

# La subrogación de derechos y obligaciones tributarias y la imputación de rentas en las escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de rama de actividad\*

ÁLVARO IZAGUIRRE SALGADO

Graduado en Derecho y Administración y  
Dirección de Empresas por la Universidad de Deusto  
Deustuko Unibertsitateko Zuzenbideko eta  
Enpresen Administrazioa eta Zuzendaritzako graduun bikoitza

FECHA DE RECEPCIÓN / SARRERA-DATA: 17/11/2020

FECHA DE ADMISIÓN / ONARTZE-DATA: 5/07/2022

**Resumen:** En el presente trabajo se analizan determinadas diferencias que han venido existiendo entre el 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 (en adelante, régimen fiscal especial de reestructuraciones empresariales) aplicable en territorio común y el que se aplica en territorio foral, en el marco del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS).

---

\*Trabajo premiado en la V Edición del “Premio Adrián Celaya para Jóvenes Juristas”, otorgado por la Academia Vasca de Derecho/Zuzenbidearen Euskal Akademia, en 2020.

Academia Vasca de Derecho  
Zuzenbidearen Euskal Akademia  
ISSN: 2173-9102  
DL./L.G.: BI-1677-03

Ilustre Colegio Notarial del País Vasco  
Euskal Herriko Notario Elkargo Txit Prestua  
Ilustre Colegio de la Abogacía de Bizkaia  
Bizkaiko Abokatuen Elkargo Ohoretsua  
Boletín *JADO*. Bilbao. Año XVII. Nº 30. Enero-Diciembre, 2022, pp. 301-363  
*JADO* Aldizkaria. Bilbo. XVII. urtea. 30 zk. 2022, Urtarrila-Abendua, 301-363 or.

El objetivo del estudio es exponer las diferencias entre la normativa fiscal común y foral en lo relativo al régimen especificado, restringiéndose dentro del mismo a la subrogación en las bases imponibles negativas (en adelante, BINs) y a la imputación de rentas; explicar el desarrollo reciente de la legislación mercantil relativa a ambos asuntos y cómo se ha trasladado a la normativa tributaria común y foral y establecer los criterios que se toman para solventar las diferencias entre ambos regímenes.

**Palabras clave:** imputación de rentas; escisiones parciales; aportaciones no dinerarias; ramas de actividad.

### **Tributuzko eskubide eta betebeharretan subrogatzea eta errentak egozte, zatiketa partzialetan eta jarduera-adarraren diruz besteko ekarpenetan**

**Laburpena:** Lan honetan lurralde erkideko eta foru-lurraldeetako arauketen arteko aldeak aztertuko dira araubide berezi jakin batean, hots, bat-egite, zatiketa, aktiboek ekarpena, baloreen trukea eta Europako Sozietate nahiz Europako Sozietate Kooperatibaren sozietate-egoitza aldatzeko araubide berezia. Araubide berezi hori Sozietateen gaineko Zergan arautu da.

Idazlan honen helburua da lurralde erkideko eta foru-lurraldeetako arauketa fiskalen arteko aldeak azaltzea aipatu araubide bereziari dagokionez. Nolanahi den ere, araubide horretan zerga-oinarri negatiboek subrogazioa eta errenten egozketa soilik aztertuko dira. Halaber, bi gai horiei buruz merkataritzako legeek garatu berri dutena azalduko da, baita garapen hori nola islatu den lurralde erkideko eta foru-lurraldeetako tributu-arauetan ere. Azkenik, araubide horien arteko ezberdintasunak konpontzeko irizpideak ezarri nahi dira.

**Gako-hitzak:** errentak egozte; zatiketa partziala; diruz besteko ekarpena; jardue-  
ra-adarrak.

**The subrogation of tax rights and obligations and the imputation of income in partial divisions and non-monetary contributions of the branch of exercise**

**Abstract:** This paper analyzes certain differences that have come existing between the special regime for mergers, divisions, contributions of assets, exchange of securities and change of registered office of a European Company or a European Cooperative Society from one Member State to another of the Union European (hereinafter, special tax regime for corporate restructuring) applicable in common territory and the one that applies in foral territory, within the framework of the Corporate Tax (hereinafter, IS).

The objective of the study is to expose the differences between the common tax regulations and foral in relation to the specified regime, restricting within it to the subrogation in negative tax bases (hereinafter, BINs) and imputation income; explain the recent development of commercial law relating to both issues and how it has been transferred to the common and foral tax regulations and establish the criteria that are taken to solve the differences between both regimes.

**Key words:** income imputation; partial excisions; non-monetary contributions; -branches of activity.



**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN; II. SÍNTESIS DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE REESTRUCTURACIONES EMPRESARIALES; III. DIFERENCIAS ENTRE EL RÉGIMEN COMÚN Y FORAL EN LO REFERENTE A LA TRANSMISIÓN DE BIENES: 1. Situación anterior a la LME (anterior a 2009); 2. Periodo posterior a la LME y anterior a la LIS (2009-2015); 3. Periodo posterior a la LIS (2015-2019); 4. Novedades y Proyectos normativos (año 2020); IV. DIFERENCIAS ENTRE EL RÉGIMEN COMÚN Y FORAL EN LO REFERENTE A LA IMPUTACIÓN DE RENTAS: 1. Situación anterior a la LIS (hasta 2014 inclusive); 2. Periodo posterior a la LIS (a partir de 2015); 3. Novedades y Proyectos Normativos (2020); V. CONCLUSIONES; VI. BIBLIOGRAFÍA Y REFERENCIAS; ANEXOS.

## ABREVIATURAS

[en orden alfabético]

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
Anteproyecto	ANTEPROYECTO DE NORMA FORAL _____/2020 de ____ de _____ de transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, de la Directiva (UE) 2016/1164 del consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior y de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.
Antigua LIS	Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
Antigua NFISB	Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.
Antiguas NFISs	Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.  Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, de Las Juntas Generales De Álava, del Impuesto sobre Sociedades.  Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, de Las Juntas Generales De Álava.  Colectivamente.

BI	Base Imponible
BINs	Bases Imponibles Negativas
Concierto Económico	Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.
DGT	Dirección General de Tributos
EP	Establecimiento Permanente
HFB	Hacienda Foral de Bizkaia
HHFF	Haciendas Forales
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
LME	Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles

LSA	Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas
MATEPSS	Mutua de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social
NFISB	Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre de 2013, del Impuesto Sobre Sociedades
NFISG	Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades
NFISs	Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre de 2013, del Impuesto Sobre Sociedades. Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Territorio Histórico de Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades. Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Colectivamente.
OS	Operaciones Societarias
PGC	Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
Régimen fiscal especial de reestructuraciones empresariales	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

RM	Registro Mercantil
SS	Seguridad Social
TRLIS	Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades



## I. INTRODUCCIÓN

En este escrito se tratan determinadas diferencias que han venido existiendo entre el 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 (en adelante, régimen fiscal especial de reestructuraciones empresariales) aplicable en territorio común y el que se aplica en territorio foral, en el marco del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS).

El objetivo del trabajo es exponer las diferencias entre la normativa fiscal común y foral en lo relativo al régimen especificado, restringiéndose dentro del mismo a la subrogación en las bases imponibles negativas (en adelante, BINs) y a la imputación de rentas; explicar el desarrollo reciente de la legislación mercantil relativa a ambos asuntos y cómo se ha trasladado a la normativa tributaria común y foral y establecer los criterios que se toman para solventar las diferencias entre ambos regímenes.

El tema es de relevancia (pese a que se encuentre parcialmente solventado) en tanto que, como se verá, las diferencias no son menores, y provocan cierta inseguridad jurídica, al actuar en ocasiones como barrera en las operaciones que impliquen la potencial aplicación de ambas normativas, foral y común, cuando intervienen sendas sociedades residentes en ambos territorios, y en tanto que afectan a la transmisión de BINs y a la imputación de rentas por mor de la retroacción contable y fiscal. Durante la elaboración de este trabajo se han llevado a cabo modificaciones al respecto y hay otra en fase de Anteproyecto, serán debidamente comentadas. Otra parte de su interés radica en que confluyen conceptos fiscales y mercantiles al ser este régimen el aplicable a operaciones de reestructuración y reorganización empresarial.

La aproximación elegida comienza por introducir el tema, tras ello, explica, desarrollo legislativo incluido, las diferencias entre el régimen común

y foral respecto de la transmisión de BINs, cerrándose esta primera parte mencionando cómo se han venido solucionando las discrepancias por la vía de hecho, las implicaciones del sistema y las novedades legislativas.

En la sección siguiente se explicarán las diferencias respecto de la retroacción contable y fiscal con referencias a la legislación mercantil anterior y actual y se finalizará de nuevo con las soluciones empleadas por la vía de hecho, sus implicaciones y las novedades al respecto. En ambos casos se incluirán consultas tributarias que muestren efectivamente los criterios de las diversas administraciones tributarias concernidas.

## II. SÍNTESIS DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE REESTRUCTURACIONES EMPRESARIALES.

Las reestructuraciones societarias tienen impactos sobre diferentes impuestos, como son el IS o el impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF), en tanto que puede haber una transmisión de patrimonio entre una sociedad y otra con plusvalías, teniendo también impacto entre los eventuales socios personas físicas, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en adelante, ITPAJD) en la modalidad de operaciones societarias (en adelante, OS) al existir, valga la redundancia, una operación societaria. Por otra parte, si la transmitente es una empresa también puede afectar al impuesto sobre el valor añadido (en adelante, IVA) en tanto que la empresa puede transmitir un conjunto de bienes, por último, también puede afectar al impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante, IIVTNU), si se transmiten inmuebles urbanos en el seno de la operación<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> ALGUACIL MARÍ, Pilar. “Fiscalidad de la fusión y de otras modificaciones estructurales” en CANO ORTEGA, Cristina (Coord). Integración Y Concentración De Empresas Agroalimentarias. Madrid: Ed. Dykinson, 2018, pp. 623-639.

El escrito tiene como objetivo explicar las diferencias más relevantes que se presentan entre el Régimen Fiscal Especial de Reestructuraciones Empresariales en la normativa del IS de territorio común y en la de los territorios forales. Esto es así porque de los mencionados, el IRPE, el IS y el IITVNU son tributos concertados de normativa autónoma, mientras que tanto ITPAJD en lo referido a letras de cambio y OS como el IVA son tributos concertados de normativa común, por lo que en estos dos últimos no habrá diferencias significativas<sup>2</sup>.

Las diferencias más relevantes entre los regímenes forales y común, como se verá, surgen, en las aportaciones no dinerarias de rama de actividad y en las escisiones parciales.

Antes de continuar resulta conveniente delimitar el concepto mercantil y doctrinal de operación de reestructuración o reorganización empresarial, quedarán en él comprendidas las decisiones que impliquen una alteración sustancial del contrato de sociedad al afectar a la organización patrimonial o personal de la misma<sup>3</sup>. De esta forma la diferencia entre estas acciones y la modificación de estatutos es que en el último caso se modifica el marco estatutario interno que regula la sociedad, mientras que en el primero se da un cambio en la estructura de la sociedad.

En una operación de reestructuración hay una transmisión de patrimonios y ello puede implicar la afloración de plusvalías si el valor de lo recibido (las acciones o participaciones tras la operación) es mayor al de lo entregado (que en este caso se corresponderá con lo entregado para adquirir la participación principal), lo cual no es algo extraño ya que la

---

<sup>2</sup> ATXABAL RADA, Alberto y GARCÍA ROSS, José Javier. “Derecho Financiero y Tributario Foral Vasco”. Bilbao: Ed. Gomylex, 2017, pp. 95-105.

<sup>3</sup> GARCÍA DE ENTERRÍA, Javier. “Las Modificaciones Estructurales de las Sociedades” en MENÉNDEZ MENÉNDEZ, Aurelio y ROJO FERNÁNDEZ, Ángel (Dirs.). Lecciones de Derecho Mercantil Volumen I. 15ª Edición. Navarra: Ed. Civitatis, 2017, pp. 561-562.

Ley de Sociedades de Capital<sup>4</sup>, en su artículo 274 obliga a crear una reserva legal, lo que aumentará el valor de su patrimonio neto a lo largo del tiempo. La existencia de esta reserva implica que parte de los beneficios de la empresa no son distribuibles por lo que al quedarse en ella su valor aumenta, este aumento de valor de la quedará reflejado en la operación de forma que se pondrán de manifiesto rentas que deberán ser declaradas en el impuesto correspondiente, que a los efectos de este escrito será el IS.

El régimen fiscal especial de reestructuraciones empresariales proviene de normativa europea, concretamente de la Directiva 90/434/CEE<sup>5</sup>, cuya premisa la neutralidad fiscal de las operaciones de reorganización empresarial, es más, tras la última reforma de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>6</sup> (en adelante, LIS) en este tipo de operaciones ha pasado de ser el régimen por defecto, sin ser necesaria la opción para su aplicación, tal y como sucedía tanto en el anterior Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades<sup>7</sup> (en adelante, TRLIS) como en la anterior Ley 43/95 sobre el Impuesto de Sociedades<sup>8</sup> (en adelante,

<sup>4</sup> Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Boletín Oficial del Estado, de 03 de julio de 2010, n° 161.

<sup>5</sup> Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. Diario Oficial n° L 225 de 20 de agosto de 1990 pp. 0001 – 0005.

<sup>6</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, de 28 de noviembre 2014, n° 288.

<sup>7</sup> Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, 11 de marzo de 2004, n° 61.

<sup>8</sup> Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, de 28 de diciembre de 1995, n° 310.

antigua LIS). En la normativa del IS foral sigue siendo necesario ejercitar la opción por este régimen para que se aplique, este aspecto no ha sido modificado en las novedades legislativas que serán referidas en párrafos posteriores. El objetivo que subyace es que la fiscalidad no actúe como adalid ni como impedimento a la reestructuración, por ello la normativa del IS (tanto la LIS como normativa foral) exige para la aplicación de este régimen que la motivación no sea fiscal, sino económica, de forma que las reorganizaciones que persigan principalmente ahorros o ventajas fiscales no podrán acogerse a este régimen. La herramienta que usa la normativa del IS es la valoración de la contraprestación obtenida por el mismo importe de lo entregado, de esta forma se difiere la tributación que resultaría de la potencial aparición de rentas que suponen las modificaciones estructurales hasta el momento en el que, con posterioridad a la operación, se transmitan las participaciones.

Aquel socio que adquirió participaciones por un precio determinado no deberá tributar en el momento de la reorganización por la diferencia entre lo aportado y lo recibido, sino que más adelante, en el momento en el que transmita su inversión, eso sí, la renta por la que deberá tributar será la que resulte de la diferencia entre lo recibido y el coste de adquisición de su inversión inicial, de lo contrario no sería un diferimiento, sino que una suerte de exención. La consecuencia más relevante es que el socio que pretenda mantenerse en el capital de la compañía y seguir percibiendo dividendos (cabría esperar que éstos fueran mayores tras una operación de reestructuración por el efecto de las sinergias) podrá hacerlo sin tener que llevar a cabo desembolso fiscal alguno por el incremento patente de su patrimonio.

Se ha de precisar que el escrito no va a tratar de cuándo una operación de reorganización puede acogerse al régimen de neutralidad en uno u otro régimen, su objetivo es explicar las diferencias en la transmisión de BINs e imputación de rentas entre uno y otro régimen.

### III. DIFERENCIAS ENTRE EL RÉGIMEN COMÚN Y FORAL EN LO REFERENTE A LA TRANSMISIÓN DE BINS

De forma similar a lo que se hará con el segundo elemento a examinar en este escrito, se llevará a cabo el análisis atendiendo a diversos momentos de tiempo para entender la progresión y tener una mejor visión de la situación actual. Los periodos serán, el anterior a la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles<sup>9</sup> (en adelante LME) (hasta 2008), el comprendido entre la LME y la LIS (2009-2015) y el periodo post-LIS (2015-2019), acompañado este último de un apartado de novedades legislativas.

#### **1. Situación anterior a la LME (anterior a 2009)**

Para comenzar se debe aclarar que en este periodo, el anterior a 2009, estuvieron vigentes diversas normativas estatales sobre el IS, pero en todas ellas la regulación que concierne a este estudio no cambió, por lo que no se le dará mayor importancia. En esta época la regulación relativa a la transmisión de BINs vía artículo 104, en la antigua LIS, 90 TRLIS y 97 en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades de 1996 vizcaína<sup>10</sup> (en adelante antigua, NFISB), guipuzcoana<sup>11</sup> y alavesa<sup>12</sup> (en adelante, colectivamente, las antiguas NFISs) era igual, se reproducirá a continuación.

---

<sup>9</sup> Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. Boletín Oficial del Estado, de 4 de abril de 2009, n° 82.

<sup>10</sup> Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial de Bizkaia, 11 de julio de 1996, n° 135

<sup>11</sup> Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, de Las Juntas Generales De Álava, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava, 9 de agosto de 1996, n° 90

<sup>12</sup> Norma Foral 7/1996, de 4 de Julio, del Territorio Histórico De Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial de Gipuzkoa, 17 de julio de 1996, n° 133.

*La subrogación de derechos y obligaciones tributarias y la imputación de rentas en las escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de rama de actividad*

“Artículo 90. Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias (97 antiguas NFISs).

1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 83 (90 antiguas, NFISs) determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente.

*La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de beneficios fiscales o consolidar los disfrutados por la entidad transmitente.*

2. Cuando la sucesión no sea a título universal, la transmisión se producirá únicamente respecto de los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.

*La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales de la entidad transmitente, en cuanto que estuvieren referidos a los bienes y derechos transmitidos.*

3. Las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente podrán ser compensadas por la entidad adquirente.

*Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades al que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, la base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondientes a dicha participación o las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor contable.*

4. Las subrogaciones comprenderán exclusivamente los derechos y obligaciones nacidos al amparo de las leyes españolas”.

De esta forma la normativa del IS hacía depender la subrogación de derechos y obligaciones en general de si la transmisión era a título universal o no,

con un artículo específico relativo a las BINs. Esta transmisibilidad presenta-  
ba limitaciones y matizaciones en el caso de operaciones dentro del grupo.

Con este articulado cabe interpretar que la transmisión de BINs se realiza siempre y en todo caso con independencia del tipo de transmisión, si bien en el caso de las sucesiones que no sean a título universal, aunque la ley no lo explicita, solo se transmitirían las BINs correspondientes a la parte transmitida, ya que las demás no le corresponderían.

Sin embargo, también cabe interpretar la correlación entre los apartados primero y segundo, y tercero de forma que solo cabe la transmisión de BINs en las sucesiones a título universal, de suerte que el apartado tercero solo vendría a explicitar la posibilidad de transmisión de BINs y no a permitirla para todos los casos.

En este punto se deberá acudir al derecho mercantil para entender las diferencias entre las sucesiones a título universal y a título particular, en concreto se recurrirá a Manuel González-Meneses y Segismundo Álvarez en su libro sobre las modificaciones estructurales<sup>13</sup>. De él se extrae que en el periodo anterior a la LME la fusión y la escisión total eran los dos únicos casos en los que se admitía la sucesión a título universal, y que llevaban aparejadas la extinción, mientras que la escisión parcial y la segregación provocaban sucesión a título particular. Esta situación tenía como base el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas<sup>14</sup> (en adelante, LSA), que solo reconocía efectos de sucesión universal

---

<sup>13</sup> GONZÁLEZ-MENESES GARCÍA-VALDECASAS, Manuel, y ÁLVAREZ ROYO-VILLANOVA Segismundo. “Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles”. Madrid: Ed. Dykinson, 2011, pp. 223-230, 347-361

<sup>14</sup> Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. Boletín Oficial del Estado, de 27 de diciembre de 1989, n.º 310, pp 40012-40034.

a la fusión, mientras que para la escisión total o parcial solo preveía la transmisión en bloque de patrimonio, sin hacer mención expresa al tipo de sucesión que se producía. No obstante, por la propia naturaleza de la operación, y por semejanza con la sucesión hereditaria con pluralidad de herederos, la doctrina atribuía también a la escisión total los efectos de sucesión universal. Por otra parte, al no implicar la escisión parcial la transmisión de todo el patrimonio, sino que de una parte de este que conforma una empresa, no se le daba el carácter de sucesión universal.

Hecha esta disquisición mercantil, de vuelta al mundo fiscal, resulta curioso que en un principio la Hacienda Foral de Bizkaia (en adelante, HFB) en una sucinta consulta se acogió a la primera interpretación del artículo 90 de la antigua NFISB y permitió la transmisión de BINs en una aportación de rama de actividad (operación en la que no se da la sucesión universal), sin mayor justificación que una remisión a la ley seguida de:

*“De conformidad con los preceptos anteriormente transcritos las bases im-  
ponibles pendientes de compensación y que correspondan a la rama de activi-  
dad que se transmite podrán ser compensadas por la sociedad adquirente”<sup>15</sup>.*

En el último párrafo, esta consulta da por bueno el criterio del resultado contable obtenido vía contabilidad analítica para imputar la parte de la BIN que corresponde a la rama de actividad aportada.

No obstante, en territorio foral se cambió rápidamente de parecer<sup>16</sup> y las BINs dejaron de poder transmitirse en los casos de escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de rama de actividad. Por otra parte, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) no siguió la primera línea de interpretación de la HFB y desde el principio inadmitió la transmisión de BINs en casos de escisiones parciales y de aportaciones de ra-

<sup>15</sup> Consulta de 14 de marzo de 1997 de la Hacienda Foral de Bizkaia.

<sup>16</sup> Consulta de 4 de mayo de 2004 de la Hacienda Foral de Álava.

mas de actividad, tal y como se desprende de diversas consultas de 1997<sup>17</sup> y posteriores que mantienen la misma línea interpretativa<sup>18</sup>. En ellas la DGT se limita, de manera similar pero inversa a la inicialmente hecha por la HFB, a remitirse a la ley para acabar dirimiendo que las BINs solo pueden ser compensadas por la sociedad que las generó y que, al no conllevar la escisión parcial ni la aportación de rama de actividad la extinción de la sociedad que las creó, éstas no son transmisibles a la adquirente.

Una consulta de 2001 trata el tema en un caso de operaciones entre empresas del grupo, y contiene una argumentación más completa por parte de la DGT y dice:

*“Por un lado, como corresponde a un impuesto subjetivo, el derecho a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, como el resto de los derechos y obligaciones derivados de la aplicación del impuesto, son titularidad del sujeto pasivo que es titular de la actividad en cuyo ejercicio se genera, no de dicha actividad, por lo que solo él, la sociedad dominante del grupo en este caso, podrá ejercerlo. La transmisión a un tercero de todas o alguna de las actividades realizadas, carentes en sí mismas de sustantividad propia como centro de imputación de derechos y obligaciones no entraña la transmisión de derecho alguno relacionado con ellas, salvo en los casos en los que excepcionalmente se contemple lo contrario, lo que tiene lugar en la normativa propia del régimen especial previsto en la LIS para las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. En el contexto de dichas operaciones la transmisión de actividades económicas supone también la del derecho a la compensación de bases imponibles solo cuando la entidad transmitente se extingue como consecuencia de dicha transmisión, tal y como resulta de lo dispuesto en los artículos 104 y 23 de la LIS en interpretación de este Centro Directivo,*

<sup>17</sup> Consulta n° 0049-97 de 16 de enero de 1997 de la DGT. Consulta n° 0542-97 de 24 de marzo de 1997 de la DGT. Consulta n° 0704-97 de 10 de abril de 1997 de la DGT.

<sup>18</sup> Consulta n° 0042-03 de 25 de junio de 2003 de la DGT.

*La subrogación de derechos y obligaciones tributarias y la imputación de rentas en las escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de rama de actividad*

*por lo que no se habrá producido cuando se realizan mediante aportaciones no dinerarias de ramas de actividad*<sup>19</sup>.

El raciocinio que soporta la respuesta a la consulta no presenta especial complejidad, el IS es un impuesto subjetivo y los derechos y obligaciones pertenecen a las sociedades, sujetos pasivos, que los generan, no a las ramas de actividad, que son los elementos objetivos que forman el ente subjetivo gravado por el IS. En consecuencia, las deducciones, las BINs y cualesquiera otros derechos y obligaciones tributarias lo serán del sujeto pasivo, no pudiendo atribuirse a la rama que la generó. Esta norma general permite una excepción, que la ley expresamente admita esa individualización y transmisión. Precisamente esto es lo que hace el artículo 104.2, permitir traspasar los derechos y obligaciones de las partes transmitidas.

Hasta ahí nada que objetar, las tiranteces comienzan cuando la DGT interpreta que la normativa fiscal no admite lo propio respecto de las BINs, es decir, que la excepción del 104.2 no es extensible a las BINs en aplicación de lo dispuesto en el 104.3. Esta interpretación resulta especialmente restrictiva e incluso forzada, ya que el artículo 104.3 explicita y limita la posibilidad de transmisión de BINs, pero estos límites en ningún caso hacen depender la transmisibilidad de que la sucesión sea o no a título universal, contraviniendo así el proverbio latino que reza “*ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*”.

Llegados a este punto surge una cuestión relevante, la falta de jurisprudencia al respecto. Con una interpretación tan al límite de la ley, no habría sido extraño que el Tribunal Supremo hubiera conocido de esta disputa. La justificación de la falta de asuntos conocidos por parte del Tribunal Supremo puede deberse a la inseguridad jurídica y costes que ello supone. Al pensar en costes no debe pensarse solo en las costas, y en el desembolso que la no transmisibilidad de la BIN hubiera implicado en

<sup>19</sup> Consulta n° 1211-01 de 20 de junio de 2001 de la DGT.

forma de liquidación oportuna, sino que también en sanciones e intereses. Se debería completar todo el procedimiento administrativo para acabar en un recurso contencioso-administrativo. Si la sentencia interpretara la normativa del IS en la forma que las administraciones lo hacían el coste sería elevado. Es esta posibilidad de pérdida la que presumiblemente justifica el que la jurisdicción no llegase a conocer de este asunto.

Dentro de este periodo anterior a la LME merece destacar una consulta de 2007<sup>20</sup> sobre una mutua de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la seguridad social (en adelante MATEPSS) asociación que lleva a cabo las actividades de colaboración en la gestión de la Seguridad Social (en adelante SS) y servicios de prevención ajenos, desarrollándose estas de forma completamente diferente incluso desde el panorama contable y regulatorio, de hecho, se gestionan dos patrimonios, el de la SS y el de los empresarios. El Real Decreto 688/2005, de 10 de junio<sup>21</sup>, obligó a la separación de estas actividades. En el supuesto de hecho, esta separación se efectuó mediante la aportación de la rama de prevención a una sociedad de nueva creación y se pregunta si las BINs generadas por esa actividad son transmisibles.

La DGT comienza recordando el consabido principio de “no transmisión sin extinción”, añadiendo el explicado carácter subjetivo del impuesto que más adelante matiza en base a una resolución de la Intervención General de la Administración del Estado:

*“Pese a que en las MATEPSS haya solo una personalidad jurídica se gestionan dos patrimonios independientes, uno de los empresarios mutua-*

<sup>20</sup> Consulta nº 1941-07 de 9 de septiembre de 2007 de la DGT.

<sup>21</sup> Real Decreto 688/2005, de 10 de junio, por el que se regula el régimen de funcionamiento de las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social como servicio de prevención ajeno. Boletín Oficial del Estado, 11 de junio de 2005, nº 139, pp. 20073-20078.

*La subrogación de derechos y obligaciones tributarias y la imputación de rentas en las escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de rama de actividad*

*listas y otro de la SS, estando afectos los resultados obtenidos de su gestión a cada uno de los que procede de forma independiente, lo que determina un reflejo contable separado y unas cuentas anuales igualmente separadas”<sup>22</sup>.*

Estas cuentas no pueden compensarse entre sí por lo que la DGT estima que al tratarse de dos patrimonios radicalmente independientes cabe la transmisión de las BINs.

Antes de pasar a la siguiente fase temporal cabe destacar una serie de consultas<sup>23</sup> de la DGT que sí permiten la transmisión de BINs en casos de escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de establecimientos permanentes de sociedades no residentes (en adelante EP) radicados en España a sociedades residentes en España, con base en la mencionada directiva que sirve de base al régimen especial y siempre con base en que el EP desaparecerá y la BIN devendrá incompensable, lo que choca con la idea de la neutralidad.

La conclusión de esta primera fase es que las administraciones tributarias interpretaban que el artículo 90.3 o 97.3 dependía de los apartados primero y segundo, tratándolo de forma distinta a otros derechos fiscales (como por ejemplo las deducciones), de manera que solo cuando la persona jurídica generadora de las BINs se extinguiera podían transmitirse éstas. Como excepciones muy específicas, figuran la consulta DGT de 2007 sobre las MATEPSS y los casos de las transmisiones de BINs de EPs, en los que el

---

<sup>22</sup> Resolución de 22 de diciembre de 1998, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, a las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social. Boletín Oficial del Estado de 9 de enero de 1999, n° 8.

<sup>23</sup> Consulta n° 1942-98 de 16 de diciembre de 1998 de la DGT. Consulta n° 0680-00 de 23 de marzo de 2000 de la DGT. Consulta n° 1053-00 de 3 de mayo de 2000 de la DGT. Consulta n° 1696-00 de 4 de octubre de 2000 de la DGT. Consulta n° 1448-02 de 1 de octubre de 2002 de la DGT.

aprovechamiento de estas por parte de la adquirente se justificaba por la no vulneración de la neutralidad que inspira el régimen especial.

## **2. Periodo posterior a la LME y anterior a la LIS (2009-2015)**

En lo que al objeto de este trabajo se refiere, las novedades más relevantes de la LME fueron los artículos 70 y 71, que se reproducen a continuación.

*“Artículo 70. Escisión parcial.*

- 1. Se entiende por escisión parcial el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades de nueva creación o ya existentes, recibiendo los socios de la sociedad que se escinde un número de acciones, participaciones o cuotas sociales de las sociedades beneficiarias de la escisión proporcional a su respectiva participación en la sociedad que se escinde y reduciendo ésta el capital social en la cuantía necesaria.*
- 2. Si la parte del patrimonio que se transmite en bloque está constituida por una o varias empresas o establecimientos comerciales, industriales o de servicios, podrán ser atribuidas a la sociedad beneficiaria las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de la empresa que se traspa.*

*Artículo 71. Segregación.*

*Se entiende por segregación el traspaso en bloque por sucesión universal de una o varias partes del patrimonio de una sociedad, cada una de las cuales forme una unidad económica, a una o varias sociedades, recibiendo a cambio la sociedad segregada acciones, participaciones o cuotas de las sociedades beneficiarias”.*

Las novedades consistían así en que el artículo 70 otorgaba a la sucesión efectuada en las escisiones parciales el carácter de universal y en que el artículo 71.1 hacía lo propio con las segregaciones (en el régimen fiscal especial de reestructuraciones empresariales, aportaciones no dinerarias de rama de actividad).

De esta forma parecería que las administraciones tributarias deberían haber corregido su posición al respecto, admitiendo que en las escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de rama de actividad se pudieran transmitir las BINs, al tener la sucesión que se da en estas dos operaciones el carácter de universal. Pues bien, en contra de esta previsión, la DGT mantuvo su línea interpretativa de vincular la transmisión de BINs a la extinción, tal y como se desprende de dos consultas vinculantes, puesto que en ambas figura el literal que sigue “*es criterio de este Centro Directivo que en operaciones de escisión parcial, de aportación no dineraria de ramas de actividad o de aportación no dineraria especial, en las que no se produce la extinción de la entidad transmitente, no resulta transmisible a la entidad adquirente el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas pendientes de aplicar*”<sup>24</sup>.

Cabría argüir que una vez publicada la LME esta interpretación resulta restrictiva hasta tal punto que podría devenir “*contra legem*”. Esto es así porque el numeral primero establece que cuando se den sucesiones a título universal se transmitirán a la adquirente los derechos y obligaciones, no obstante, bajo la interpretación de las administraciones tributarias esta transmisión de derechos, si bien limitada a la rama de actividad transmitida, se estaba viendo significativamente limitada. Es más, en aplicación del argumentario visto en el apartado anterior de que la imputación de derechos a elementos objetivos solo es posible cuando la ley lo prevé, se deberían poder transmitir, los derechos, i.e., el derecho a compensar las

---

<sup>24</sup> Consulta Vinculante n° V2519-14 de 26 de septiembre de 2014 de la DGT. Consulta Vinculante n° V3284-14 de 9 de diciembre de 2014 de la DGT.

BINs en los casos en los que se diera sucesión a título universal, como en ese momento sucedía con las escisiones parciales y segregaciones.

En este lapso se aprobaron nuevas Normas Forales relativas al IS tanto en Vizcaya<sup>25</sup> (en adelante, NFISB) como en Álava<sup>26</sup> y Guipúzcoa<sup>27</sup> (en adelante, NFISG) (en adelante, colectivamente, las NFISs) aunque, el artículo, cuyo numeral era el 108, no sufrió cambios relevantes en lo que a lo que en este trabajo se refiere, por lo que no se copiará de nuevo.

Especialmente paradigmática del contrasentido tributario es la consulta evacuada en diciembre de 2014<sup>28</sup>, i.e., tras la publicación de la LIS (conviene recordar que se publicó en el BOE el 28 de noviembre de 2014), cuyos efectos, vía Disposición Final Duodécima, comenzarían el 1 de enero de 2015 y se aplicaría a los ejercicios fiscales iniciados con posterioridad a esa fecha. De todas maneras, en las consultas<sup>29</sup> de este periodo también se respetó el criterio respecto de la transmisión de EPs.

### 3. Periodo posterior a la LIS (2015-2019)

Con la LIS se efectuaron cambios relevantes, además de la mencionada no necesidad de opción para la aplicación del régimen especial, que de hecho quedan reflejados en el quinto apartado del tercer capítulo de la exposición de motivos

---

<sup>25</sup> Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre de 2013, del Impuesto Sobre Sociedades. Boletín Oficial de Bizkaia, 13 de diciembre de 2013, n° 238.

<sup>26</sup> Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Territorio Histórico de Gipuzkoa. del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial de Gipuzkoa de 22 de enero de 2014, n° 143.

<sup>27</sup> Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades. Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava de 27 de diciembre de 2013, n° 148.

<sup>28</sup> Consulta Vinculante n° V3284-14 de 9 de diciembre de 2014 de la DGT.

<sup>29</sup> Consulta Vinculante n° V2215-14 de 8 de agosto de 2014 de la DGT.

*La subrogación de derechos y obligaciones tributarias y la imputación de rentas en las escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de rama de actividad*

*“se establece expresamente la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad, cuando la misma es objeto de transmisión por otra entidad, de manera que las bases imponibles acompañan a la actividad que las ha generado, cualquiera que sea el titular jurídico de la misma”.*

Lo que se acaba de mencionar se plasma en el artículo 84 de la LIS:

*“Artículo 84. Subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias.*

- 1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 76 u 87 de esta Ley determinen una sucesión a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente. Cuando la sucesión no sea a título universal, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos. La entidad adquirente asumirá el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar aplicando los beneficios fiscales o consolidar los aplicados por la entidad transmitente.*
- 2. Se transmitirán a la entidad adquirente las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:*
  - a) La extinción de la entidad transmitente.*
  - b) La transmisión de una rama de actividad cuyos resultados hayan generado bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente. En este caso, se transmitirán las bases imponibles negativas pendientes de compensación generadas por la rama de actividad transmitida.*

*Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la transmitente o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, la*

*La subrogación de derechos y obligaciones tributarias y la imputación de rentas en las escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de rama de actividad*

*base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal.*

3. *Las subrogaciones comprenderán exclusivamente los derechos y obligaciones nacidos al amparo de las leyes españolas”.*

Como se puede comprobar, la LIS se adaptó al espíritu y literalidad de la LME y finalmente admitió la transmisión de BINs en los procesos de escisión parcial y aportación no dineraria de rama de actividad, de forma que no admitía interpretación en contrario, tal y como demuestra la consulta vinculante número V4141-15, cuyo extracto se reproduce a continuación:

*“la entidad beneficiaria de la escisión se subroga en virtud del artículo 84.2.b) de la LIS en el derecho que tenía la entidad consultante escindida respecto de la compensación de bases imponibles negativas. En particular, la distribución del derecho de compensación entre las entidades beneficiarias de la escisión deberá realizarse en función de la actividad o actividades que las han generado<sup>30</sup>”.*

Se ve así que con la LIS se vuelve a la interpretación que hizo la HFB en 1997, es más, la referencia a la distribución de BINs según generación deberá basarse en algún método como puede ser la contabilidad analítica, imputación admitida también por la HFB en la mencionada consulta.

En lo que respecta a las Haciendas Forales (en adelante HHFF), al no haber consultas relativas a este respecto, se han efectuado comunicaciones, que se detallan en el anexo 1 para conocer el estado de la cuestión. El resultado de estas ha sido conocer que tanto el criterio como su justificación

<sup>30</sup> Consulta Vinculante n° V4141-15 de 28 de diciembre de 2015 de la DGT.

se mantuvieron (y se mantienen parcialmente, como se verá en el punto siguiente) (i.e., la no extinción de la sociedad que generó las BINs impide que puedan ser transmitidas), si bien es cierto que hay que admitir la eficacia limitada de las respuestas en él contenidas (las respuestas obtenidas deberán ser matizadas con las novedades legislativas que se comentarán).

Siendo esto así resulta que surge una disparidad de criterios entre las HHFF y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) en lo que respecta a la transmisión de BINs en los casos de aportación de rama de actividad y escisión parcial, lo que genera dudas sobre la solución jurídica que se le da al supuesto de hecho en el que en una escisión parcial o aportación de rama de actividad (en las fusiones y escisiones totales el régimen es igual, como se ha visto) a la sociedad transmitente y beneficiaria se les aplican regímenes distintos, en virtud de lo dispuesto por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco<sup>31</sup>(en adelante Concierto Económico). La única resolución administrativa que se refiere a ello es la resolución R16/2018 de la Junta Arbitral del Concierto Económico que difícilmente resulta clarificadora al solamente disponer que *“debe aplicarse a cada una de las sociedades intervinientes la normativa del Impuesto sobre Sociedades, foral o común, a la que esté sujeta en ese momento”*<sup>32</sup>.

Conviene diferenciar dos situaciones diferentes en las escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de rama de actividad, aquella en la que a la transmitente se le aplica el régimen común y aquella en la que se le aplica el régimen foral:

---

<sup>31</sup> Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Boletín Oficial del Estado de 24 de mayo de 2005, nº 124.

<sup>32</sup> Resolución nº R 16/2018, no. Expediente 11/2015, de la Junta Arbitral Del Concierto Económico Con La Comunidad Autónoma Del País Vasco, de 17 de octubre de 2018.

1. En el primer caso, según la normativa común las BINs podrían transmitirse, pero esto no está permitido por las NFISs (tampoco lo estaba por las antiguas NFISs), de forma que las BINs quedarían en un limbo legal y ninguna entidad podría, a priori, hacer uso de ellas.
2. En el segundo caso se daría la situación inversa, en tanto que las HHFF interpretan que las BINs no pueden transmitirse, pero el régimen común sí, las BINs correspondientes a la entidad transmitida se duplicarían en la adquirente.

Se adjunta un ejemplo numérico en el anexo 2 para poder comprender las consecuencias prácticas. En ambas situaciones el resultado es completamente absurdo, por ello, la respuesta de la DFB contenida en el anexo 1 resulta especialmente reveladora, ya que establece el criterio de aplicar la norma de la entidad transmitente.

Cabe realizar dos apreciaciones al respecto, de un lado, la duda planteada es de entidad suficiente como para no necesitar una consulta expresa y de carácter personal, y de eficacia más que limitada, al respecto, es un criterio que debería figurar si no ya por Ley y Norma Foral, o directamente en el Concierto Económico, al menos entre los criterios consultables en las páginas web de las HHFF y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

De otro lado, el criterio puede ser perjudicial para las HHFF exactamente en la misma medida en la que puede ser beneficioso para la AEAT, puesto que, si la normativa de aplicación en un supuesto de escisión parcial o aportación no dineraria de rama de actividad es la de la entidad transmitente, respecto de las HHFF la situación sería la siguiente:

1. Si la escindida es sociedad foral, no se transmiten las BINs a la beneficiaria de territorio común, por lo que la situación es la misma que antes de la escisión.

2. Si la escindida es sociedad de territorio común, las BINs se transmitirían a la sociedad foral, por lo que respecto de las HHFF habría “nuevas” BINs, que por su parte habrían desaparecido del ámbito de la AEAT.

Se adjunta ejemplo numérico en el anexo 3 para ilustrar este perjuicio.

#### **4. Novedades y Proyectos normativos (año 2020)**

Durante la redacción de este escrito, se ha comenzado a tramitar el ANTEPROYECTO DE NORMA FORAL \_\_\_\_\_/2020 de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, de la Directiva (UE) 2016/1164 del consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior y de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea<sup>33</sup> (en adelante Anteproyecto), el 10 de marzo de 2020 se publicaron los resultados de la fase de audiencia pública e información pública.

El objetivo fundamental de este Anteproyecto es incorporar a la NFISB las modificaciones introducidas por la mencionada Directiva, también conocida como DAC 6, que en esencia aumenta las obligaciones de información para con las administraciones tributarias que tienen los asesores fiscales. Dentro de esta Directiva ha sido polémico el concepto de “planificación fiscal agresiva”. Sea como fuere, en lo que al objeto de

---

<sup>33</sup> Se incluye Link por la dificultad de encontrarla. (Consultado el 15/4/2020)

<https://web.bizkaia.eus/es/procesos-participativos-elaboracion-normativa>

este trabajo concierne, el Anteproyecto recoge, una serie de reformas de carácter técnico, entre las que se encuentran, precisamente, las reformas relativas a la transmisión de BINs dentro del régimen especial, de forma que el artículo queda de la misma manera que en la LIS, solucionándose así los problemas en las transmisiones que impliquen normativa vizcaína y de territorio común.

En Álava, la Norma Foral 25/2019, de 20 de diciembre, de Medidas Tributarias de 2020<sup>34</sup>, no ha contemplado medidas al respecto y tampoco hay anteproyectos de Norma Forales. Durante la redacción de este escrito el Territorio Histórico de Gipuzkoa ha estado desarrollando, y ha aprobado, la Norma Foral 1/2020, de 24 abril, por la que se introducen modificaciones tributarias relacionadas con la transposición de Directivas europeas y otras modificaciones de carácter técnico<sup>35</sup>. La redacción de este texto normativo se inició tras la orden foral correspondiente de fecha 9 de octubre de 2019. Este segundo texto tiene unos objetivos semejantes a los del Anteproyecto, i.e., adaptarse a normativa europea. En su redacción inicial no se habían contemplado reformas del artículo 108.5, no obstante, una de las enmiendas parciales presentadas el 25 de marzo de 2020 por los Grupos Junteros Euskal Abertzaleak - Nacionalistas Vascos y Euskal Sozialistak - Socialistas Vascos, concretamente la número 11<sup>36</sup>, sí contempla modificaciones consistentes en adaptar el régimen de transmisión de BINs de forma que quede igual que en la LIS y en el Anteproyecto de Vizcaya. Su aprobación ha dejado a Gipuzkoa con la misma regulación que la contenida en la LIS y en el Anteproyecto de Vizcaya que antes se ha mencionado.

<sup>34</sup> Norma Foral 25/2019, de 20 de diciembre, de Medidas Tributarias para 2020. Boletín Oficial de Álava de 30 de diciembre de 2019, n° 149.

<sup>35</sup> Norma Foral 1/2020, de 24 abril, por la que se introducen modificaciones tributarias relacionadas con la transposición de Directivas europeas y otras modificaciones de carácter técnico. Boletín Oficial de Gipuzkoa de 28 de abril de 2020, n° 78.

<sup>36</sup> Juntas Generales de Gipuzkoa. N° de entrada 1061. N° expediente 11/B/101/439.

Si el Anteproyecto de Vizcaya es aprobado (lo que es previsible), solo en las transmisiones que impliquen normativa alavesa y común, subsistirán los problemas indicados. Pero además surgirá una complicación que antes no se daba en los casos de transmisiones intra País Vasco que impliquen normativa guipuzcoana o vizcaína, de un lado, y alavesa de otro. Por su parte, las transmisiones que impliquen normativa vizcaína y guipuzcoana se llevarán a cabo de forma diferente a la anterior, pero serán pacíficas al ser normativas simétricas. Cabe esperar no obstante que la Hacienda Foral de Álava se una finalmente a lo que se pretende aprobar en Vizcaya y Guipúzcoa, de tal forma que exista, desde el propio ejercicio 2020, una homogeneización total de las normativas de los territorios históricos forales vascos con la normativa aplicable en territorio común ya desde el año 2015.

#### IV. DIFERENCIAS ENTRE EL RÉGIMEN COMÚN Y FORAL EN LO REFERENTE A LA IMPUTACIÓN DE RENTAS

En este punto se van a tratar las diferencias referentes a la imputación de rentas, en concreto se analizará la retroacción contable, la fiscal, las discrepancias entre ellas y las discrepancias entre la retroacción fiscal de territorio común y de territorio foral. Del mismo modo que con la transmisión de BINs, el análisis se realizará siguiendo hitos temporales.

##### **1. Situación anterior a la LIS (hasta 2014 inclusive)**

En un principio, la antigua LIS, hacía referencia a la retroacción fiscal en su artículo 105:

*“Artículo 105. Imputación de rentas.*

*Las rentas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas a causa de las operaciones mencionadas en el artículo 83 (90 en las antiguas NFISs) de esta ley se imputarán de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles”.*

La norma mercantil a aplicable era la LSA, que permitía pactos sobre la retroacción contable en operaciones de reestructuración en su artículo 235 d), al establecer el contenido necesario del proyecto de fusión. En él se decía que el proyecto de fusión debía contener la fecha a partir de la cual las operaciones de la extinguida deben entenderse realizadas por la beneficiaria. La LSA daba así un amplio margen a la imputación contable, si bien es cierto que como señala CHULIA, la doctrina mercantilista entendía que las partes podían establecer la retro- o postacion contable de la fusión, dentro de los límites del inicio y fin del ejercicio en el que se da la fusión (y por extensión las demás operaciones)<sup>37</sup> Pese al margen que daba la LSA se entendía que la fecha de la operación a efectos fiscales era la fecha de inscripción en el Registro Mercantil (en adelante RM) y no la de adopción del acuerdo en la junta general, tal y como demuestra diversa jurisprudencia<sup>38</sup>.

Por su parte, las antiguas NFISs en sus respectivos artículos 98 establecían que las rentas generadas por la extinguida se imputarían de acuerdo con la normativa contable. De esta forma no existía en esta época disparidad alguna en las operaciones que implicasen normativa común y foral, por ende, no sería necesario aplicar el criterio de la transmitente al ser la normativa del IS igual. El perjuicio o beneficio de este sistema no venía determinado pro la normativa del IS, al operar las transmisiones de igual forma, sino que esta circunstancia vendría marcada por el tráfico mercantil.

No obstante, debía llevarse a cabo un ajuste fiscal en 2 casos, en las escisiones parciales y en las aportaciones no dinerarias de ramas de actividad, ya que en ninguna de las dos se produce extinción. Este ajuste consistiría en corregir los resultados contables de transmitente y beneficiaria para llegar a las BIs (en adelante Bases Imponibles) en las que:

---

<sup>37</sup> VICENT CHULIA, F., “Introducción al Derecho Mercantil”, 21ª edición, Valencia: Ed. Tirant lo Blanch, 2008, pág. 580.

<sup>38</sup> Sentencia del Tribunal Supremo nº 4776/2015, de 5 de noviembre.

*La subrogación de derechos y obligaciones tributarias y la imputación de rentas en las escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de rama de actividad*

1. Las rentas de la parte transmitida se imputen a la beneficiaria desde la fecha de inscripción en el RM hasta el final del ejercicio.
2. Las rentas de la parte transmitida se imputen a la transmitente desde el inicio del ejercicio hasta la fecha de inscripción en el RM.

Posteriormente la TRLIS dispuso en el artículo 91 lo que la antigua LIS establecía en el 105, sin cambios en su redacción. La normativa mercantil seguía siendo la LSA y tras su publicación en 2007, el Plan General de Contabilidad<sup>39</sup> (en adelante PGC), que en las normas de registro y valoración 21° y 22° contenía normas relativas a la retroacción contable, limitándola en gran medida. Al chocar esta noción con la libertad que daba la LSA el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas fue consultado al respecto, y resolvió lo que sigue:

*“En definitiva, en una fusión incluida en el ámbito de las combinaciones de negocios reguladas en la norma de registro y valoración 19ª del Plan General de Contabilidad, la fecha de efectos contables ha de coincidir con la fecha de adquisición, es decir, aquella en la que la sociedad adquirente adquiere el control (poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades) de la sociedad adquirida. En ausencia de un control previo –en cuyo caso, aplicaría la norma de registro y valoración 21ª del Plan General de Contabilidad–, el informe de la Abogacía del Estado considera que la fecha de toma de control no puede ser anterior a la aprobación en junta general del proyecto de fusión, en los términos expresados en la conclusión anteriormente reproducida”<sup>40</sup>.*

<sup>39</sup> Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Boletín Oficial del Estado, de 20 de noviembre de 2011, n° 278.

<sup>40</sup> ICAC. Consulta n° 1 publicada en el BOICAC n° 75, de septiembre de 2008.

Esta resolución afectaba, por extensión, a las escisiones totales y parciales, pero no así a las aportaciones no dinerarias de rama de actividad, a las que el propio PGC no otorgaba efectos de retroacción contable como se explica en el párrafo siguiente. En 2009 se publicó la LME, que vinculaba normativamente la retroacción contable a lo dispuesto en el PGC, limitándose así de forma definitiva la libertad que otorgaba la LSA.

El PGC, en su estado actual tras la reforma operada por el Real Decreto 1159/2010<sup>41</sup>, tercera parte, normas de registro y valoración, en las normas 19º y 21º regula la fecha de efectos contables en las operaciones de reestructuración. La norma 19º aplica a operaciones entre sociedades que no pertenecen al mismo grupo y la 21º aplica al caso inverso. En las aportaciones no dinerarias de rama de actividad, sean o no entre empresas del grupo, no habrá retroacción contable. En el supuesto de hecho de la 19º, los efectos contables se retrotraerán, al momento de celebración de la junta que aprobó la operación o al momento de inscripción de ella en el Registro Mercantil. En estos casos no habrá discrepancias, las rentas generadas por la rama de actividad escindida se imputarán a la transmitente desde el inicio del ejercicio hasta la fecha de adquisición y a la beneficiaria desde la fecha de adquisición hasta el cierre del ejercicio, de forma que no habrá retroacción contable. No habiendo retroacción contable, tampoco la habrá de tipo fiscal, independientemente de si se da o no la extinción de la transmitente, i.e., tampoco habrá diferencias entre imputaciones en los casos de escisión parcial.

La norma 21º establece para el caso de fusiones y escisiones (parciales inclusive), que los efectos contables se retrotraigan al inicio del ejercicio,

---

<sup>41</sup> 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 aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. Boletín Oficial del Estado, de 25 de septiembre de 2010, nº 232.

de esta forma, se efectúe cuando se efectúe la operación, las rentas serán imputadas a la entidad beneficiaria desde el inicio del ejercicio. Si hay extinción de la transmitente, la imputación fiscal será igual a la contable, pero si no la hay, como es el caso de las escisiones parciales, las rentas generadas por la rama escindida desde el inicio del ejercicio hasta la operación se imputarán contablemente a la entidad beneficiaria y fiscalmente a la entidad transmitente, generándose de esta forma una situación técnicamente compleja, que dará lugar a los ajustes descritos en declaración del IS. En el anexo 4 se puede encontrar un ejemplo de la problemática relativa a la sistemática de la imputación de rentas. En resumen y a lo que a este escrito concierne, tras el PGC se eliminó el problema respecto de las aportaciones no dinerarias de rama de actividad, pero se mantuvo respecto de las escisiones parciales entre empresas del grupo.

Así fue como lo entendieron tanto la DGT como las HHFF, tal y como demuestran diversas consultas<sup>42</sup>. Estas consultas corresponden tanto a las antiguas NFISs como a las posteriores al ser la redacción del referido artículo 98 igual que la del actual 108.5 de cada una de las NFISs.

En este periodo quisiera destacarse una respuesta a una consulta evacuada por la HFA en el año 2000 que parece contravenir manifiestamente lo dispuesto hasta ahora. El supuesto de hecho es el de una entidad que en mayo acuerda una escisión parcial, pactando (siendo la normativa mercantil la LSA, con la libertad que ello implicaba) la retroacción contable a enero del mismo año. De forma sorprendente la referida consulta da efectos fiscales a la fecha de la retroacción contable. Se reproduce a continuación el último párrafo.

---

<sup>42</sup> De la DGT: Consulta Vinculante no.V0050-04, de 10 de junio de 2004. Consulta Vinculante nº V1352-09, de 9 de junio de 2009. Consulta Vinculante no.V0484-11, de 28 de febrero de 2011.

De las HHFF: Consulta de 7 de octubre de 2013 de la Hacienda Foral de Bizkaia.

*La subrogación de derechos y obligaciones tributarias y la imputación de rentas en las escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de rama de actividad*

*“será a partir del 1 de enero de 1999, fecha fijada en el proyecto de escisión como fecha de efectos contables, cuando las operaciones de la sociedad que se escinde se consideren realizadas por cuenta de la nueva entidad, en lo que a la actividad empresarial escindida se refiere, imputándose con efectos fiscales a esta nueva entidad”<sup>43</sup>.*

Se ha efectuado una comunicación informal con el objeto de obtener las explicaciones pertinentes, no obstante, no se han obtenido resultados satisfactorios.

En resumen, respecto de la retroacción fiscal, a diferencia de las BINs, la administración tributaria no tenía ningún margen a la interpretación ya que la ley no lo admitía, y se hacían coincidir la retroacción fiscal con la normativa mercantil según se diera o no la extinción. En consecuencia, habría retroacción fiscal (y contable) en las fusiones y escisiones totales y no habría retroacción fiscal (aunque sí contable) en las escisiones parciales. En las aportaciones no dinerarias de rama de actividad, tras la aprobación del PGC no habría retroacción ni fiscal ni contable.

## **2. Periodo posterior a la LIS (a partir de 2015)**

La LIS eliminó el artículo 91 de la TRLIS, de forma que ya no existía previsión específica al respecto que limitase la retroacción fiscal a los casos en los que hubiera extinción de la transmitente. Con esta nueva redacción, la retroacción fiscal irá a la par que la contable, aunque no haya extinción, es decir, con la nueva redacción cesa la diferencia entre fechas de imputación de rentas también en los casos de escisión parcial. De esta forma, tal y como se ha explicado en el apartado anterior la fecha tanto para la imputación fiscal como contable dependerán de si la operación es o no entre empresas vinculadas:

---

<sup>43</sup> Consulta de 17 de febrero de 2000 de la Hacienda Foral de Álava.

*La subrogación de derechos y obligaciones tributarias y la imputación de rentas en las escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de rama de actividad*

1. Si no lo es, la fecha será la de toma de control.
2. Si lo es (que es el caso más común en este tipo de operaciones), será el inicio del ejercicio.

No obstante, ya ha quedado explicado que las NFISs no llevaron a cabo cambio alguno en este aspecto, por lo que se dará un problema similar, al visto con las BINs en los casos en los que a la beneficiaria de la escisión parcial se le aplique una normativa tributaria diferente al que se le venía aplicando a la sociedad escindida transmitente.

De nuevo habrá que llevar a cabo el análisis de dos supuestos, si bien reducido al tipo de operaciones que se acaban de explicar:

1. El primer supuesto será aquel en el que a la transmitente le sea de aplicación normativa foral y a la beneficiaria normativa estatal.
2. El segundo supuesto será el inverso, en el que a la transmitente se le aplique normativa de territorio común y a la beneficiaria normativa foral.

En el primer supuesto las rentas generadas por la rama escindida que se den desde el inicio del ejercicio hasta la operación según normativa foral no se imputan fiscalmente a la beneficiaria, pero sí lo hacen en virtud de normativa común, por tanto, se estaría dando una doble imposición sobre las rentas de la escindida.

En el segundo caso bajo la nueva LIS las rentas desde el inicio del ejercicio hasta la operación corresponden fiscalmente a la beneficiaria, mientras que para las HHFF dichas rentas deben imputarse fiscalmente a la transmitente, de suerte que quedarían sin tributar, si la operación se llevase a cabo a final de año, la práctica totalidad de las rentas quedarían sin ser gravadas. En el anexo 5 se puede encontrar un ejemplo de ambas situaciones.

Para evitar cualquiera de esas dos situaciones, eventualmente se podría aplicar el criterio de la normativa de la transmitente (escindida). Resulta conveniente un análisis de la situación para tratar de identificar favorecidos y desfavorecidos del sistema. Según a la transmitente se le aplique normativa común o foral se permitirá o no que las rentas generadas hasta la operación salgan de la esfera de exacción de la transmitente. Para que esto sea así deberá tratarse de casos en los que no se tribute como grupo fiscal y, además, el volumen de operaciones de beneficiaria y transmitente, individualmente considerados sean menores de 10 millones, para que, en aplicación del Concierto Económico, la exacción corresponda solamente a una administración.

Dándose el supuesto anterior, las rentas de la rama de actividad de una entidad a la que se le venía aplicando normativa común desde el inicio del ejercicio hasta la fecha de adquisición pasarán a ser exaccionadas por una Hacienda Foral, si las rentas son positivas las HHFFs se ven beneficiadas y si son negativas se dará el caso opuesto. Este cambio de exacción no se dará en el caso inverso, ya que las NFISs, tal y como se ha expuesto, no permiten esta retroacción fiscal. Siendo esto así resulta que en lo referente a la retroacción fiscal es la AEAT la que sale perjudicada frente a las HHFF si las rentas transmitidas son positivas, dándose el caso inverso si las rentas transmitidas son negativas. Cabe colegir que en este orden de cosas es el propio tráfico mercantil y no la normativa del IS el que determina la administración tributaria beneficiada y la perjudicada, para comprobarlo basta con hacer negativas las rentas cuya retroacción fiscal se discute en el supuesto 2 del anexo 4. Aunque en él no haya retroacción fiscal, en cualquier sistema simétrico la ganancia o pérdida viene marcada por el tráfico mercantil.

El contenido del párrafo precedente en referencia a la transmisión de rentas negativas no debe confundirse con la transmisión de BINs, son

conceptos similares, pero no iguales. Aquí se habla de las rentas generadas en el lapso entre el inicio del ejercicio y la fecha de inscripción de la operación en el RM y en el apartado anterior se hacía referencia las BINs provenientes de ejercicios anteriores y pendientes de aplicar. La disparidad en la transmisión de BINs (hasta las últimas reformas, y mantenida en Álava) provocaba perjuicios unidireccionales mientras que en este caso el perjuicio (y el beneficio) vendrá marcado por el tráfico mercantil y será, en principio, más limitado. Esta mayor limitación se debe a que cabe esperar que en pocos meses no se generen resultados negativos de la magnitud que corresponde a los resultados de varios años acumulado.

### **3. Novedades y Proyectos Normativos (2020)**

El Anteproyecto de Vizcaya al que antes se ha hecho mención en el punto anterior también elimina el artículo 108.5 de la NFIS al que se ha hecho mención, de nuevo en un esfuerzo de armonización respecto de la normativa de territorio común. La comentada reforma de la NFISG ha incluido este mismo cambio, es más, iba incluido dentro de la 11<sup>o</sup> enmienda. Por su parte en Álava tampoco se han llevado a cabo modificaciones a este respecto, subsistiendo así el artículo 108.5.

Si el Anteproyecto de Bizkaia se aprueba, serán problemáticas no solo las transmisiones entre territorio común y Álava, sino que también entre Vizcaya o Guipúzcoa y Álava, pero no las que se dieran entre Vizcaya y Guipúzcoa. Se crearía así un perjuicio para Vizcaya y Guipúzcoa en las relaciones con Álava en las que se trasfieran rentas positivas (y viceversa), de la misma manera, se estará perjudicando a Álava cuando se la transfieran rentas negativas (y viceversa), de nuevo el efecto neto para cada territorio vendrá marcado por el tráfico jurídico. Se debe tener en cuenta lo ya explicado sobre las diferencias entre transmitir rentas negativas y BINs pendientes de aplicar.

## V. CONCLUSIONES

Tanto la transmisión de BINs como la imputación de rentas en escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de rama de actividad han sido temas controvertidos que solo recientemente están en vías de resolverse, y que todavía no han sido solucionados en lo que a Álava concierne. Las conclusiones del escrito son:

**PRIMERA.-** La transmisión de BINs en las operaciones de reestructuración referidas partía de una interpretación cuya base resultaba un tanto forzada. La interpretación inicial sostenía que la transmisión de BINs en casos en los que no hubiera extinción no quedaba amparada en las transmisiones de derechos y obligaciones transmisibles en los casos de sucesiones a título no universal, ello pese a que la ley no solo no hacía esta limitación, sino que, además, establecía expresamente que las BINs eran transmisibles, sin hacer depender la transmisibilidad de estar ante uno u otro tipo de sucesión. La HFB en un principio entendió que las BINs podían transmitirse en las escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de rama de actividad.

La publicación y entrada en vigor de la LME podría haber hecho a las administraciones tributarias cambiar de criterio, ya que otorgó el carácter de universal a las transmisiones efectuadas vía escisión parcial o aportación no dineraria de rama de actividad. No obstante, esto no fue así, las administraciones tributarias siguieron requiriendo la extinción de la entidad generadora de BINs. No fue hasta la modificación de la LIS que se pudieron transmitir las BINs también en escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de rama de actividad. Este cambio legislativo, a su vez, pudo haber tenido como efecto que las HHFFs adecuasen su interpretación no solo a la LME, sino que también a la normativa de territorio común en aras de armonización y mayor seguridad jurídica. Sin embargo, esto no se ha hecho hasta fechas recientes, y en el lapso entre la LIS y la modificación

de Guipúzcoa (y la prevista en el Anteproyecto de Vizcaya) se ha generado el problema de que la normativa de territorio común permitía la transmisibilidad mientras que la normativa foral no lo hacía.

En las transmisiones que han implicado normativa de uno y otro territorio se ha empleado el criterio de la normativa de la transmitente, al ser la normativa de territorio común la única que permitía transmitir BINs esto ha marcado que las HHFF solo pudieran recibir BINs sin poder transmitirlos, quedando estas como negativamente afectadas.

Las modificaciones de la normativa vizcaína y guipuzcoana han equiparado sus sistemas al de territorio común, de forma que el perjuicio (y correlativo beneficio) de estos territorios vendrá marcado por la realidad de las operaciones y no por la normativa, o más bien por la interpretación de ésta. Hasta que Álava no adapte su regulación, o interpretación, seguirá atrayendo BINs sin poder transmitirlos, con los efectos perjudiciales para sus arcas que ello conlleva.

**SEGUNDA.**—Por su parte la imputación de rentas ha sido problemática pero no por interpretaciones de las administraciones tributarias, sino que por cómo estaba regulada en la normativa del IS. Las escisiones parciales no implicaban extinción de la transmitente y por ello la retroacción contable no provocaba efectos fiscales, de forma que había que llevar a cabo una serie de ajustes al resultado contable para llegar a la BI, tanto de la transmitente como la adquirente, el año en el que se efectuaba la operación, porque la imputación fiscal no obedecía a la contable. Era un problema que llevaba aparejada una solución técnicamente compleja pero conocida y marcada por ley.

La LIS eliminó el artículo relativo a la imputación de rentas, de forma que la retroacción contable tendrá efectos fiscales, sin requerirse la extinción de la sociedad. No obstante, las NFISs seguían teniendo ese artículo, de forma que en los casos de transmisión entre territorio común y foral

había que acudir de nuevo al criterio de aplicar la normativa de la transmitente. Bajo este criterio, si las rentas eran positivas y a la transmitente le era de aplicación normativa de territorio común, la AEAT salía perjudicada y si eran negativas (no deben confundirse con las BINs pendientes de aplicar), beneficiada. Si a la transmitente le era de aplicación normativa foral y las rentas a transmitir eran positivas, las haciendas forales salían beneficiadas, pero si eran negativas salían perjudicadas, en tanto que en ninguno de los dos casos se transmitían las rentas.

La reforma efectuada en Gipuzkoa y la prevista en el Anteproyecto, solventan las disparidades, que, no obstante, se mantendrán en Álava hasta que lleve a cabo una reforma, lo cual es previsible.

## BIBLIOGRAFÍA Y REFERENCIAS

### Bibliografía

ALGUACIL MARÍ, Pilar. “Fiscalidad de la fusión y de otras modificaciones estructurales” en CANO ORTEGA, Cristina (Coord). Integración y Concentración de Empresas Agroalimentarias. Madrid: Ed. Dykinson, 2018, pp. 623-639.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Javier. “Las Modificaciones Estructurales de las Sociedades” en MENÉNDEZ MENÉNDEZ, Aurelio y ROJO FERNÁNDEZ, Ángel (dirs.). Lecciones de Derecho Mercantil Volumen I. 15ª Edición. Navarra: Ed. Civitatis, 2017, pp. 561-562.

GARCÍA ROSS, José Javier y RADA ATXABAL, Alberto. “Derecho Financiero y Tributario Foral Vasco”. Bilbao: Ed. Gomylex, 2017, pp. 95-105.

VICENT CHULÍA, F., “Introducción al Derecho Mercantil”, 21ª edición, Valencia: Ed. Tirant lo Blanch, 2008, pág. 580.

## Fuentes

### *Legislación*

- Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. Diario Oficial nº L 225 de 20 de agosto de 1990 pp. 0001 – 0005.
- Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas. Boletín Oficial del Estado, de 27 de diciembre de 1989, nº 310, pp. 40012-40034.
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, de 28 de diciembre de 1995, nº 310.
- Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. Boletín Oficial del Estado de 24 de mayo de 2005, nº 124.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, 11 de marzo de 2004, nº 61.
- Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles. Boletín Oficial del Estado, de 04 de abril de 2009, nº 82.
- Texto Refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital. Boletín Oficial del Estado, de 03 de julio de 2010, nº 161.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado, de 28 de noviembre 2014, nº 288.
- Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial de Bizkaia, 11 de julio de 1996, nº 135.
- Norma Foral 7/1996, de 4 de Julio, del Territorio Histórico De Gipuzkoa, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial de Gipuzkoa, 17 de julio de 1996, nº 133.

- Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, de Las Juntas Generales De Álava, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava, 9 de agosto de 1996, n°90.
- Real Decreto 688/2005, de 10 de junio, por el que se regula el régimen de funcionamiento de las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social como servicio de prevención ajeno. Boletín Oficial del Estado, 11 de junio de 2005, n° 139, pp. 20073-20078.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Boletín Oficial del Estado, de 20 de noviembre de 2011, n° 278.
- 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 aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. Boletín Oficial del Estado, de 25 de septiembre de 2010, n° 232.
- Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre de 2013, del Impuesto Sobre Sociedades. Boletín Oficial de Bizkaia, 13 de diciembre de 2013, n° 238.
- Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades. Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava de 27 de diciembre de 2013, n° 148.
- Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Territorio Histórico de Gipuzkoa. del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial de Gipuzkoa de 22 de enero de 2014, n° 13.
- Norma Foral 25/2019, de 20 de diciembre, de Medidas Tributarias para 2020. Boletín Oficial de Álava de 30 de diciembre de 2019, n° 149.
- Norma Foral 1/2020, de 24 abril, por la que se introducen modificaciones tributarias relacionadas con la transposición de Directivas europeas y otras modificaciones de carácter técnico. Boletín Oficial de Gipuzkoa de 28 de abril de 2020, n° 78.

*-Proyectos Normativos*

- ANTEPROYECTO DE NORMA FORAL \_\_\_\_\_/2020 de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, de la Directiva (UE) 2016/1164 del consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior y de la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

*-Jurisprudencia*

- Sentencia del Tribunal Supremo no. 4776/2015, de 5 de noviembre.

*-Otras Resoluciones*

- Consulta de 14 de marzo de 1997 de la Hacienda Foral de Bizkaia.
- Consulta nº 0049-97 de 16 de enero de 1997 de la DGT.
- Consulta nº 0542-97 de 24 de marzo de 1997 de la DGT.
- Consulta nº 0704-97 de 10 de abril de 1997 de la DGT.
- Consulta nº 1942-98 de 16 de diciembre de 1998 de la DGT.
- Resolución de 22 de diciembre de 1998, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, a las Mutuas de Accidentes de Trabajo y Enfermedades Profesionales de la Seguridad Social. Boletín Oficial del Estado de 9 de enero de 1999, nº 8.
- Consulta de 17 de febrero de 2000 de la Hacienda Foral de Álava.
- Consulta nº 0680-00 de 23 de marzo de 2000 de la DGT.

- Consulta nº 1053-00 de 3 de mayo de 2000 de la DGT.
- Consulta nº 1696-00 de 4 de octubre de 2000 de la DGT.
- Consulta nº 1211-01 de 20 de junio de 2001 de la DGT.
- Consulta nº 1448-02 de 1 de octubre de 2002 de la DGT.
- Consulta nº 0042-03 de 25 de junio de 2003 de la DGT.
- Consulta de 4 de mayo de 2004 de la Hacienda Foral de Álava.
- Consulta Vinculante nº V0050-04, de 10 de junio de 2004 de la DGT.
- Consulta nº 1941-07 de 9 de septiembre de 2007 de la DGT.
- ICAC. Consulta nº 1 publicada en el BOICAC no. 75, de septiembre de 2008.
- Consulta Vinculante nº V1352-09, de 9 de junio de 2009 de la DGT.
- Consulta Vinculante nº V0484-11, de 28 de febrero de 2011 de la DGT.
- Consulta Vinculante nº V2519-14 de 26 de septiembre de 2014 de la DGT.
- Consulta Vinculante nº V3284-14 de 9 de diciembre de 2014 de la DGT.
- Consulta Vinculante nº V2215-14 de 8 de agosto de 2014 de la DGT.
- Consulta nº V4141-15 de 28 de diciembre de 2015 de la DGT.
- Resolución nº R 16/2018, nº Expediente 11/2015, de la Junta Arbitral Del Concierto Económico Con La Comunidad Autónoma Del País Vasco, de 17 de octubre de 2018.

*La subrogación de derechos y obligaciones tributarias y la imputación de rentas  
en las escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de rama de actividad*

## ANEXO 1. CONTACTOS

Repuesta de mail de un Inspector de la HFB.

De: [@bizkaia.eus](mailto:@bizkaia.eus)  
Enviado el: jueves, 2 de abril de 2020 22:07  
Para: [@bizkaia.eus](mailto:@bizkaia.eus)  
Asunto: Re: Régimen Especial de Reestructuración Empresarial y Transmisión de Bienes

Buenas noches

Efectivamente en las escisiones seguimos distinto criterio en Bizkaia que en territorio común. En las escisiones parciales para que se puedan acoger al régimen optativo de diferimiento de la NFIS se exige que previamente a la escisión existan dos ramas de actividad definidas a las que atribuir bienes y derechos y deudas asumidas de estos de cada rama.

Se daría una subrogación de bienes y derechos, entre ellos de las BInS, por cada rama de actividad de las suyas, según el criterio administrativo mantenido en territorio común. En cambio, si la empresa que se escinde está sujeta a normativa del THS, entendemos que al no haberse producido una extinción de la sociedad transmitente, las BInS quedan en esta. De lege ferenda te comento que son cuestiones que pueden ser modificadas, pero a día de hoy está así.

Cuestión que pasaría en el caso de una escisión parcial en la que a la sociedad adquirente se le aplique normativa de territorio común y a la transmitente normativa foral, aplicarían su criterio. Y al revés la hacienda vizcaína aplicaría el suyo. Pero bienes que tener en cuenta que se aplica el criterio de la normativa que le sea aplicable a la entidad transmitente. Si esta fuera de normativa vizcaína, las BInS quedarían en la transmitente y la sociedad escindida no se llevaría ninguna proporción de las BInS según conformación en cada rama, cosa que si ocurriría si la transmitente es de normativa de territorio común.

Un abrazo

## Respuesta de la HFA

Buenos días:

En el marco de la actual redacción del artículo 106 de la Norma Foral 37/2013 del Impuesto sobre Sociedades, la transmisión del derecho a la compensación de bases imponibles negativas pendientes solamente es aplicable en el caso de extinción de la entidad transmitente, esto es, cuando se produce una sucesión a título universal.

En consecuencia, en los supuestos planteados (escisión parcial y aportaciones de rama de actividad) no cabe entender que se transmite el derecho a la compensación de bases imponibles negativas pendientes

Un saludo

Societate eta Ez-egoiztaren gaineko Zergien eta Abziki-pen Aizala -  
Sección de Impuestos sobre Sociedades. Retenciones y No Residentes  
ARABAKO FORU ALDUNDIA / DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA  
Dirección: Saramitego 14 - 2ª Planta - 01008 VITORIA-GASTEIZ  
E-mail: sociedades@araba.eus <mailto:mjgarcer@araba.eus>  
[www.araba.eus](http://www.araba.eus) <http://www.araba.eus>

La comunicación con la HFG fue llevada a cabo por teléfono, no se dispone de transcripción ni de grabación de voz.

Academia Vasca de Derecho  
Zuzenbidearen Euskal Akademia  
ISSN: 2173-9102  
D.L./L.G.: BI-1677-03

Ilustre Colegio Notarial del País Vasco  
Euskal Herriko Notario Elkargo Txit Prestua  
Ilustre Colegio de la Abogacía de Bizkaia  
Bizkaiko Abokatuen Elkargo Ohoetsua  
Boletín *JADO*. Bilbao. Año XVII. N° 30. Enero-Diciembre, 2022, pp. 301-363  
*JADO* Aldizkaria. Bilbo. XVII. urtea. 30 zk. 2022, Urtarrila-Abendua, 301-363 or.

**ANEXO 2. SUPUESTOS BINs, EFECTO EN SOCIEDADES**

En este anexo figurarán 3 supuestos de hecho, el cero será el supuesto base en el que no se produce reorganización alguna, en el supuesto número uno una entidad a la que le es de aplicación normativa del IS foral realizará una aportación no dineraria de rama de actividad en favor de una entidad sujeta a normativa de común como beneficiaria. En el supuesto número dos, una entidad sujeta a normativa de territorio común llevará a cabo la misma operación, pero estando sometida la beneficiaria a derecho fiscal foral. El fin último del ejemplo es ilustrar el efecto de los dos supuestos de hecho en la tributación efectiva de la empresa. A estos efectos resultarán relevantes las filas Total BINs y Cuota.

Z será la Sociedad transmitente, compuesta por las ramas de actividad Z1 y Z2, ninguna de las cuales tiene personalidad jurídica. Z aportó Z2 a la sociedad X, compuesta solamente por la rama X1, en fecha 30/06/2018. A Z2 el 30/06/2018 le era atribuible una BI de 0, desde el 1/7/2020 hasta el 31/12/2018 tampoco generó BI alguna. La sociedad Z a 31/12/2017 tenía reconocidas unas BINs por valor de 1 millón de euros, el 30%, 300.000 €, le eran imputables a Z1 y 700.000 € a Z2. La sociedad Z durante el año fiscal 2018-2019 generó una BI previa de 4 millones de euros. La contabilidad de X reflejaba para el ejercicio fiscal 2018-2019 una BI previa de 5 millones de euros, con unas BINs reconocidas por valor de 500.000 €. Para el ejercicio referido el tipo de gravamen aplicable a las mencionadas sociedades es del 25% en territorio común y del 24% en Vizcaya.

**Supuesto 0. Caso Base**

En este supuesto no se da ninguna reorganización, Z está sujeta a normativa de territorio común y X a normativa foral vizcaína.

	<b>Sociedad Z</b>	<b>Sociedad X</b>	<b>Total</b>
Normativa	Foral Vizcaína	Común	
BI. Previa	4.000.000 €	5.000.000 €	9.000.000 €
BINs Rama Z1	300.000 €		700.000 €
<b>BINs Rama Z2</b>	<b>700.000 €</b>		<b>700.000 €</b>
BINs Rama X1		500.000 €	500.000 €
<b>Total, BINs</b>	1.000.000 €	500.000 €	<b>1.500.000 €</b>
Compensación BINs	1.000.000 €	500.000 €	1.500.000 €
BI	3.000.000 €	4.500.000 €	7.500.000 €
Tipo de Gravamen	24%	25%	
<b>Cuota</b>	720.000 €	1.125.000 €	<b>1.845.000 €</b>

**Supuesto 1. Transmisión de BINs Foral-Común**

En este supuesto se da una aportación de rama de actividad Z1 llevada a cabo por Z en favor de X. Z sujeta a normativa foral vizcaína y X a normativa de territorio común. Según lo explicado, en aplicación de la normativa foral, las BINs correspondientes a la rama transmitida no eran transmisibles en los casos de escisiones parciales ni aportaciones no dinerarias de rama de actividad, por ello a los ojos de la DFB seguirán correspondiendo a Z. No así para la AEAT, ya que la normativa de territorio común sí permite la transmisión, de forma que las BINs imputables a Z1 serían compensables por Z en Vizcaya según la interpretación de la DFB y por X en territorio común en virtud de la LIS, i.e., se duplicarían, con la consecuente reducción de cuota, en este caso de Z.

	Sociedad Z	Sociedad X	Total	Diferencia Situación 0
Normativa	Foral Vizcaína	Común		
BI. Previa	4.000.000 €	5.000.000 €	9.000.000 €	
BINs Rama Z1	300.000 €		300.000 €	
<b>BINs Rama Z2</b>	<b>700.000 €</b>	<b>700.000 €</b>	<b>1.400.000 €</b>	<b>700.000 €</b>
BINs Rama X1		500.000 €	500.000 €	
Total BINs	1.000.000 €	1.200.000 €	<b>2.200.000 €</b>	<b>700.000 €</b>
Compensación BINs	1.000.000 €	1.200.000 €	2.200.000 €	700.000 €
BI	3.000.000 €	3.800.000 €	6.800.000 €	(700.000) €
Tipo de Gravamen	24%	25%		
<b>Cuota</b>	<b>720.000 €</b>	<b>950.000 €</b>	<b>1.670.000 €</b>	<b>(175.000) €</b>

## Supuesto 2

Aportación de rama de actividad Z1 llevada a cabo por Z en favor de X, estando Z sujeta a normativa de territorio común y X a normativa foral vizcaína. Según lo explicado, en aplicación de la normativa foral, las BINs correspondientes a la rama transmitida no eran transferibles en los casos de escisiones parciales ni aportaciones no dinerarias de rama de actividad, por ello, a los ojos de la DFB las BINs de Z1 no son compensables por X1. No así para la AEAT, ya que la normativa de territorio común sí permite la transmisión, de forma que las BINs imputables a Z1 serían transmitidas a X en Vizcaya en lo que a la AEAT respecta por mor de la LIS pero no podían ser adquiridas por X en Vizcaya según la interpretación de la DFB i.e., las BINS se perderían, con el consiguiente aumento de cuota.

	Sociedad Z	Sociedad X	Total	Diferencia Situación 0
Normativa	Común	Foral		
BI. Previa	4.000.000 €	5.000.000 €	9.000.000 €	
BINs Rama Z1	300.000 €		300.000 €	
<b>BINs Rama Z2</b>				<b>(700.000) €</b>
BINs Rama X1		500.000 €	500.000 €	
<b>Total BINs</b>	300.000 €	500.000 €	<b>800.000 €</b>	<b>(700.000) €</b>
Compensación BINs	300.000 €	500.000 €	800.000 €	(700.000) €
BI	3.700.000 €	4.500.000 €	8.200.000 €	700.000 €
Tipo de Gravamen	25%	24%		
<b>Cuota</b>	925.000 €	1.080.000 €	<b>2.005.000 €</b>	<b>160.000 €</b>

**ANEXO 3. EJEMPLO NUMÉRICO BINs. EFECTO EN HACIENDAS**

En este anexo figurarán 3 supuestos de hecho, en todos ellos habrá dos sociedades exactamente iguales en lo que a ramas, BINs y BI previas se refiere. El cero será el supuesto base en el que no se produce reorganización alguna, en el supuesto número uno la entidad a la que le es de aplicación normativa del IS foral realizará una aportación no dineraria de rama de actividad en favor de una entidad sujeta a normativa de común como beneficiaria. En el supuesto número dos, una entidad sujeta a normativa de territorio común llevará a cabo la misma operación, pero estando sometida la beneficiaria a derecho fiscal foral. El fin último del ejemplo es ilustrar el efecto de los dos supuestos de hecho en los ingresos fiscales de las administraciones tributarias por emplear el criterio de aplicar la normativa de la transmitente.

Las dos sociedades son Z y X ambas están compuestas por las ramas de actividad 1 (X1 y Z1) y 2 (X2 y Z2), ninguna de las cuales tiene personalidad jurídica. La operación se efectúa en fecha 30/06/2018, a las ramas Z2 y X2 el 30/06/2018 les era atribuible una BI de 0, desde el 1/7/2020 hasta el 31/12/2018 tampoco generaron BI alguna. Ambas sociedades a 31/12/2017 tenían reconocidas unas BINs por valor de 1 millón de euros, el 30%, 300.000 €, le eran imputables a la rama1 y 700.000 € a la rama 2. Ambas sociedades generaron una BI previa de 5 millones de euros, que tal y como se ha explicado corresponden al 100% a la rama 1, en los supuestos 1 y 2 se transmitirá la rama 2 del tipo de gravamen aplicable a las sociedades es del 25% en territorio común y del 24% en Vizcaya.

### Supuesto 0. Caso Base

Sin reorganización. Z sujeta a normativa común y X a normativa foral vizcaína. En este primer caso la diferencia en cuota se ve explicado por la diferencia en el tipo de gravamen, el 1% de 4 millones es 40.000.

	Sociedad Z	Sociedad X
Normativa	Foral Vizcaína	Común
BI. Previa	5.000.000 €	5.000.000 €
BINs Rama Z1	300.000 €	
<b>BINs Rama Z2</b>	<b>700.000 €</b>	
BINs Rama X1		300.000 €
<b>BINs Rama X2</b>		<b>700.000 €</b>
<b>Total BINs</b>	1.000.000 €	1.000.000 €
Compensación BINs	1.000.000 €	1.000.000 €
BI	4.000.000 €	4.000.000 €
Tipo de Gravamen	24%	25%
<b>Cuota</b>	960.000 €	1.000.000 €

**Supuesto 1. Transmisión de BINs Foral-Común**

En este supuesto la Sociedad Z aporta la rama Z2 a la sociedad X, aplicando la normativa vizcaína las BINs no se transfieren, de esta forma se quedan en Vizcaya y la HFB obtiene los mismos ingresos tributarios que si no hubiera operación, la factura fiscal total de las empresas es igual.

	<b>Sociedad Z</b>	<b>Sociedad X</b>
Normativa	Foral Vizcaína	Común
BI. Previa	5.000.000 €	5.000.000 €
BINs Rama Z1	300.000 €	
<b>BINs Rama Z2</b>	<b>700.000 €</b>	
BINs Rama X1	0	300000 €
<b>BINs Rama X2</b>	0	<b>700.000 €</b>
Total BINs	1.000.000 €	1.000.000 €
Compensación BINs	1000000 €	1000000 €
BI	4000000 €	4000000 €
Tipo de Gravamen	24%	25%
Cuota	960000 €	1000000 €

## Supuesto 2. Transmisión BINs Común-Foral

En este supuesto la Sociedad X aporta la rama X2 a la sociedad Z, aplicando la normativa de territorio común las BINs se transfieren, de esta forma salen del ámbito de la AEAT y entran en el de la HFB, de forma que la última obtiene menos ingresos tributarios (el importe del perjuicio para la HFB dependerá de que porcentaje de estas rentas, en aplicación del Concierto Económico, sean exaccionadas ante la HFB) sean exaccionadas por una mayor compensación de BINs y la primera se ve beneficiada, el aumento en la factura fiscal total se debe a que las BINs que se transfieren se compensan en un 24% y no en un 25%, de ahí que la diferencia en la tributación total respecto del supuesto uno sea de 7.00 €, el 1% de 700.000 €.

	Sociedad Z	Diferencia Situación 0	Sociedad X	Diferencia Situación 0
Normativa	Foral Vizcaína		Común	
BI. Previa	5.000.000 €		5.000.000 €	
BINs Rama Z1	300.000 €			
<b>BINs Rama Z2</b>	<b>700.000 €</b>			
BINs Rama X1			300.000 €	
<b>BINs Rama X2</b>	<b>700.000 €</b>	700.000 €		
<b>Total, BINs</b>	1.700.000 €	700.000 €	300.000 €	(700.000) €
Compensación BINs	1.700.000 €	700.000 €	300.000 €	(700.000) €
BI	3.300.000 €	(700.000) €	4.700.000 €	700.000 €
Tipo de Gravamen	24%		25%	
<b>Cuota</b>	825.000 €	(135.000) €	1.128.000 €	128.000 €

**ANEXO 4. MECÁNICA DE LA IMPUTACIÓN DE RENTAS**

En este anexo se verán dos ejemplos, una fusión y una escisión parcial, el objetivo es conocer la mecánica de la retroacción contable y fiscal en ambos casos. No se quieren ilustrar diferencias de tratamiento entre normativas.

**Supuesto 1. Fusión por Absorción**

La sociedad Z es absorbida por la sociedad X a fecha 30/6/2012. La sociedad Z no tenía BINs pendientes de aplicar, entre el 01/01/2012 y la fecha de absorción tuvo un resultado contable de 300.000 €, desde su absorción hasta final de año generó un resultado contable de 500.000 €. Por su parte, el beneficio bruto de la sociedad Z (sin contar lo generado por X) fue de 3.000.000 €. Se da la retroacción contable a inicio del ejercicio, 1 de enero, esta retroacción contable tiene efectos fiscales al darse la extinción de X. De esta forma se imputan a X todas las rentas de Z, las generadas después de la operación (como es natural), y las generadas antes, vía retroacción contable que no necesita ajuste fiscal alguno.

	Sociedad Z	Sociedad X
Resultado imputable a la rama X1		3.000.000 €
Resultado imputable a Z antes de la fusión	300.000 €	
Resultado imputable a Z después de la fusión		500.000 €
Resultado <b>ANTES</b> de la retroacción contable		3.500.000 €
Retroacción contable	(300.000 €)	300.000 €

Resultado <b>DESPUÉS</b> de la retroacción contable		3.800.000 €
<b>Diferencias Permanentes provocadas por la NO retroacción fiscal</b>		
BI		3.800.000 €
Tipo de Gravamen	24%	24%
<b>Cuota</b>		912.000 €
Beneficio después de Impuestos		2.888.000 €

## Supuesto 2. Escisión parcial

La sociedad Z consta de dos ramas, la rama Z1 y la rama Z2, la sociedad Z lleva a cabo una escisión parcial, de forma que transmite su rama Z2 a la sociedad X, formada solamente por la rama X1 en fecha 30/6/2012. A esa fecha a la rama le era imputable un resultado contable de 200.000 €, durante el resto del año generó 400.000 €. La rama Z1 ha generado un resultado contable de 100.000 € en todo el año 2012. La contabilidad refleja que la rama X1 por sí sola (sin contar los resultados de la rama Z2) ha tenido un beneficio bruto para ese año de 700.000 €. El no reconocimiento fiscal de la retroacción contable hace que los resultados imputables a Z2 antes de la escisión sean atribuidos a la sociedad Z, así se deben llevar a cabo ajustes en su resultado contable en forma de diferencias permanentes positivas (con signo inverso a los ajustes realizados en X) para llegar a la base imponible. Nótese que el resultado contable antes de impuestos es igual antes y después de la retroacción contable, ello porque la suma de efectos de los ajustes contables es cero, al igual que la suma de los ajustes fiscales. Lo explicado resulta plenamente aplicable si se trata de rentas negativas, la retroacción contable y fiscal funcionan de igual manera.

	<b>Sociedad Z</b>	<b>Sociedad X</b>	<b>Total</b>
Normativa	Foral Vizcaína	Territorio Común	
Resultado Imputable a X1		700.000 €	
Resultado Imputable a Z1	100.000 €		
Resultado imputable a Z2 antes de la escisión parcial	200.000 €		
Resultado imputable a Z2 tras la escisión parcial		400.000 €	
Resultado ANTES de la retroacción contable	300.000 €	1.100.000 €	
Retroacción contable	(200.000 €)	200.000 €	0 €
Resultado DESPUÉS de la retroacción contable	100.000 €	1.300.000 €	1.400.000 €
Diferencias Permanentes provocadas por la NO retroacción fiscal	200.000 €	(200.000 €)	0 €
BI	300.000 €	1.100.000 €	1.400.000 €
Tipo de Gravamen	24%	25%	
Cuota	72.000 €	264.000 €	336.00€
Beneficio después de Impuestos	28.000 €	1.036.000 €	1.064.000 €

**ANEXO 5. SUPUESTOS DE RETROACCIÓN**

En este anexo se replicará el ejemplo anterior bajo 2 supuestos; en el supuesto primero a la transmitente se le aplicará normativa de territorio común y en el segundo de territorio foral el tercero y cuarto serán iguales, pero transmitiéndose rentas (que no BINs) negativas. Además, se cambiará el año a 2018, para que se de en el periodo post LIS.

**Supuesto 1. Imputación de Rentas Común-Foral**

En este supuesto según normativa de territorio común la imputación fiscal de las rentas de Z2 entre el inicio del ejercicio y la fecha de operación corresponden a la beneficiaria, de forma que Z no deberá hacer ajustes a su resultado contable para llegar a la BI. A su vez, según normativa foral, X no debe imputarse fiscalmente las rentas generadas por lo que se dará una diferencia permanente negativa en su resultado contable para llegar a la BI, que será 200.000 € menor que en el supuesto 2 del anexo anterior pese a haber un resultado contable igual.

	Sociedad Z	Sociedad X	Total
Normativa	Común	Foral Vizcaína	
Resultado Imputable a X1		700.000 €	
Resultado Imputable a Z1	100.000 €		
Resultado imputable a Z2 antes de la escisión parcial	200.000 €		
Resultado imputable a Z2 tras la escisión parcial		400.000 €	

Resultado <b>ANTES</b> de la retroacción contable	300.000 €	1.100.000 €	
<b>Retroacción contable</b>	<b>(200.000 €)</b>	<b>200.000 €</b>	
Resultado Contable <b>DESPUÉS</b> de la retroacción contable	100.000 €	1.300.000 €	1.400.000 €
<b>Retroacción fiscal (Ajustes Permanentes)</b>		<b>(200.000 €)</b>	(200.000 €)
BI	100.000 €	1.100.000 €	1.200.000 €
Tipo de Gravamen	24%	25%	
<b>Cuota</b>	24.000 €	275.000 €	299.000 €
Beneficio después de Impuestos	76.000 €	1.025.000 €	1.101.000 €

## Supuesto 2. Imputación de Rentas Foral-Común

En este segundo supuesto se da el caso inverso, para la hacienda foral las rentas de Z1 antes de la operación corresponden a Z al no haberse extinguido ésta, por lo que realizará un ajuste positivo al resultado contable de Z, por otra parte, la AEAT no llevará a cabo ajustes negativos ya que según la normativa de territorio común las rentas de Z1 deben imputarse fiscalmente a X, independientemente de la extinción de Z. De esta forma la BI global será 200.000 € mayor al supuesto segundo del anexo anterior pese a que el resultado contable sea el mismo.

*La subrogación de derechos y obligaciones tributarias y la imputación de rentas en las escisiones parciales y aportaciones no dinerarias de rama de actividad*

	Sociedad Z	Sociedad X	Total
Normativa	Foral Vizcaína	Común	
Resultado Imputable a X1		700.000 €	
Resultado Imputable a Z1	100.000 €		
Resultado imputable Z2 antes de la escisión parcial	200.000 €		
Resultado imputable Z2 tras la escisión parcial		400.000 €	
Resultado <b>ANTES</b> de la retroacción contable	300.000 €	1.100.000 €	
<b>Retroacción contable</b>	<b>(200.000 €)</b>	<b>200.000 €</b>	<b>0 €</b>
Resultado <b>DESPUÉS</b> de la retroacción contable	100.000 €	1.300.000 €	1.400.000 €
<b>Retroacción fiscal (Ajustes Permanentes)</b>	<b>200.000 €</b>		200.000 €
BI	300.000 €	1.300.000 €	1.600.000 €
Tipo de Gravamen	24%	25%	
<b>Cuota</b>	72.000 €	325.000 €	397.000 €
Beneficio después de Impuestos	28.000 €	975.000 €	1.003.000 €