascas, dos de ellas (la "Sociedad M" y la "Sociedad S") también han venido ostentando hasta la fecha la consideración de dominantes de sendos grupos fiscales, sometidos a la normativa foral vizcaína del Impuesto (Grupos Fiscales II y III). Por último, el resto de las sociedades comparecientes han tributado hasta el momento en régimen individual, con sujeción a la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sociedades, salvo la "Sociedad P", la cual está sujeta a la normativa guipuzcoana. El Decreto Foral Normativo 2/2015, de 10 de febrero, ha modificado la regulación del régimen especial de consolidación fiscal, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, y ha previsto un régimen transitorio al efecto.

CUESTIÓN PLANTEADA

Desean conocer:

- 1) Cuál es su perímetro de consolidación fiscal tras la entrada en vigor del Decreto Foral Normativo 2/2015, de 10 de febrero.
- 2) Si debe extinguirse alguno de los grupos fiscales preexistentes y, en caso afirmativo, cómo se determina cuál de ellos ha de pervivir y cuál no. En lo que respecta al grupo que, en su caso, perviva, si mantendrá el número que ya tiene asignado, o si deberá solicitar uno nuevo.
- 3) Si resultará aplicable lo indicado en el artículo 99 de la NFIS, en el supuesto de que deba extinguirse alguno de los grupos existentes.
- 4) Si lo previsto en el apartado 5 de la disposición transitoria decimoctava de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se configura como una opción para el contribuyente.
- 5) Obligaciones formales y acuerdos que deben adoptar, derivados del régimen regulado en la disposición transitoria decimoctava de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

CONTESTACIÓN

1) Con respecto a la primera cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 85 la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre (NFIS), en su redacción dada por el Decreto Foral Normativo a2/2015, de 10 de febrero, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, de conformidad con el cual:

"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 entidades de crédito a que se refiere el apartado 3 de este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 5 del artículo 2 de esta Norma Foral. 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 el Territorio Histórico de Bizkaia 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 atenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por 100 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 100 del capital social, si se trata de entidades cuyas acciones están 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 previsto en el Capítulo III del Título VI de esta Norma Foral o regímenes análogos a ambos, ni tenga la consideración de sociedad patrimonial a que se refiere el artículo 14 de esta Norma Foral.

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 ay 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.

(...)

4. No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que no sean residentes en territorio español.
- b) Que estén exentas de este Impuesto.
- c) Que al cierre del período impositivo haya sido declarada en situación de concurso y durante los períodos impositivos en que surta efectos esa declaración.
- d) Que al cierre del período impositivo se encuentre en la situación patrimonial prevista en la letra e) del apartado 1 del artículo 363 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, de acuerdo con sus cuentas anuales, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.
- e) Las entidades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la entidad representante del grupo fiscal.
- f) Las entidades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la entidad representante.

5. 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”.

A estos efectos, el artículo 87 de la NFIS, en su redacción también dada por el mencionado Decreto Foral Normativo 2/2015, de 10 de febrero, regula, en lo que se refiere al porcentaje de participación y al cómputo de los derechos de voto, que:

“1. Cuando una entidad participe en otra, y esta segunda en una tercera, y así sucesivamente, para calcular la participación indirecta de la primera sobre las demás entidades, se multiplicarán, respectivamente, los porcentajes de participación en el capital social, de manera que el resultado de dichos productos deberá ser, al menos, el 75 por ciento o, al menos, el 70 por ciento del capital social, si se trata bien de entidades cuyas acciones están admitidas a negociación en un mercado regulado o de entidades participadas, directa o indirectamente, por estas últimas.

2. Si en un grupo fiscal coexisten relaciones de participación, directa e indirecta, para calcular la participación total de una sociedad en otra, directa e indirectamente controlada por la primera, se sumarán los porcentajes de participación directa e indirecta. Para que la sociedad participada pueda y deba integrarse en el grupo fiscal de sociedades, dicha suma deberá ser, al menos, el 75 por 100 o, al menos, el 70 por 100 del capital social, si se trata bien de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado o de sociedades participadas, directa o indirectamente, por estas últimas siempre que a través de las mismas se alcance ese porcentaje.

3. Si existen relaciones de participación recíproca, circular o compleja, deberá probarse, en su caso, con datos objetivos la participación de, al menos, el 75 por 100 del capital social o, al menos, el 70 por 100 del capital social, si se trata bien de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado o de sociedades participadas, directa o indirectamente, por estas últimas siempre que a través de las mismas se alcance ese porcentaje.

4. Para determinar los derechos de voto, se

aplicará lo establecido en el artículo 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre”.

Asimismo, la disposición adicional vigesimosegunda de la NFIS, introducida, igualmente, por el Decreto Foral 2/2015, de 10 de febrero, prevé que: *“A efectos del régimen de consolidación fiscal establecido en el Capítulo VI del Título VI de esta Norma Foral, los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea una entidad residente en territorio español y sometida a la normativa de régimen común en el Impuesto sobre Sociedades de conformidad con lo previsto en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, se equiparán en su tratamiento fiscal a los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español”.*

De conformidad con todo lo anterior, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, el artículo 85.1 de la NFIS establece que, cuando una entidad no residente en territorio español ni en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, ostente la consideración de dominante de dos o más sociedades dependientes (para lo cual, entre otros requisitos, es necesario que tenga personalidad jurídica, y que se encuentre sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades), el grupo fiscal estará constituido por todas las sociedades dependientes que cumplan los requisitos señalados en el apartado 3 de dicho artículo (del citado artículo 85 de la NFIS). En concreto, por todas las sociedades dependientes que residan en territorio español. Se trata, por tanto, de grupos fiscales compuestos únicamente por las sociedades dependientes (de los que no forman parte las dominantes, al residir en el extranjero).

En los territorios forales, los grupos fiscales en los que la entidad dominante reside en territorio español y tributa conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de régimen común se equiparan a los grupos en los que la dominante es una entidad no residente. De

modo que, en estos casos, el grupo fiscal se encuentra, igualmente, constituido por todas las sociedades dependientes sujetas a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 85.3 de la NFIS.

En el supuesto planteado, la “Sociedad B” es una compañía sujeta a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de territorio común, que ostenta una participación, directa o indirecta, de, al menos, el 75% del capital de las demás sociedades comparecientes, todas ellas sometidas a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, en las que, según indica, también posee la mayoría de los derechos de voto. Entre las compañías participadas por la “Sociedad B” se encuentran las sociedades vizcaínas “M” y “S” que, hasta la fecha, han venido ostentando la condición de dominantes de dos grupos fiscales distintos (II y III, respectivamente), ambos de normativa foral vizcaína.

De manera que, en el supuesto objeto de consulta, el grupo fiscal estará conformado por todas las entidades sujetas a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades que cumplan los requisitos exigidos en el artículo 85 de la NFIS para ostentar la condición de dependientes de la “Sociedad B”. Tanto por las compañías que, hasta la fecha, venían tributando en régimen de consolidación fiscal (al pertenecer a los Grupos II y III), como por aquellas que tributaban en régimen individual (incluida la “Sociedad P”, sujeta a la normativa foral guipuzcoana del Impuesto sobre Sociedades).

Todo lo cual supone que en el ejercicio 2015 existirá un nuevo perímetro de consolidación fiscal, distinto del existente hasta 2014.

A todos estos efectos, el artículo 20 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (el Concierto Económico), aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, determina que:

“Dos.1. Los grupos fiscales estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando la

sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas al régimen tributario de territorio común en régimen de tributación individual.

A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a la otra normativa. En todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo. (...)

Como ya se ha aclarado más arriba, tras la entrada en vigor de la nueva redacción del artículo 85 y de la disposición adicional vigesimosegunda de la NFIS, dadas mediante Decreto Foral Normativo 2/2005, de 10 de febrero, así como de los preceptos equivalentes de la normativa de régimen común y de los otros dos Territorios Históricos de Álava y de Gipuzkoa, pueden tributar en régimen de consolidación las sociedades forales que tengan la consideración de dependientes de una compañía de territorio común, y viceversa. En cuyo caso, el grupo fiscal se compone únicamente por sociedades dependientes, sin que la dominante forme parte de él.

Por ello, el artículo 20 del Concierto Económico no puede ser interpretado, actualmente, de forma literal, ya que, hoy en día, pueden existir grupos fiscales integrados exclusivamente por sociedades dependientes. De modo que dicho precepto ha de ser interpretado en el sentido de que los grupos fiscales estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando todas las sociedades que lo conformen estén sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual.

Con lo que, en definitiva, atendiendo a los datos aportados en el escrito de consulta, en los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de

enero de 2015, las sociedades comparecientes (todas ellas sujetas a la normativa foral del Impuesto) constituirán un único grupo fiscal, cuya entidad dominante será la "Sociedad B", residente en territorio común (quien, por lo tanto, no formará parte de dicho grupo).

Por último, procede señalar que aún no se han desarrollado las reglas (de intraconcierto) de determinación de la normativa aplicable a los grupos forales compuestos únicamente por sociedades dependientes y de establecimiento de la Administración competente para inspeccionarlos.

2) En lo que se refiere a la segunda cuestión suscitada, debe tenerse en cuenta lo previsto en la disposición transitoria decimotercera de la NFIS, introducida por el Decreto Foral Normativo 2/2015, de 10 de febrero, según la cual:

"1. Las entidades que estuvieran aplicando el régimen de consolidación fiscal en el último período impositivo iniciado antes del 1 de enero de 2015, continuarán en su aplicación, de acuerdo con las normas contenidas en el Capítulo VI del Título VI de esta Norma Foral.

2. Las entidades que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85 de esta Norma Foral, cumplan las condiciones para ser consideradas como dependientes de un grupo de consolidación fiscal, sin que formaran parte del mismo con anterioridad al primer período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2015 por no cumplir los requisitos necesarios para ello, se integrarán en el mencionado grupo en el primer período impositivo que se inicie a partir de dicha fecha. La opción y comunicación a que se refiere el artículo 88 de esta Norma Foral deberá realizarse dentro del referido período impositivo. No se extinguirá el grupo fiscal cuando la entidad dominante del mismo en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se convierta en dependiente de una entidad no residente en territorio español por aplicación de lo dispuesto en el artículo 85 de esta Norma Foral en el primer período impositivo que se inicie a partir de dicha fecha, salvo que dicho grupo

fiscal se integre en otro ya existente. En este último caso, resultarán de aplicación los efectos previstos en el artículo 99 de esta Norma Foral, y la opción y comunicación a que se refiere el apartado 6 del artículo 88 de esta Norma Foral deberá realizarse dentro del primer período impositivo que se inicie en 2015.

3. Las entidades que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85 de esta Norma Foral, cumplan las condiciones para formar un grupo de consolidación fiscal, sin que formaran parte del mismo con anterioridad al primer período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2015 por no cumplir los requisitos necesarios para ello, podrán optar por la aplicación del régimen de consolidación fiscal en el primer período impositivo iniciado a partir de dicha fecha, siempre que la opción y comunicación a que se refiere el artículo 88 de esta Norma Foral se realice antes de la finalización de dicho período impositivo.

4. Los efectos previstos en el artículo 99 de esta Norma Foral resultarán de aplicación en el supuesto de grupos fiscales respecto de los que la entidad dominante adquiera la condición de dependiente de una entidad residente en territorio español, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 85 de esta Norma Foral en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015. En este supuesto, la opción y comunicación a que se refiere el artículo 88 de esta Norma Foral deberá realizarse dentro del referido período impositivo.

5. En el supuesto en que dos o más grupos fiscales deban integrarse por aplicación de lo dispuesto en el artículo 85 de esta Norma Foral, dicha integración y, en su caso, la incorporación de otras entidades en el grupo fiscal respecto de las cuales la entidad dominante cumpla tal condición, se podrá realizar en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016. En este caso, aquellos podrán seguir aplicando el régimen de consolidación fiscal en los períodos impositivos que se inicien en el año 2015 con la misma composición existente a 31 de diciembre de 2014, sin perjuicio de que se

produzca alguna de las circunstancias previstas en el artículo 86 de esta Norma Foral, según redacción vigente en los períodos impositivos que se hubieran iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015, que determine la incorporación o la exclusión de alguna entidad o la extinción del grupo".

El apartado 2 de esta disposición transitoria decimoctava de la NFIS regula los efectos del régimen fiscal de consolidación en los supuestos en los que dos, o más, grupos fiscales existentes en el período impositivo 2014 tengan una sociedad dominante común no residente en territorio español. En cuyo caso, de acuerdo con la nueva configuración del grupo fiscal establecida en el artículo 85 de la NFIS, dichos grupos deben integrarse en uno solo, sin que, para ello, resulte necesario que constituyan uno nuevo. Concretamente, el segundo párrafo del apartado 2 de esta disposición transitoria decimoctava permite que uno de los grupos fiscales perviva, y que se integren en él las demás sociedades dependientes de la entidad dominante, sin que la normativa reguladora del Impuesto establezca la prevalencia de ninguno de los grupos preexistentes sobre los otros.

Atendiendo a lo indicado en la disposición adicional vigesimosegunda de la NFIS, lo previsto en este apartado 2 de la disposición transitoria decimoctava del mismo texto legal resulta igualmente aplicable a los supuestos en los que dos o más grupos forales pasen a tener una misma sociedad dominante que resida en territorio español y que se encuentre sometida a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de régimen común.

De modo que, en estos supuestos, la NFIS no establece, ni la necesidad de constituir un nuevo grupo diferente de los preexistentes, ni la prevalencia de unos sobre otros, recayendo, por tanto, en el contribuyente (en particular, en la sociedad dominante del grupo fiscal) la competencia para elegir qué grupos deben extinguirse y cuál ha de continuar existiendo (en el caso planteado, si el Grupo fiscal II o el III).

De acuerdo con lo previsto en el primer párrafo del apartado 2 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS, en el supuesto planteado, formarán parte del grupo fiscal que perviva, además de las sociedades que conformaban el grupo fiscal que deba integrarse en él, todas aquellas otras compañías que, hasta la fecha, no tenían la consideración de dependientes de ninguno de los grupos forales preexistentes, pero que cumplan los requisitos exigidos para ostentar la consideración de dependientes de la misma dominante (de la "Sociedad B").

Concretamente, esto ocurrirá con las sociedades dependientes que venían tributando en régimen individual, tanto bajo la normativa vizcaína del Impuesto como bajo la guipuzcoana ("Sociedad P").

En la medida en que la integración de los dos grupos preexistentes puede llevarse a cabo sin constituir uno nuevo (mediante la integración de uno en el otro), no deberá solicitarse un nuevo número de identificación a efectos del régimen de consolidación fiscal, sino que seguirá empleándose el del grupo que perviva, aun cuando haya cambiado su configuración y el perímetro de consolidación (la sociedad dominante, el representante, las dependientes, etc.).

3) En lo que se refiere a los efectos que tendrá la extinción de uno de los grupos fiscales como consecuencia de su integración en el otro al amparo de lo establecido en el segundo párrafo del apartado 2 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS, resulta de aplicación lo previsto el artículo 99 de la NFIS, según el cual:

"1. En el supuesto de que existiera, en el período impositivo en que se produzca la pérdida del régimen de consolidación fiscal o la extinción del grupo fiscal, eliminaciones pendientes de incorporación, bases imponibles negativas del grupo fiscal o deducciones en la cuota pendientes de compensación, se procederá de la forma siguiente:

a) Las eliminaciones pendientes de incorporación se integrarán en la

base imponible del grupo fiscal correspondiente al último período impositivo en el que sea aplicable el régimen de consolidación fiscal. Lo anterior no se aplicará cuando la entidad dominante adquiera inmediatamente la condición de sociedad dependiente de otro grupo fiscal o sea absorbida por alguna sociedad de ese otro grupo en un proceso de fusión acogida al régimen especial establecido en el Capítulo VII del Título VI de esta Norma Foral, al cual se integran todas sus sociedades dependientes en ambos casos. Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible de ese otro grupo fiscal en los términos establecidos en el artículo 91 de esta Norma Foral. Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior será necesario que el grupo fiscal, configurado con ocasión de las circunstancias descritas tribute en régimen de consolidación fiscal desde el primer día del período impositivo siguiente a aquél en el que el anterior grupo aplicó por última vez el régimen de consolidación fiscal.

b) Las sociedades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en la proporción que hubieren contribuido a su formación. La compensación se realizará con las bases imponibles positivas que se determinen en régimen individual de tributación en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido en el apartado 1 del artículo 55 de esta Norma Foral, contado a partir del siguiente o siguientes a aquél o aquéllos en los que se determinaron bases imponibles negativas del grupo fiscal.

En los supuestos en que resulte de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra a) anterior, la norma

establecida en el apartado 2 del artículo 92 de esta Norma Foral se aplicará atendiendo al conjunto de sociedades que formaban el grupo fiscal encabezado por la entidad dominante que ha perdido tal carácter.

- c) Las sociedades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán el derecho a la compensación pendiente de las deducciones de la cuota del grupo fiscal, en la proporción en que hayan contribuido a la formación de las mismas. La compensación se practicará en las cuotas íntegras o líquidas que se determinen en régimen individual de tributación en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido en esta Norma Foral para la deducción pendiente, contado a partir del siguiente o siguientes a aquél o aquéllos en los que se determinaron los importes a deducir. En los supuestos en que resulte de aplicación lo dispuesto en el segundo párrafo de la letra a) anterior, la norma establecida en el apartado 2 del artículo 96 de esta Norma Foral se aplicará atendiendo al conjunto de sociedades que formaban el grupo fiscal encabezado por la entidad dominante que ha perdido tal carácter”.

A este respecto, el artículo 91 de la NFIS establece que:

“1. Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando se realicen frente a terceros. (...)”. Mientras que el artículo 92 de la NFIS prevé que: “

(...)

2. Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible del mismo, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad”.

A su vez, el artículo 96 de la misma NFIS recoge que:

“(...)

2. Las deducciones de cualquier sociedad pendientes de aplicación en el momento de su inclusión en el grupo fiscal podrán deducirse en la cuota íntegra del grupo fiscal con el límite que hubiere correspondido a dicha sociedad en el régimen individual de tributación”.

De todo lo anterior se deduce que la remisión que efectúa la disposición transitoria decimoctava de la NFIS al artículo 99 del mismo texto legal debe entenderse referida a lo indicado en este precepto para los casos en los que se produce la extinción de un grupo fiscal debido a que la entidad dominante adquiere la condición de dependiente de otro grupo fiscal, al que se incorporan, asimismo, todas sus sociedades dependientes.

De manera que los grupos fiscales que tengan que incorporarse a otro por aplicación de lo previsto en la disposición transitoria decimoctava de la NFIS, no deben incluir en su base imponible las eliminaciones de resultados pendientes de incorporar, sino que éstas (las citadas eliminaciones) se integrarán en la base imponible del grupo fiscal que perviva, en los términos establecidos en el artículo 91 de la NFIS, esto es, cuando los resultados se realicen frente a terceros.

Por otra parte, en estos casos, las bases imponibles negativas pendientes de aplicar correspondientes a los grupos que se extinguen pueden ser compensadas en la base imponible del grupo fiscal que perviva (al que se incorporan los grupos extinguidos), con el límite de la base imponible que correspondería al conjunto de las sociedades que formaban cada uno de los grupos fiscales extinguidos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 92.2 de la NFIS. Adicionalmente, las deducciones pendientes de aplicar por parte de los grupos fiscales extinguidos pueden ser deducidas por el grupo al que se incorporan, con el límite que hubiera correspondido al conjunto de las sociedades que formaban cada uno de

los grupos extinguidos, en los términos expuestos en el artículo 96.2 de la NFIS.

4) En lo que se refiere a la cuarta pregunta formulada, el apartado 5 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS prevé la posibilidad de que la integración de los grupos fiscales (y, en su caso, la incorporación al grupo resultante de las entidades que, hasta la fecha, venían tributando en régimen individual), a que se refiere el apartado 2 del mismo precepto, se lleve a cabo en el primer período impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2016, y no en el ejercicio 2015.

Consecuentemente, una interpretación conjunta de lo dispuesto en los apartados 2 y 5 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS permite concluir que, en un supuesto como el planteado, existen las siguientes alternativas:

a) Que los dos grupos forales existentes se integren en uno solo en 2015, mediante la inclusión de uno en el otro, a elección del contribuyente (es decir, sin que la NFIS establezca ni la necesidad de constituir un nuevo grupo diferente de los dos anteriores, ni la prevalencia de uno sobre el otro), en cuyo caso, deben incorporarse a dicho grupo ya desde 2015 todas las sociedades dependientes que pasen a tener esta consideración conforme a la nueva normativa (apartado 2 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS).

b) Que la integración de un grupo en el otro, en los términos indicados en el punto anterior, se lleve a cabo en 2016, de modo que durante 2015 los dos grupos forales existentes hasta el momento continúen tributando en consolidación con la conformación que les corresponda según la normativa en vigor hasta el pasado 31 de diciembre de 2014, es decir, sin incluir en ninguno de ellos a las dependientes que pasen a tener esta consideración como consecuencia de la entrada en vigor de la nueva normativa, las cuales se incorporarán al grupo resultante de la integración en 2016 (apartado 5 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS).

De modo que, en definitiva, en el supuesto objeto de consulta, el apartado 2 y el apartado 5 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS establecen un mismo régimen de integración, pudiendo optar el contribuyente entre llevarla a cabo en 2015 (segundo párrafo del apartado 2 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS), o en 2016 (apartado 5 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS). Si se opta por esta segunda posibilidad (de efectuar la integración en 2016), durante 2015 la conformación de los grupos vendrá dada por lo previsto en la normativa vigente hasta el pasado 31 de diciembre de 2014. Sin perjuicio de que, en tal caso, el perímetro de consolidación del grupo pueda verse alterado si se produce alguna de las circunstancias previstas en el artículo 86 de la NFIS, en su redacción vigente para los ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015.

En cualquier supuesto, cuando se lleve a cabo la integración (en 2015 o en 2016) también deberán incorporarse al grupo las sociedades forales que cumplan los requisitos exigidos para tener la consideración de dependientes de la "Sociedad B" y que, con anterioridad, venían tributando individualmente en el Impuesto sobre Sociedades.

5) Por último, en cuanto a las obligaciones formales que deben cumplir y a los acuerdos que tienen que adoptar las entidades comparecientes, el artículo 83 de la NFIS establece que:

"1. El grupo fiscal tendrá la consideración de contribuyente.

2. La entidad representante del grupo fiscal estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de consolidación fiscal. Tendrá la consideración de entidad representante del grupo fiscal la entidad dominante cuando sea residente en territorio español, o aquella entidad del grupo fiscal que este designe cuando no exista ninguna entidad residente en territorio español que cumpla los requisitos para tener la condición de dominante.

(...)"

Mientras que el artículo 88 de la misma NFIS prevé que:

"1. El régimen de consolidación fiscal se aplicará cuando así lo acuerden todas y cada una de las sociedades que deban integrar el grupo fiscal.

2. Los acuerdos a los que se refiere el apartado anterior deberán adoptarse por la junta de accionistas u órgano equivalente de no tener forma mercantil, en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal, y surtirán efectos cuando no hayan sido impugnados o no sean susceptibles de impugnación.

3. Las sociedades que en lo sucesivo se integren en el grupo fiscal deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores, dentro de un plazo que finalizará el día en que concluya el primer período impositivo en el que deban tributar en el régimen de consolidación fiscal.

4. La falta de los acuerdos a los que se refieren los apartados 1 y 2 de este artículo determinará la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal. La falta de los acuerdos correspondientes a las sociedades que en lo sucesivo deban integrarse en el grupo fiscal constituirá infracción tributaria de la entidad dominante. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 2.000 euros por el primer período impositivo en que se haya aplicado el régimen sin cumplir este requisito y de 4.000 euros por el segundo, y no impedirá la efectiva integración en el grupo de las sociedades afectadas, determinándose la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal, si en el plazo de dos años a partir del día en que concluya el primer período impositivo en que deban tributar en el régimen de consolidación fiscal, persistiera la falta del acuerdo a que se refiere este artículo. A las sanciones impuestas conforme a lo dispuesto en este apartado les resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 193 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

5. Ejercitada la opción, el grupo fiscal quedará vinculado a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 85 de esta Norma Foral y mientras no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal, que deberá ejercitarse, en su caso, en el plazo de dos meses a contar desde la finalización del último período impositivo de su aplicación.

6. La sociedad dominante comunicará los acuerdos mencionados en el apartado 1 de este artículo a la Administración tributaria con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación este régimen. En el supuesto de un grupo fiscal constituido en los términos establecidos en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 85 de esta Norma Foral, la entidad representante comunicará, en los mismos términos previstos en el párrafo anterior, el acuerdo adoptado por la entidad dominante no residente en territorio español, por el que se designe a la entidad representante del grupo fiscal. La falta de comunicación de este acuerdo tendrá los efectos establecidos en el apartado 4 de este artículo. Asimismo, cuando se produzcan variaciones en la composición del grupo fiscal, la sociedad dominante lo comunicará a la Administración tributaria, identificando las sociedades que se han integrado en él y las que han sido excluidas. Dicha comunicación se realizará en el plazo de un mes desde que finalice el período impositivo".

En el supuesto recogido en el apartado 2 de la disposición transitoria decimoctava de la NFIS, las sociedades que pasen a integrarse en el grupo subsistente deberán efectuar la opción por el régimen fiscal de consolidación y la comunicación de los acuerdos adoptados, a las que se refiere el artículo 88 de la NFIS, durante 2015. Además, la entidad dominante residente en territorio español y sujeta a la normativa común del Impuesto (la "Sociedad B") deberá establecer cuál de los dos grupos preexistentes es el que subsiste, y tendrá que designar a la entidad representante de dicho grupo fiscal, en un acuerdo que habrá de ser comunicado

a la Administración por esta última (por la representante), junto con la nueva configuración del grupo fiscal, igualmente, dentro del ejercicio 2015. Todo ello, tanto si la integración de los grupos preexistentes se realiza en el propio 2015, como si se lleva a cabo en 2016 (según lo previsto en el apartado 5 de la misma disposición transitoria decimoctava de la NFIS).

Consulta 2016.3.3.1. – IS: i) Operaciones de modificación estructural de un grupo mercantil, mediante la ampliación de capital en la sociedad dominante de un grupo de consolidación fiscal, llevada a cabo de forma no dineraria por una persona física. Acogimiento al régimen especial de consolidación fiscal de la LIS. ii) Situación de los créditos fiscales pendientes de aplicación de cara a la absorción de otra sociedad ubicada en territorio foral.

HECHOS PLANTEADOS

En julio de 2014, se elevó a público la ampliación de capital de la entidad consultante consistente en la aportación no dineraria por parte de la persona física F de las participaciones representativas del 78,44% del capital social de la entidad C. La entidad consultante es, desde 1 de enero de 2015, la sociedad dominante de un Grupo de consolidación fiscal compuesto por las siguientes sociedades:

La entidad C de las que la entidad consultante posee el 100% de las participaciones. Por su parte, la entidad C es titular del 100% de las participaciones de las entidades S, A y H. La entidad C cuenta con bases imponibles negativas generadas con anterioridad a la formación del grupo de consolidación fiscal que previsiblemente serán compensables con su propia base imponible una vez dejen de satisfacerse los gastos financieros provocados por el fuerte apalancamiento de la sociedad.

La entidad C es en la actualidad la sociedad cabecera de un grupo empresarial dedicado a la fabricación y comercialización de aperitivos y snacks para un cliente de referencia en el sector de la distribución, contando la propia entidad C con los recursos materiales y humanos necesarios para la dirección, gestión y administración de todo el Grupo empresarial. Las entidades S y H son entidades que cuentan con las instalaciones de fabricación de los citados productos y A es la entidad comercializadora de la materia prima necesaria para la elaboración de sus productos.

La entidad C es adicionalmente titular del 77,23% de las participaciones sociales de la entidad N, con domicilio en Vitoria, sociedad que si bien forma parte del Grupo de consolidación mercantil del Grupo, no forma parte del Grupo de consolidación fiscal al estar sujeta a tributación bajo normativa foral (tiene su domicilio social y fiscal en dicho territorio y no supera su volumen de operaciones el importe de 7 millones de euros). La citada entidad se dedica al diseño, comercialización y fabricación de productos alimentarios, contando con instalaciones productivas en Vitoria, dedicándose una línea diferenciada del negocio a la venta de productos al citado cliente de referencia del negocio a la venta de productos al citado cliente de referencia en el sector de la distribución.

En la actualidad, la entidad C está en negociaciones con el resto de socios de N para la adquisición de sus participaciones sociales debido a la necesidad de diversificación de las actividades que desarrolla la sociedad, y de dar un impulso a sus proyectos, para lo cual se requiere de financiación que no ha sido posible obtener de entidades bancarias. En la medida en que finalmente C adquiera el 100% de la titularidad de las participaciones sociales de N ésta entidad entrará a formar parte del grupo de empresas dirigidas exclusivamente por C procediéndose a centralizar la gestión y dirección de sus negocios en territorio común, y a modificar su actual composición del órgano de administración a un único administrador. En base a dicha modificación, se debe proceder al cambio de domicilio fiscal de la entidad N a territorio común, y por tanto se producirá la inclusión en el grupo de consolidación fiscal del que la entidad consultante es la dominante con efectos a 1 de enero de 2015, al no ser el volumen de operaciones en 2014 de N superior a 7 millones de euros.

La entidad N tiene a 31 de diciembre de 2013 créditos fiscales por pérdidas de ejercicios anteriores y por deducciones pendientes de aplicar que serán compensables por el Grupo, con el límite de su propia base imponible y cuota. En este sentido, se prevé que los citados

créditos fiscales sean compensables en el medio plazo dado el impulso a la actividad que se pretende llevar a cabo una vez que C adquiera la titularidad del 100% de la compañía.

El Grupo se plantea la simplificación de la actual estructura mediante la fusión por absorción por parte de C de todas las entidades que forman el subgrupo empresarial, las entidades S, A, H y N dado que de las citadas entidades tres de ellas se dedican a la misma actividad. La entidad A actúa como una mera comercializadora del Grupo y las funciones desarrolladas hasta la fecha por la entidad C en exclusiva para las citadas sociedades absorbidas se seguirían prestando en sede de la propia Sociedad resultante de la fusión. Las funciones de dirección de todo el Grupo empresarial se llevarían a cabo por la actual cabecera del Grupo, la entidad consultante.

Los motivos económicos que impulsan la realización de esta operación de reestructuración son:

- Simplificar la estructura societaria y del Grupo de tal forma que las actividades desarrolladas por S, H, N y A se continuarían desarrollando por la sociedad absorbente, C tras el proceso de fusión.
- Ahorrar costes en términos de gestión administrativa, contable y legal.
- Centralizar la actividad de fabricación y comercialización en una única entidad.
- Optimizar la utilización de los recursos materiales y humanos destinados a la actividad.
- Mejorar la imagen de solvencia patrimonial de C frente a terceros, especialmente las entidades financieras.
- Mejorar la capacidad de obtener financiación de entidades financieras.
- Mejorar la interlocución con el cliente principal al contar a partir de la operación

con un único interlocutor en los procesos de negociación de la venta de los productos fabricados en las distintas plantas.

- Eliminación de las operaciones vinculadas realizadas en el seno del grupo.
- Acogimiento de la totalidad del Grupo a una única normativa fiscal ante la posibilidad de que se produzca la entrada/salida de N.

La entidad consultante considera que la operación de fusión tendría como fecha de efectos el 1 de enero de 2015.

CUESTIÓN PLANTEADA

1º) Si la modificación del órgano de administración de N a un administrador único situado en territorio común, la modificación de su domicilio social a dicho territorio y el hecho de que su volumen de operaciones en 2014 no supere la cifra de 7 millones de euros, tiene como efecto la inclusión de la citada entidad en el Grupo de consolidación fiscal del que la entidad consultante es la sociedad dominante con efectos de 1 de enero de 2015.

2º) Si la operación descrita puede acogerse al régimen fiscal especial del capítulo VII del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades 27/2014, de 27 de noviembre.

CONTESTACIÓN

En primer lugar, en relación con la entidad N, es necesario hacer referencia al artículo 14 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que establece:

“Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco.

No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera

excedido de 7 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio.

Asimismo, será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran realizado la totalidad de sus operaciones en el País Vasco.

(..)”.

El artículo 43 de la citada Ley añade:

“(..).

Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

- a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en el País Vasco.*
- b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección.*

En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

- c) Los establecimientos permanentes cuando su gestión administrativa o la dirección de sus negocios se efectúe en el País Vasco. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con este criterio, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado.*

d) Las sociedades civiles y los entes sin personalidad jurídica, cuando su gestión y dirección se efectúe en el País Vasco. Si con este criterio fuese imposible determinar su domicilio fiscal, se atenderá al territorio donde radique el mayor valor de su inmovilizado.

Cinco. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes, vendrán obligados a comunicar a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto. En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la comunicación se entenderá producida por la presentación de la declaración del Impuesto.

(..)"

De los datos que se derivan de la consulta la entidad C está en negociaciones con el resto de socios de N para la adquisición de sus participaciones sociales, de manera que en la medida en que finalmente la entidad C adquiera el 100% de la titularidad de las participaciones sociales de N ésta entidad entrará a formar parte del grupo de las empresas dirigidas exclusivamente por C.

Por otra parte, el artículo 58 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), establece:

"(..).

2. Se entenderá por entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

(..).

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..

(..).

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.

(..)."

De conformidad con lo anterior, si finalmente la entidad C adquiere el 100% de la entidad N y posteriormente se produce la fecha con efectos para 1 de enero de 2015, la entidad N entrará a formar parte del Grupo fiscal en la medida en que se produzca el cambio de domicilio social a territorio común y el volumen de operaciones de la entidad N no supere la cifra de 7 millones de euros.

Al tratarse de una entidad con un volumen de operaciones en el ejercicio anterior que no superó los 7 millones de euros, pasará a quedar sujeta a la normativa común del Impuesto sobre Sociedades, con efectos desde el inicio del ejercicio (desde el 1 de enero de 2015), de modo que quedará integrada en el grupo al que pertenece su socio (inicialmente, mayoritario, y posteriormente único), con efectos desde el mismo 2015. Además, señala, que tras el cambio de domicilio, es probable que sea absorbida por la sociedad C.

Por otra parte, se plantea la realización de una operación de fusión en virtud de la cual la entidad C pasaría a absorber a todas las entidades que forman el subgrupo empresarial, las entidades S, A, H y N.

A los efectos de la validez de la modificación del cambio de domicilio social, y la posterior absorción planificada, habrá de atender a lo dispuesto en el art. 43.8 del Concerto Económico y la jurisprudencia correspondiente (STS 18 y 22 de mayo 2013), con los efectos que ello pudiera derivar en la aplicación del régimen fiscal especial."

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.

En este sentido el artículo 76.1.c) considera como fusión la operación por la cual:

“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.”

En primer lugar, es necesario analizar si a la operación mencionada en el escrito de consulta se le puede aplicar el régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS.

Así, para supuestos como el planteado, en el ámbito mercantil, el artículo 49 de la Ley 3/2009, de 3 de Abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, en relación con los artículos 22 y siguientes del mismo texto legal, establece el concepto y los requisitos de las operaciones de fusión por absorción de una entidad íntegramente participada por otra de forma directa.

Por tanto, en la medida en que la operación planteada de fusión de una sociedad íntegramente participada por otra, cumpla los requisitos para ser calificada como una operación de fusión en los términos establecidos en la legislación mercantil anteriormente citada, esta operación podrá acogerse al régimen fiscal establecido en el capítulo VII del título VII de la LIS.

Adicionalmente, la aplicación del régimen especial exige analizar lo dispuesto en el artículo 89.2 de la LIS, según el cual:

“2. 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 y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro, que justifica que a las mismas les sea de aplicación dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones en el artículo 17 de la LIS. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en las tomas de decisiones de las empresas sobre operaciones de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, en cuyo caso la fiscalidad quiere tener un papel neutral en esas operaciones.

Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, su finalidad es conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial.

En el escrito de consulta se indica que la operación proyectada se realiza con la finalidad de simplificar la estructura societaria y del Grupo de tal forma que las actividades desarrolladas por S, H, N y A se continuarían desarrollando por la sociedad absorbente, C tras el proceso de fusión, ahorrar costes en términos de gestión administrativa, contable y legal, centralizar la actividad de fabricación y comercialización en una única entidad, optimizar la utilización de los recursos materiales y humanos destinados a la actividad, mejorar la imagen de solvencia patrimonial de C

frente a terceros, especialmente las entidades financieras, mejorar la capacidad de obtener financiación de entidades financieras, mejorar la interlocución con el cliente principal al contar a partir de la operación con un único interlocutor en los procesos de negociación de la venta de los productos fabricados en las distintas plantas, eliminación de las operaciones vinculadas realizadas en el seno del grupo y el acogimiento de la totalidad del Grupo a una única normativa fiscal ante la posibilidad de que se produzca la entrada/salida de N. Por lo que los motivos señalados se consideran económicamente válidos a los efectos del artículo 89.2 de la LIS.

El hecho de que la entidad absorbida N y la entidad absorbente tenga bases imponibles negativas pendientes de compensar, no invalida, por sí mismo, la aplicación del régimen fiscal especial, en la medida en que la operación de fusión planteada parece redundar positivamente en la actividad de las sociedades operativas intervinientes en dicha operación, por lo que cabría considerar que la operación de fusión proyectada no tendría como finalidad preponderante el aprovechamiento de las bases imponibles negativas pendientes de compensar, generadas en sede de la sociedad absorbente y absorbida N.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el consultante, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, 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 las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada.

Consulta 2016.3.4.1. – IVA: Tratamiento, a efectos del IVA, de la actividad realizada en el mercado mayorista de energía eléctrica (a través del Operador del Mercado Eléctrico –OMIE-) por el “sujeto representante” de un productor de electricidad. Se consulta si la actividad como representante constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios en relación con el IVA y sobre cuál sería el punto de conexión aplicable, a efectos de determinar el lugar de realización de operaciones en los términos del artículo 28 del Concierto Económico.

HECHOS PLANTEADOS

La sociedad mercantil A, S.L. presentó ante la Dirección General de Tributos una consulta tributaria manifestando lo siguiente:

La consultante presta servicios de representación, en nombre propio y por cuenta de distintos productores de energía eléctrica, ante el Operador del Mercado Eléctrico (OMIE) y Red Eléctrica Española (REE), necesarios para operar en el mercado mayorista de energía eléctrica. De este modo, efectúa la liquidación de la producción de energía excedentaria de cada productor, vendida en el mercado de producción, aplicando para cada una de las programaciones enviadas y casadas en los mercados diarios e intradiarios los correspondientes precios horarios de mercado publicados por OMIE.

Las operaciones de la consultante se documentan del siguiente modo:

1.- El productor de la energía vendida emite una factura al “sujeto representante”, en la que se repercute el correspondiente IV A.

2.- El operador de mercado emite una factura por cuenta del “sujeto representante”, en la que se identifica como entidad suministradora de la energía al sujeto representante y no al productor de la energía. Tampoco se identifica al comprador destinatario de la operación, que es sustituido por el operador de mercado.

3.- El operador de mercado emite una factura al comprador de la energía ofertada, en la que no identifica a la entidad suministradora, sino que es sustituida por el propio operador de mercado. Esta factura incluye el IVA correspondiente.

La energía eléctrica cuya venta en el mercado eléctrico es gestionada por la consultante puede provenir de productores ubicados en cualquier punto del territorio nacional y el adquirente de la misma podría estar ubicado y consumir la energía, también, en cualquier punto del territorio nacional, e incluso fuera de él.

CUESTIÓN PLANTEADA

La consultante plantea si, además de su actividad como representante, realiza, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, otra operación diferenciada y, de ser así, si ésta constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios.

Además, en el caso de ser afirmativa la respuesta anterior y de tratarse de una entrega de bienes, la consultante pregunta cuál sería el punto de conexión aplicable, señalando dos alternativas:

- El lugar donde radique el centro generador de la energía, de acuerdo con el punto de conexión regulado en el artículo 33.6 letra A) punto 3º de la Ley del Convenio Económico y en el artículo 28.Uno letra A) punto 2º de la Ley del Concierto Económico.
- El lugar donde se realiza la puesta a disposición del adquirente, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33.6 letra A) punto 4º de la Ley del Convenio Económico y en el artículo 28.Uno letra A) punto 1º de la Ley del Concierto Económico.

CONTESTACIÓN

1.- La actuación de los representantes en el mercado de la energía eléctrica a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

La normativa reguladora del sector eléctrico establece que determinados titulares de

instalaciones de producción de energía eléctrica, generalmente renovables, percibirán las retribuciones por sus ventas de energía eléctrica a través de sus representantes. La consultante realiza operaciones de comercialización de energía eléctrica y de representación en el mercado eléctrico.

La actuación de los representantes en el mercado de energía eléctrica ya fue analizada por la Dirección General de Tributos, entre otras, en la contestación vinculante número V3024-14 de 5 de noviembre de 2014, planteada por un productor de energía eléctrica que actuaba a través de representante y en la que se estableció lo siguiente:

“Los suministros efectuados por la consultante que actúa a través de representante no deben entenderse efectuados directamente al mercado sino a otra mercantil que le presta servicios de representación y venta al mercado mayorista para la consultante.

Por otra parte, los representantes del mercado de electricidad como consecuencia de la propia configuración del mercado de la energía eléctrica adquieren la condición de comprador/ vendedor de los suministros de energía eléctrica que reciben de sus representados y que venden en el mercado.

De esta forma, la consultante entrega la energía producida en el mercado a través de su representante que interviene en el mismo, siendo OMIE quien casa las ofertas de producción con / as demandas de consumo.

(...)”.

Por su parte, la consultante deberá emitir facturas por los suministros de energía eléctrica al representante que luego serán facturados por este último a través de OMIE y de la CNE, que emiten, por cuenta de los representantes, la correspondiente factura por la entrega de la electricidad a los compradores de energía.

2.- Por otra parte, El artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor

Añadido (BOE de 29 de diciembre) establece que:

“Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. A estos efectos, tendrán la condición de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y demás modalidades de energía.

(...). “.

En consecuencia, los suministros eléctricos objeto de consulta tienen la consideración de entregas de bienes, a efectos de Impuesto sobre el Valor Añadido.

Con independencia de lo anterior, la actuación del representante de la consultante en relación con estos suministros supondrá la realización de operaciones de comisión de venta de energía eléctrica cuando el comisionista actúa en nombre propio y por cuenta del comitente, siendo este último la propia consultante.

En estas circunstancias, el artículo 75.Uno.3º de la Ley 3711992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) señala que se devengará el Impuesto *“en las transmisiones de bienes entre el comitente y comisionista efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta, cuando el último actúe en nombre propio, en el momento en que el comisionista efectúe la entrega de los respectivos bienes.”.*

De esta forma, la fecha de devengo de los suministros efectuados por la consultante coincidirá con la fecha de devengo de los suministros que deben entenderse efectuados por el representante a los adquirentes del mercado que, como se ha señalado, se liquidan con la intervención de OMIE y la CNE.

(...)”.

En consecuencia, las adquisiciones de energía eléctrica efectuadas por la mercantil consultante

en nombre propio, aunque por cuenta de los productores, tienen la consideración de entregas de bienes, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Además, debe tenerse en cuenta que aunque las operaciones en el mercado eléctrico se realizan con la intervención de OMIE como operador del mercado, que tiene encomendado casar y liquidar las operaciones y expedir las facturas a cuenta de oferentes y demandantes, no debe entenderse que adquiere y suministra en nombre propio energía eléctrica. De esta forma, las entregas en el mercado deben entenderse realizadas directamente entre oferentes, en el supuesto planteado por la consultante, y demandantes de energía en el mercado, ya sean empresas distribuidoras, comercializadoras o consumidores cualificados.

2.- Punto de conexión aplicable.

De conformidad con el artículo 27, apartado uno, de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Ley del Concierto), la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

“Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con /os puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración

del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco”.

(...) “.

Por su parte, el artículo 33 apartados uno y dos de la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, por la que se aprueba el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra (Ley del Convenio), establece:

“1. Corresponde a la Comunidad Foral de Navarra la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido de los siguientes sujetos pasivos:

a) Los que tengan su domicilio fiscal en Navarra y su volumen total de operaciones en el año anterior no hubiere excedido de siete millones de euros.

b) Los que operen exclusivamente en territorio navarro y su volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de siete millones de euros, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal.

2. Los sujetos pasivos que operen en ambos territorios y cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiere excedido de siete millones de euros, tributarán conjuntamente a ambas Administraciones, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal. La tributación se efectuará en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el año natural, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en los números siguientes.”

La consultante no ofrece información alguna acerca de la cifra total del volumen de operaciones realizadas en su actividad, de modo que se desconoce si esta supera o no los 7 millones de euros. No obstante, de los términos de su escrito se podría interpretar que excede dicho umbral y tomar esta hipótesis como punto de partida para analizar el punto de conexión aplicable a las operaciones realizadas por la consultante.

De acuerdo con lo dispuesto en los preceptos citados y teniendo la energía eléctrica, tal y como hemos indicado, la condición de bien corporal a efectos del IVA las entregas realizadas por la consultante se regirán por las reglas contenidas en el artículo 28.1.A) de la Ley del Concierto y en el artículo 33.6.A) de la Ley del Convenio.

El artículo 28.1. A) de la Ley del Concierto establece que:

“A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco /as operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes:

1º. Las entregas de bienes muebles corporales cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones:

a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados.

b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación.

Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio vasco /as entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación”.

(...)

2.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco /os centros generadores de la misma.”

El artículo 33.6.A) de la Ley del Convenio establece:

“1.º. Se entenderán realizadas en Navarra las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas:

A) Entregas de bienes:

1.º. Las entregas de bienes muebles corporales fabricados o transformados por quien efectúa la entrega, cuando los centros fabriles o de transformación del sujeto pasivo estén situados en territorio navarro.

Cuando el mismo sujeto pasivo tenga centros fabriles o de transformación en territorio navarro y común, sí el último proceso de fabricación o transformación de los bienes entregados tiene lugar en Navarra.

2.º Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera de Navarra, se entenderán realizadas en territorio navarro si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por ciento del total de la contraprestación. Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio navarro las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio, si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por ciento del total de la contraprestación.

3.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio navarro /os centros generadores de la misma.

4.º Las demás entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio navarro la puesta a disposición del adquirente.

Cuando los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte.”

Dado que la entidad consultante no es productor de energía sino un comercializador de la misma, las entregas de energía realizadas por la misma no se localizarán en base a lo previsto en el artículo 33.6.A) punto 3º de la Ley del Convenio y el artículo 28.1.A) punto 2º de la ley del Concierto, que toman como punto de conexión el lugar donde radique el centro generador de la energía, sino que habrá que acudir a la regla general aplicable a las entregas de bienes muebles corporales.

En virtud de lo establecido en el artículo 33.6.A) punto 4º de la Ley del Convenio y en el artículo 28.1.A) punto 1º de la Ley del Concierto, las entregas de bienes sujetas al impuesto realizadas por la consultante se entenderán realizadas en uno u otro territorio cuando desde el mismo se realice “la puesta a disposición del adquirente”.

Dicha puesta a disposición del adquirente se considera localizada en el lugar donde se sitúan los contadores que miden su consumo, según la sentencia del TS de 11 de junio de 2015.

No obstante, en el supuesto planteado, a la vista del escrito de consulta, no parece que existan contadores. Como señala la consultante, las entregas de energía no se realizan de forma directa a los consumidores sino que se opera a través de OMIE, organismo que casa las ofertas y demandas de energía, sin que sea posible conocer qué compradores de energía la adquieren de cada productor.

En consecuencia, en este caso, para determinar el lugar donde se produce la puesta a disposición del adquirente ha de tenerse en cuenta no sólo la actividad desarrollada y el tipo de bien que se comercializa, sino también el mercado concreto en el que se llevan a cabo las operaciones (mercado mayorista) y el tipo de clientes con los que opera que, como regla general,

no son consumidores finales sino empresas comercializadoras. Esto determina que la regla del contador o punto de acometida final no resulte aplicable.

En este supuesto, para determinar el lugar desde el que se entiende realizada la puesta a disposición del adquirente debe considerarse que ésta se produce en aquel lugar en el que se disponga de medios humanos y materiales para poder llevar a cabo la actividad objeto de consulta.

La entidad consultante debe localizar sus operaciones de venta a OMIE, como representante de los productores, en el lugar donde se realice dicha actividad, es decir, donde se localicen los medios necesarios para realizar su labor vendedora de energía eléctrica. La determinación de dicho lugar se fundamenta en cuestiones de hecho que deben ser analizadas por la propia entidad y, en su caso, podrán ser comprobadas por la Administración competente en el marco de los oportunos procedimientos tributarios.

Consultas 2016.6.4. (1, 2 y 3) – IRPF: Tratamiento en el IRPF de las primas satisfechas por empresa domiciliada en territorio foral a entidades aseguradoras para la cobertura de un seguro médico a favor de empleado residente en territorio común. Aplicación de la exención prevista en la normativa del IRPF de territorio común.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante es empleado por cuenta ajena de una entidad residente en Territorio Foral. En el ejercicio 2014 dicha entidad consideró como retribución en especie las primas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de un seguro médico, realizando el correspondiente ingreso a cuenta por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al no encontrarse exenta dicha retribución en Territorio Foral, y sí en territorio común de conformidad con lo establecido en el artículo 42.2.f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CUESTIÓN PLANTEADA

Aplicación de la exención prevista en el artículo 42.2.f) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Consulta 3: Posibilidad de solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas anteriormente, considerando exentas las primas de seguro médico correspondientes a ejercicios anteriores y que no fueron objeto de deducción.

CONTESTACIÓN

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 Uno de la Ley 12/2002, de 23 de mayo (80E de 24 de mayo), por la que se aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco:

“Uno. Las retenciones e ingresos a cuenta por rendimientos del trabajo se exigirán, conforme a su respectiva normativa, por la Diputación Foral competente por razón del territorio cuando correspondan a los que a continuación se señalan:

a) Los procedentes de trabajos o servicios que se presten en el País Vasco.

En el supuesto de que /os trabajos o servicios se presten en territorio común y vasco, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los servicios se prestan en el País Vasco, cuando en este territorio se ubique el centro de trabajo al que esté adscrito el trabajador.

De lo anterior se desprende que el criterio determinante, en materia de exacción de las retenciones por rendimientos del trabajo, recogido en el Concierto Económico es el del lugar de cumplimiento de la prestación laboral por parte del trabajador.

De acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de consulta, el consultante presta sus servicios en un centro de trabajo situado en Vizcaya, por lo que las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a los rendimientos del trabajo obtenidos por el consultante deberán practicarse con arreglo a lo dispuesto en la Norma Foral 13/2013, de 5 diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (808 de 13 diciembre) y Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (806 de 23 Abril), e ingresarse en la Diputación Foral de Vizcaya.

Con carácter general, el artículo 42.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29) recoge la siguiente definición de rentas en especie:

“Constituyen rentas en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda.

Cuando el pagador de las rentas entregue al contribuyente importes en metálico para que

éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la renta tendrá la consideración de dineraria”.

No obstante, el artículo 42.2.f) de la citada Ley, en su redacción vigente en el periodo impositivo 2014, excluye de la consideración de rendimientos del trabajo en especie “/as primas o cuotas satisfechas a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad, cuando se cumplan los siguientes requisitos y límites:

1.º Que la cobertura de enfermedad alcance al propio trabajador, pudiendo también alcanzar a su cónyuge y descendientes.

2.º Que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas en el párrafo anterior. El exceso sobre dicha cuantía constituirá retribución en especie”.

De acuerdo con lo dispuesto anteriormente y partiendo de la premisa de que el tomador del contrato es la entidad consultante, las primas que dicha entidad satisfaga a una entidad aseguradora por la suscripción de un contrato de seguro de enfermedad y asistencia sanitaria, en el que figure como asegurado el propio empleado, su cónyuge y/o descendientes, no tendrá la consideración de rendimiento de trabajo para el empleado, con el límite anteriormente mencionado. El exceso de prima satisfecho que pueda existir sobre dicha cuantía de 500 euros anuales por cada una de las personas señaladas anteriormente, tendrá la consideración de rendimiento de trabajo en especie para el empleado y se valorará por el coste para el pagador- entidad consultante incluyendo los tributos que graven la operación.

En relación con lo anterior, debemos precisar que los rendimientos del trabajo en especie deben distinguirse de aquellos otros supuestos, en los que se produce una simple mediación de pago por parte de la empresa respecto de gastos efectuados por el empleado; es decir, supuestos en que la empresa se limita a abonar una cantidad por cuenta y orden del empleado. En estos casos, la contraprestación

exigible por el trabajador a la empresa no consiste en la utilización, consumo u obtención de bienes, derechos o servicios, sino que se trata de una contraprestación que la empresa tiene la obligación de satisfacer de forma dineraria, si bien en virtud del mandato realizado por el empleado, el pago se realiza a un tercero señalado por éste. Es decir, que el trabajador destina parte de sus retribuciones dinerarias a la adquisición de determinados bienes, derechos o servicios, pero el pago de los mismos se realiza directamente por el empleador.

En consecuencia, tratándose de simples mediaciones de pago realizadas en los términos descritos, no cabe entender que las cantidades abonadas por la empresa a un tercero se califiquen como rendimientos del trabajo en especie para el trabajador, sino que se tratará de una aplicación de los rendimientos del trabajo dinerarios.

No obstante, debe señalarse que no siempre que el empleador satisfaga o abone cantidades a terceros para que éstos proporcionen a su trabajador el bien, derecho o servicio de que se trate, estamos en presencia de retribuciones dinerarias por considerar que existe mediación de pago, ya que en ocasiones la retribución en especie se instrumenta mediante un pago directo del empleador al tercero en cumplimiento de los compromisos asumidos con sus trabajadores, es decir, para hacer efectiva la retribución en especie acordada. Para que opere tal supuesto resulta necesario que la retribución en especie esté así pactada con los trabajadores, ya sea en el convenio colectivo o en el propio contrato de trabajo, es decir, que la empresa venga obligada (en función del convenio o contrato) a suministrarles el bien, derecho o servicio. En tal supuesto, las cantidades pagadas por la empresa a los suministradores no se considerarían como un supuesto de mediación de pago, en los términos anteriormente señalados, sino como retribuciones en especie acordadas en el contrato de trabajo, por lo que resultarán de aplicación todas las previsiones que respecto a las retribuciones en especie se recogen en el artículo 42 de la Ley del Impuesto.

De acuerdo con el artículo 6 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/2002, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo concertado de normativa autónoma y su exacción corresponderá a la Diputación Foral competente por razón de territorio cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en el País Vasco.

Es decir, la residencia habitual del sujeto pasivo es el punto de conexión que determina la normativa a aplicar y la administración competente para la exacción.

Si el sujeto pasivo a que se refiere la consulta tiene su residencia habitual en Cantabria en el año 2014, deberá presentar la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente al año 2014, en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria aplicando la normativa estatal, la cual prevé la exención de gravamen de las primas la entidad que emplea al consultante, satisfaga a una entidad aseguradora por la suscripción de un contrato de seguro de enfermedad y asistencia sanitaria en los términos expuestos.

El artículo 12 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco aprobado por Ley 12/2002, regula la eficacia de los pagos a cuenta, y dispone lo siguiente:

"A efectos de la liquidación del Impuesto sobre la Renta del perceptor, tendrán validez los pagos a cuenta que se hayan realizado en uno y otro territorio, sin que ello implique, caso de que dichos pagos se hubieran ingresado en Administración no competente, la renuncia de la otra a percibir la cantidad a que tuviera derecho, pudiendo reclamarla a la Administración en la que se hubiera ingresado."

Por lo que las retenciones e ingresos a cuenta efectuados a la Diputación Foral de Vizcaya, tienen validez a efectos de la declaración por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que consultante presente en territorio común.

Consulta 3:

En relación con la regularización de las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a ejercicios anteriores, en las que el consultante no consideró como exentas las primas de seguro médico, éste podrá solicitar la rectificación de las autoliquidaciones presentadas atendiendo a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de la Ley General Tributaria que dispone que *“cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”*.

Dicho desarrollo se establece en los artículos 126 a 129 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BOE de 5 de septiembre).

Consultas 2016.6.4.4 – IRPF: Cambio de residencia habitual de persona física, de territorio foral a territorio común. Posibilidad de compensar en la declaración de IRPF que presentará en territorio común, las pérdidas patrimoniales de ejercicios anteriores, en los que presentó declaración del IRPF en una Diputación Foral.

HECHOS PLANTEADOS

El consultante residente en Territorio Común que pasa a tener su residencia habitual en Madrid a partir del año 2014. Expone que en el año 2013, en el que presentó su declaración del IRPF en la Diputación Foral de Bizkaia, tuvo unas pérdidas patrimoniales por importe de 408.667,35 euros, a integrar en la base imponible del ahorro, pendientes de compensar en los 4 años siguientes.

CUESTIÓN PLANTEADA

Posibilidad de compensar las pérdidas anteriormente citadas en la próxima declaración del IRPF, por el período 2014, que se efectúe en territorio común.

CONTESTACIÓN

La legislación común y foral no se deben contemplar como compartimentos estancos sino que debe haber entre los mismos la necesaria continuidad, al objeto de cumplir con los principios de justicia tributaria que preconiza el artículo 31.1 de la Constitución y la libertad de circulación y establecimiento de personas en todo el territorio nacional que exige el artículo 139 de la misma.

Por tanto, el saldo negativo pendiente de las ganancias y pérdidas patrimoniales generadas en el periodo 2013, en el que el contribuyente era residente en Territorio Común, se podrá compensar en la próxima declaración del IRPF, por el período 2014 y, en su caso en los períodos siguientes en los que el contribuyente es residente en Madrid, en los términos establecidos en la normativa de territorio común, es decir, con los

límites cualitativos, cuantitativos y temporales contemplados en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

La compensación correspondiente al periodo impositivo 2014 se realizará según lo dispuesto en el artículo 49 de la LIRPF, y en el supuesto en que a 1 de enero de 2015 existan saldos negativos pendientes de compensar, dicha compensación se realizará conforme a lo dispuesto en el apartado 7 de la disposición transitoria séptima de la LIRPF introducido por el apartado 83 del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el R.D. Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias con entrada en vigor el 1 enero 2015.

