

Aplicación de la exención sobre la renta derivada de la transmisión de sociedades que han realizado los trámites y las gestiones necesarias para desarrollar una actividad económica



Nuevo capítulo en la controversia suscitada en los últimos años en relación con la posibilidad de aplicar la exención recogida en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (“LIS”), en supuestos de transmisión de acciones o participaciones sociales de entidades que, hasta el momento de su venta, se han limitado a realizar los trámites y las gestiones necesarias para obtener los permisos y licencias que permiten desarrollar una determinada actividad económica.

Sin perjuicio de que se trata de una cuestión que siempre ha estado vinculada a la aplicación de la citada exención (pues dicho precepto impide de manera expresa que el beneficio fiscal se aplique en el caso de transmisión de sociedades patrimoniales), lo cierto es que en los últimos años ha adquirido especial protagonismo en sectores como el inmobiliario y, particularmente, el energético, en el que es habitual la venta de entidades que han llevado a cabo dichas tareas para disponer de los referidos permisos y licencias, sin que en el momento de su venta hubiera tenido lugar el inicio de la construcción del inmueble o de la instalación que, posteriormente, pretendían explotar (o transmitir).

En el presente caso, ha sido la Dirección General de Tributos (“DGT”) quien, en su **Consulta vinculante V0863-23, de 12 de abril**, se ha pronunciado sobre la posibilidad de aplicar esta exención sobre la renta positiva que se generaría con ocasión de la transmisión de las participaciones sociales de una entidad que, desde el momento de su constitución,

se ha limitado a realizar las gestiones y trámites oportunos para obtener las licencias para el desarrollo y explotación de juegos de azar on line.

En este caso concreto, el activo de la entidad transmitida está constituido, principalmente, por las licencias de juego necesarias para desarrollar dicha actividad, constituyendo éstas más del 50% de su valor. Además, se da la circunstancia de que la sociedad no dispone de personal propio, sino que utiliza medios personales de otras entidades del grupo mercantil para la realización de las labores necesarias y exigidas para el inicio de la actividad (obtención de las licencias, obtención de los permisos exigidos por la normativa correspondiente, evaluación de la viabilidad económica del proyecto, búsqueda de oportunidades de negocio, prospección de mercado, entre otras).

En el análisis realizado por la DGT, se parte del hecho de que la aplicación de la exención prevista en el artículo 21.3 de la LIS depende de la posible consideración de entidad patrimonial de la entidad transmitida y, en particular, de la eventual aplicación de la limitación a la exención prevista en el artículo 21.5.a) de la LIS, para lo que se resulta necesario afectar la mayor parte del activo de la entidad a una actividad económica.

Pues, considerando lo anterior, el órgano directivo determina que la entidad transmitida, objeto de la consulta, “llevó a cabo todas las labores y gestiones necesarias para la obtención de sendas licencias administrativas necesarias para poder llevar a cabo



la actividad de operador de apuestas y otros juegos on line”, y que esta actividad “no es una sucesión de actuaciones meramente preparatorias de la actividad de comercialización del juego on line, **sino que se trata de un eslabón de la referida actividad comercial que ha determinado una secuencia de actuaciones claramente tendentes a la producción o distribución de bienes y servicios en el mercado**”, admitiendo la posibilidad de aplicar la exención de referencia al supuesto analizado.

La conclusión anterior supone -aparentemente- un cambio positivo con respecto a lo señalado por esa misma DGT en su **Consulta vinculante V2265-21**, de 12 de agosto, que no consideró exenta la renta positiva que se obtenía en la transmisión de una entidad que, si bien había realizado las tareas administrativas necesarias para construir una planta fotovoltaica, no había realizado el “inicio material de la actividad de promoción de planta.”

En nuestra opinión, dado que el supuesto analizado en esta Consulta vinculante V0863-23 se refiere a la transmisión de una entidad que llevó a cabo las tareas y labores necesarias para poder obtener las licencias necesarias para el desarrollo y explotación de una determinada actividad económica, y estas serían equiparables a las que realiza -por ejemplo- una sociedad o Special Purpose Vehicle (“SPV”) constituido para desarrollar un proyecto fotovoltaico o eólico (aval bancario, aplicación y depósito de garantías, contratos de terrenos, estudio de impacto ambiental...), sería razonable extender los criterios de esta nueva Consulta a los supuestos de transmisión de este tipo de entidades o SPV.

Además, se da la circunstancia de que este nuevo pronunciamiento de la DGT está alineado con el criterio seguido por la Hacienda Foral de Navarra en su Consulta de fecha 17 de octubre de 2022, en la que expresamente se admite la aplicación de la exención del artículo 35.4 de la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (homóloga a la del artículo 21 LIS), en la transmisión de entidades dedicadas a ejecutar la fase de desarrollo de los proyectos de energía renovable.

Obviamente, es de esperar que en los próximos meses la DGT vuelva a pronunciarse sobre este particular en el caso concreto de transmisión de empresas relacionadas con el sector inmobiliario o energético, por lo que habrá que estar atentos para confirmar si, este cambio de tendencia advertido en la Consulta vinculante V0863-23, se traslada por parte de dicho órgano directivo a otros ámbitos económicos.

Para más información, puede contactar con:



Jesús Alemany
Director en Andersen
jesus.alemany@es.Andersen.com



Alexandra González Alfaro
Asociada en Andersen
alexandra.gonzalez@es.andersen.com