

# **CONSULTA N° 1. BOICAC 89/2012**

Josep Torras

*Barcelona, 20 de gener de 2014*

# Consulta nº 1. BOICAC 89/2012

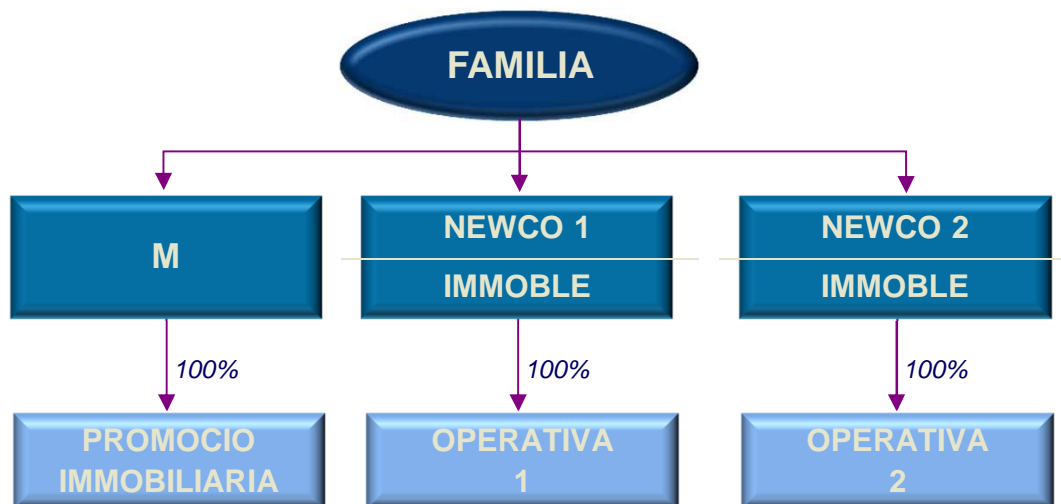
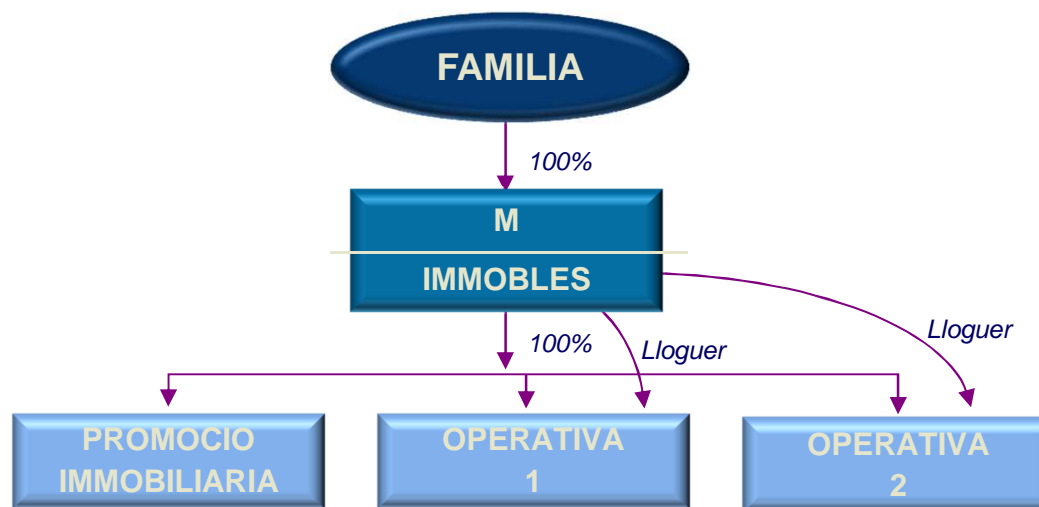
## Resum de la consulta

La consulta es planteja com tractar una operació d'escissió d'una societat dominant d'un grup a través de la qual els accionistes, persones físiques, de la mateixa obtenen participacions de control no equivalents en grups menors de nova creació.

En concret, la consulta pregunta a l'ICAC quina norma ha d'aplicar-se en el reconeixement i valoració inicial de les inversions i els corresponents immobles en les respectives societats beneficiàries de l'escissió, la norma de registre i valoració 21 "operacions entre empreses del grup" (NRV 21), o la norma de registre i valoració 19 "combinacions de negoci" (NRV 19).

També es planteja, finalment, l'aplicació per analogia de la NRV 19 a situacions en les que el darrer beneficiari de la combinació es una persona física a través d'un vehicle de nova creació, als efectes de resoldre quina es l'entitat adquirent, doncs la NRV 19 regula la combinació de dos o més negocis. D'acord amb aquesta NRV 19, només els actius i passius del negoci adquirit es reconeixen a valor raonable.

# Consulta nº 1. BOICAC 89/2012



# Consulta nº 1. BOICAC 89/2012

## Resposta

L'ICAC, partint de la base de que el registre comptable s'ha de fer atenent al fons econòmic i jurídic de les operacions (fa una clara menció a que no es tracti d'una simulació), conclou el següent:

- ✓ L'operació quedarà dins la NRV 19 si les societats que intervenen es qualifiquen com empreses del grup, d'acord amb la NECA 13<sup>a</sup> PGC
  - ✓ Vinculació de control anàloga a la prevista a l'article 42 Cco., o
  - ✓ quan les empreses estiguin controlades per qualsevol mitjà per una o varies persones físiques que actuïn conjuntament o es trobin sota direcció única per acords o clàusules estatutàries
- ✓ En defecte d'actuació conjunta, aplicarà la NRV 19 si els elements patrimonials aportats a les societats beneficiàries constitueixen un negoci, o la NRV 2<sup>a</sup> per les aportacions no dineràries, en cas que no ho fossin.
- ✓ Justificació: el soci "aporta" un patrimoni a la societat beneficiària, diferent del que controlava de manera indirecta mitjançant la participació que tenia en la societat escindida.

## Consulta nº 1. BOICAC 89/2012

### **Resposta**

En cas que fos d'aplicació la NRV19 a l'operació descrita, es planteja el problema d'identificar l'empresa adquirent donat que només una de les entitats que participa en l'operació (el negoci escindit) existia prèviament.

L'ICAC no veu impediment a que li sigui d'aplicació el mètode d'adquisició, considerant en aquest cas que el negoci es adquiret de manera indirecta per un conjunt de persones físiques, que entreguen en contraprestació la participació que tenien en el grup que s'escindeix.

## Consulta nº 1. BOICAC 89/2012

### **Aspecte fiscal relacionat**

Des del punt de vista fiscal, l'operació descrita planteja un interrogant que pot ser rellevant en el temps, relatiu a quin ha de ser el cost d'adquisició fiscal de les accions/participacions de les societats de nova constitució que rebran les persones físiques involucrades en l'operació d'escissió.

La DGT s'ha pronunciat al respecte en un cas similar (Consulta Vinculant nº V1826-08, de 13 d'octubre de 2014), en la que disposa que el cost d'adquisició fiscal de la participació de l'entitat escindida es distribuirà entre la participació que es manté en l'entitat i la participació rebuda de les noves entitats creades en funció dels seus valors reals.

**Nº de Consulta: 1**

**Nº de BOICAC: 89/2012**

**Contenido: Combinación de negocios. NRV 19ª. Sobre el tratamiento contable de una determinada operación de escisión.**

### **Sobre el tratamiento contable de una determinada operación de escisión.**

#### **Respuesta**

La sociedad "M" es la dominante de un grupo de sociedades cuyo activo se compone de inmuebles (que arrienda a las sociedades "operativas") y de la participación en varias sociedades mercantiles que desarrollan actividades económicas diversas, entre ellas, la inmobiliaria. Los socios de "M", personas físicas vinculadas por una relación de parentesco, han acordado la escisión parcial de la sociedad dominante, en el marco de un plan de reestructuración del grupo, en cuya virtud se crearán dos nuevos grupos, reteniendo la sociedad "M", exclusivamente, la participación en la empresa dedicada a la actividad de promoción inmobiliaria.

Las sociedades dominantes de los respectivos grupos serán las sociedades beneficiarias, de nueva creación, que adquieren las inversiones en las sociedades dependientes "operativas" junto con los correspondientes inmuebles arrendados.

A mayor abundamiento, el consultante manifiesta que la escisión es de las previstas en el artículo 76 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, circunstancia que determina que la participación de los socios, personas físicas, en las tres sociedades dominantes, la sociedad "M" y las dos sociedades beneficiarias de la escisión, no es la misma que la que mantenían, antes de realizarse la operación en la sociedad "M" y, por tanto, el consultante señala que si bien los dos nuevos grupos están controlados por partes vinculadas, cuestión distinta es que hayan de considerarse empresas del grupo, ni en los términos del art. 42 del Código de Comercio, ni en los previstos en la norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 13ª. "Empresas del grupo, multigrupo y asociadas" del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que podríamos denominar grupo "ampliado".

Considerando estos antecedentes, la consulta versa sobre qué norma debe aplicarse en el reconocimiento y valoración inicial de las inversiones y los correspondientes inmuebles en las respectivas sociedades beneficiarias de la escisión. En particular, se pregunta si debe calificarse como una operación entre empresas del grupo, en cuyo caso sería de aplicación la norma de registro y valoración (NRV) 21ª. "Operaciones entre empresas del grupo" del PGC o, si por el contrario, serían de aplicación los criterios contenidos en la NRV 19ª. "Combinaciones de negocios", en ambos casos, según la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre,

por el que se aprueban las normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Adicionalmente, bajo la hipótesis de que la operación quedase dentro del alcance de la NRV 19ª, se pregunta si las sociedades beneficiarias de la escisión pueden calificarse como sociedades adquirentes, a los efectos de aplicar el método de adquisición.

### **1.- Normativa aplicable.**

El registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquéllas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

El citado análisis de fondo puede llevar en unas ocasiones a otorgar un tratamiento contable particular a los diferentes hechos económicos que se formalizan en una sola operación, y en otras a otorgar un tratamiento contable a diferentes operaciones en la medida en que en su conjunto solo encierran un hecho económico. Este análisis debe realizarse, como se ha señalado, después de un previo estudio de todos los antecedentes y circunstancias que concurren en la operación.

En definitiva, en las operaciones entre empresas del grupo, la ausencia de intereses contrapuestos requiere extremar la cautela en dicho análisis para evitar que una sucesión de negocios jurídicos y su correspondiente registro contable pudiera ser el medio empleado para contravenir el criterio del precio de adquisición, o se emplease para dar cobertura a infracciones de normas imperativas reguladoras de las sociedades de capital, como por ejemplo: la prohibición de devolución de aportaciones al margen de una reducción de capital o los límites a la distribución de beneficios y entrega a cuenta de dividendos.

Las operaciones de escisión, aportación no dineraria o fusión en las que la sociedad beneficiaria o absorbente es de nueva creación quedan dentro del ámbito de aplicación de la NRV 21ª.2 si las sociedades que intervienen en la misma se califican como empresas del grupo, de acuerdo con la NECA 13ª del PGC.

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

Es decir, la NECA 13ª regula el concepto de grupo "ampliado" a partir del concepto de "actuación conjunta", una cuestión de hecho y por lo tanto de juicio cuya apreciación en cada caso concreto compete a los administradores de las sociedades involucradas en la operación y, posteriormente, a sus auditores.

En el supuesto de que, tal y como plantea el consultante, la operación quedase fuera del alcance de la NRV 21ª, cabe señalar que el tratamiento contable de la escisión



seguirá los criterios recogidos en la NRV 19ª si los elementos patrimoniales aportados a las sociedades beneficiarias constituyen un negocio, o los previstos en la NRV 2ª para las aportaciones no dinerarias, en caso de que no lo fueran.

Dicha conclusión se soporta en el siguiente razonamiento. La NRV 19ª regula la forma en que las empresas deben contabilizar las combinaciones de negocios en las que participen, entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios.

De acuerdo con la citada definición, si bien en toda combinación de negocios lo habitual será que intervengan más de un negocio, no es menos cierto que la literalidad de la norma no excluye que dentro de su alcance puedan tener cabida las operaciones de escisión con un fondo económico similar al descrito en la consulta; es decir, operaciones en principio de signo opuesto a las combinaciones, en la medida en que constituyen el instrumento jurídico empleado para separar varios negocios, que sin embargo son adquiridos, en unidad de acto pero de manera indirecta, por algunas de las personas físicas que antes de la operación controlaban el grupo "ampliado" y después pasan a controlar alguna de las sociedades beneficiarias.

A la misma conclusión podría llegarse mediante un razonamiento diferente, considerando la analogía existente desde un punto de vista económico entre la escisión y la reducción de capital con simultánea aportación, siendo en este segundo enfoque, la citada reducción de capital, la operación a excluir de la NRV 21ª.2, al amparo de los argumentos que se han expuesto más arriba (cambio en el control). La posterior/simultánea aportación a la sociedad beneficiaria, a pesar de poder quedar incluida en el alcance de la NRV 21ª.2, se reconocería en esta última por el valor razonable que se hubiera atribuido al negocio como consecuencia de la previa reducción de capital.

En definitiva, bajo esta segunda tesis, en la escisión el socio "aporta" un patrimonio a la sociedad beneficiaria, distinto del que controlaba de manera indirecta mediante la participación que poseía en la sociedad escindida.

## **2.- La sociedad adquirente en la NRV 19ª.**

De conformidad con el apartado 2.1 de la NRV 19ª la empresa adquirente es la que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos.

En particular, en las combinaciones derivadas de una escisión en las que intervienen dos negocios (circunstancia que acontece, bien cuando la sociedad beneficiaria no es de nueva creación y ya integraba un negocio, o bien cuando una sociedad beneficiaria de nueva creación absorbe dos negocios), la norma aclara que se califica como empresa adquirente el negocio que como consecuencia de la combinación se escinde de la entidad en la que se integraba y obtiene el control sobre otro u otros negocios.

Adicionalmente, en el citado apartado también se precisa que cuando, como consecuencia de una operación de fusión, escisión o aportación no dineraria, se constituya una nueva empresa, se identificará como empresa adquirente a una de las que participen en la combinación y que existían con anterioridad a ésta. Para identificar la empresa adquirente se atenderá a la realidad económica y no solo a la forma jurídica de la combinación de negocios.

Posteriormente, en desarrollo de estos criterios en la consulta 19 publicada en el Boletín de este Instituto nº 85, de marzo de 2011, se concreta que: *"(...) cuando se constituya una nueva empresa, con carácter general ésta no podrá calificarse como adquirente, salvo que adquiriese el control efectivo de las entidades que participan en la operación. Esto es, que lejos de constituir una mera simulación, en la nueva entidad radique el control del grupo, habiéndolo perdido los antiguos socios o propietarios de las citadas entidades."*

A la vista de estos antecedentes, la cuestión que parece suscitar el consultante es cómo resolver, en el caso que nos ocupa, el problema de identificar la empresa adquirente cuando solo una de las entidades que participan en la operación (el negocio escindido) existía previamente.

Tal y como se ha indicado más arriba, el supuesto de hecho general que regula la NRV 19ª es la combinación de dos o más negocios. Estas operaciones se contabilizan aplicando el método de adquisición, que como su propio nombre indica surge para dar una respuesta contable a la adquisición de un negocio. En aplicación del citado método, solo los activos y pasivos del negocio adquirido (en ningún caso los de la adquirente) se reconocen, con carácter general, a valor razonable.

Sin embargo, nada impide que la aplicación del citado método también pueda invocarse en aquellas operaciones como la descrita por el consultante, en las que un negocio es adquirido de manera indirecta por un conjunto de personas físicas, que como contraprestación entregan a su vez la participación que poseían en el grupo que se escinde otorgando así un adecuado tratamiento contable a la operación. Todo ello, siempre y cuando, en sintonía con la citada consulta, y lo expresado al inicio de la presente contestación, el cambio en el control de los negocios involucrados no constituya una mera simulación.

**Consulta Vinculante V1826-08, de 13 de octubre de 2008 de la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas**

**LA LEY 3605/2008**

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Regímenes tributarios especiales. Sociedades patrimoniales. La contribuyente es una sociedad patrimonial, que plantea acoger su disolución al régimen fiscal previsto para la disolución y liquidación de sociedades patrimoniales. Al producirse la disolución y liquidación de la contribuyente de acuerdo con dicho régimen fiscal, a efectos de su Impuesto, no se devengará renta alguna con ocasión de la atribución de bienes o derechos a los socios, personas físicas o jurídicas, residentes en territorio español, por lo que no va a generarse una doble imposición para los socios con motivo del tratamiento fiscal. Respecto a si la contribuyente debe incluir como valor de adquisición de la sociedad disuelta el importe recogido como la prima de emisión que se corresponde con una revalorización contable producida por una operación de escisión acogida al régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones 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, cabe indicar que dependerá en cada caso concreto, pues hay que tener en cuenta, aparte del valor de adquisición de las participaciones, los beneficios sociales no distribuidos, las deudas, créditos, dinero o signo que lo represente o los restantes elementos que se adjudiquen a los socios, ... etc., sin que de ello pueda deducirse que se genera una doble imposición para ellos. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Base imponible. Ganancias patrimoniales. En lo que se refiere a la adjudicación de deudas, créditos y dinero o signo que lo represente, puede generarse una ganancia patrimonial para el socio si el valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones aumentado en el importe de las deudas adjudicadas y disminuido en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado, da un resultado es negativo, considerándose dicho resultado el importe de la ganancia patrimonial. Para los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, la ganancia patrimonial se generará, en su caso, cuando tenga lugar su transmisión, considerándose en este caso que tienen un valor de adquisición cero.

**DESCRIPCIÓN**

La entidad consultante tiene a fecha de presentación de la presente consulta la consideración de sociedad patrimonial, y plantea acoger su disolución al régimen fiscal de la disposición transitoria vigésimo cuarta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En relación a lo dispuesto en la citada disposición transitoria, la entidad consultante se plantea si debe incluir como valor de adquisición de la sociedad disuelta el importe recogido como la prima de emisión que se corresponde con una revalorización contable producida por una operación de escisión acogida al régimen especial del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En este sentido, a continuación se resume la operación de escisión:

- - La entidad consultante se constituyó en 1995 mediante una escisión parcial acogida al régimen fiscal especial previsto en la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas.
- - Como consecuencia de la aplicación de este régimen, la consultante valoró los activos y pasivos recibidos a valor de mercado, revalorizándose éstos contablemente, revalorización que se contempla en el balance de la empresa dentro de los fondos propios, en la partida de prima de emisión.
- - Sin embargo, en aplicación de dicho régimen especial, el valor fiscal sigue siendo el originario.
- - El total de los fondos propios originados en la constitución de esta sociedad, se correspondían parte al precio de adquisición de las participaciones de la sociedad escindida, y parte a la revalorización contable realizada. La prima de emisión que se contabilizó en su momento no se corresponde únicamente con la revalorización contable que se hizo de los elementos aportados a la consultante, sino que también está formada con parte del precio de adquisición de las participaciones de la sociedad escindida.
- - La prima de emisión contabilizada en la consultante no se debe a plusvalías realmente efectuadas, ni se corresponde con valores fiscales, sino a la revalorización contable de los activos y pasivos recibidos por la consultante en una operación acogida al régimen especial.

### ***CUESTIÓN***

*De acuerdo con lo expuesto, al calcular el resultado de la disolución de la consultante en aplicación de la disposición transitoria vigésimo cuarta del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se plantea si la prima de emisión originada por aplicación del régimen especial del capítulo VIII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se tiene que considerar como parte del precio de adquisición de las participaciones de la sociedad patrimonial que se disuelve, a la hora de calcular la ganancia/pérdida patrimonial correspondiente, o por el contrario, esta revalorización no se ha de considerar dentro del precio de adquisición. En caso de pronunciarse*

*por esta segunda solución, se solicita que se señale expresamente la forma de evitar la doble imposición que se generaría en sede de los socios beneficiarios de la disolución ante la futura transmisión de los bienes recibidos, ya que al ser el resultado de la fórmula descrita en la disposición transitoria vigésimo cuarta negativo, el valor de adquisición a efectos de futuras transmisiones para el socio de los elementos adjudicados sería cero, y por tanto, ante una venta futura de los bienes, se tributaría nuevamente por esas plusvalías.*

## CONTESTACIÓN

La Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas, en su título primero, fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, regulaba en su capítulo IV el régimen aplicable a los socios, señalando su artículo 9:

«Artículo 9º. Valoración fiscal de las participaciones recibidas. Los valores recibidos en virtud de las atribuciones a que se refiere el artículo anterior se valorarán, a efectos fiscales, por el valor de los entregados, determinado de acuerdo con la normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades, según proceda. Esta valoración se aumentará o disminuirá en el importe de la compensación complementaria en dinero entregada o recibida. Los incrementos y disminuciones de patrimonio, así como, en su caso, las pérdidas de valor fiscalmente deducibles se calcularán en función de la mencionada valoración, cualquiera que fuese el importe por el que los valores se hayan contabilizado.»

La aplicación del precepto transcrito al caso consultado determina que, desde el punto de vista fiscal, los valores recibidos por los socios como consecuencia de constitución de la entidad consultante por la escisión parcial de la sociedad en la que participaban, tendrán el mismo valor que los entregados. No obstante, dado que como consecuencia de la escisión parcial la participación tenida en la entidad escindida se desdobra en la participación que se mantiene en esta entidad y la participación recibida en la entidad consultante, el precio de adquisición de la participación se distribuirá entre ambas participaciones en función de sus valores reales.

Por otra parte, y sin que en la contestación a la presente consulta vaya a analizarse la posible condición de sociedad patrimonial de la entidad consultante, ni el posible cumplimiento de los requisitos para acogerse al régimen de disolución y liquidación de sociedades patrimoniales, al carecer de información para ello, cabe indicar lo siguiente, partiéndose asimismo de la suposición de que la entidad consultante es residente en territorio español y sus socios son personas físicas igualmente residentes en territorio español.

El capítulo VI del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, dedicado al régimen especial de las sociedades patrimoniales, quedó derogado, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007, por la disposición derogatoria segunda 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.

Asimismo, en virtud de dicha Ley 35/2006, se añadió en el TRLIS una disposición transitoria vigésimo cuarta, referida al régimen fiscal aplicable a la disolución y liquidación de sociedades patrimoniales. Esta disposición transitoria establece en su apartado 2:

«2. La disolución con liquidación de dichas sociedades tendrá el siguiente régimen fiscal:

- **a) (...)**
- **b) (...)**
- **c)** A efectos del Impuesto sobre Sociedades de la sociedad que se disuelve, no se devengará renta alguna con ocasión de la atribución de bienes o derechos a los socios, personas físicas o jurídicas, residentes en territorio español.
- **d)** A efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes de los socios de la sociedad que se disuelve:
  - **1.º** El valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones en el capital de la sociedad que se disuelve, determinado de acuerdo con lo establecido en el artículo 35.1.c) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, se aumentará en el importe de las deudas adjudicadas y se disminuirá en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado.
  - **2.º** Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo anterior resultase negativo, dicho resultado se considerará renta o ganancia patrimonial, según que el socio sea persona jurídica o física, respectivamente, sin que resulte de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este supuesto, cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerará que tiene un valor de adquisición cero.
  - **3.º** Si el resultado de las operaciones descritas en el párrafo 1.º anterior resultase cero o positivo, se considerará que no existe renta o pérdida o ganancia patrimonial. Cuando dicho resultado sea cero, cada uno de los restantes elementos de

activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, tendrá como valor de adquisición cero. Si el resultado fuese positivo, el valor de adquisición de cada uno de los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, será el que resulte de distribuir el resultado positivo entre ellos en función del valor de mercado que resulte del balance final de liquidación de la sociedad que se extingue.

- 4.º Los elementos adjudicados al socio, distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, se considerarán adquiridos por éste en la fecha de su adquisición por la sociedad, sin que, en el cálculo del importe de las ganancias patrimoniales resulte de aplicación lo establecido en la disposición transitoria novena de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»

El artículo 35.1.c) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (TRLIRPF), aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, según redacción vigente a 31 de diciembre de 2006, establecía que cuando la alteración en el valor del patrimonio proceda:

«c) De la transmisión de valores o participaciones en el capital de sociedades patrimoniales, la ganancia o pérdida se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión de aquéllas. A tal efecto, el valor de adquisición y de titularidad se estimará integrado: Primero. Por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición. Segundo. Por el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen sido obtenidos por la sociedad durante los períodos impositivos en los que tributó en el régimen de sociedades patrimoniales en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y enajenación. Tercero. Tratándose de socios que adquieran los valores con posterioridad a la obtención de los beneficios sociales, se disminuirá el valor de adquisición en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios que procedan de períodos impositivos durante los cuales la entidad tuviera la consideración de sociedad patrimonial. El valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor neto contable de los activos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, o por su valor de mercado si fuese inferior. Lo dispuesto en este párrafo se entenderá sin perjuicio de la aplicación, cuando proceda, de lo previsto en materia de derechos de suscripción en los dos párrafos anteriores.»

De acuerdo con el artículo 35.1.c) del TRLIRPF transcrito, el valor de adquisición y titularidad estará integrado por el precio o cantidad desembolsada para su adquisición determinado en la forma antes comentada y, en el caso consultado, por los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, hubiesen

sido obtenidos y no distribuidos por la sociedad durante los períodos impositivos en los que tributó en el régimen de sociedades patrimoniales, sin que a estos efectos se considere incluida en tales beneficios la revalorización contable que se originó en la escisión parcial en virtud de la cual se constituyó la entidad consultante.

Con tal proceder, no se generaría para los socios, como se presupone en el escrito de consulta, una doble imposición, ya que la revalorización antes citada no tuvo efectos fiscales con motivo de la escisión parcial, habiéndose acogido la entidad consultante al régimen especial previsto en la Ley 29/1991, que en su título primero, fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores, regulaba en su capítulo III el régimen de las entidades adquirentes, señalando su artículo 5:

«Artículo 5º. Valoración fiscal de los bienes adquiridos.1. Los incrementos y disminuciones de patrimonio, las amortizaciones y, en su caso, las pérdidas de valor fiscalmente deducibles, concernientes a los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones enunciadas en el artículo 1º, se calcularán, a efectos fiscales, de la siguiente manera:a) Cuando los bienes estén situados en territorio español, sobre los mismos valores y en las mismas condiciones que hubiera aplicado la entidad transmitente si no se hubiera llevado a cabo la operación. Los valores se corregirán, en su caso, en el importe de los incrementos y disminuciones de patrimonio que hayan tributado efectivamente con ocasión de aquélla.(...)»

Asimismo, al producirse la disolución y liquidación de la entidad consultante de acuerdo con el régimen establecido en la disposición transitoria vigésimo cuarta del TRLIS, a efectos de su Impuesto sobre Sociedades, no se devengará renta alguna con ocasión de la atribución de bienes o derechos a los socios, personas físicas o jurídicas, residentes en territorio español.

Por tanto, y de acuerdo con lo señalado, no va a generarse una doble imposición para los socios con motivo del tratamiento fiscal comentado. En cuanto al resultado de aplicar la fórmula que contempla la disposición transitoria vigésimo cuarta del TRLIS, a que se refiere el escrito de consulta, cabe indicar que tal resultado dependerá en cada caso concreto, pues viene determinado, aparte de por el valor de adquisición de las participaciones, por los beneficios sociales no distribuidos, por las deudas, créditos, dinero o signo que lo represente o los restantes elementos que se adjudiquen a los socios, ... etc., sin que de ello pueda deducirse que se genera una doble imposición para ellos.

Por otra parte, en lo que se refiere a la adjudicación de deudas, créditos y dinero o signo que lo represente, puede generarse una ganancia patrimonial para el socio si el valor de adquisición y, en su caso, de titularidad de las acciones o participaciones aumentado en el importe de las deudas adjudicadas y disminuido en el de los créditos y dinero o signo que lo represente adjudicado, da un resultado es negativo, considerándose dicho resultado el importe de la ganancia patrimonial. Por otra parte, en este supuesto, para los restantes elementos de activo adjudicados distintos de los créditos, dinero o signo que lo represente, la ganancia patrimonial se generará, en su caso, cuando tenga lugar su transmisión, considerándose en este caso que tienen un valor de adquisición cero.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.