



El artículo del mes

La escisión de Sociedades Mercantiles



Rafael Llorens Llobet • Abogado. Socio de Agesa Consulting.
Montserrat Carretero Codina • Abogada Dpto. Jurídico Agesa Consulting

En breve

Con el presente artículo cerramos la trilogía dedicada a la constitución, fusión y escisión de Sociedades Mercantiles. Dada la amplitud de la materia relativa a fusión de Sociedades, en el anterior artículo no fue posible referirse a la fiscalidad de dichas operaciones, por lo que a continuación trataremos conjuntamente el régimen fiscal de escisiones y fusiones.

1 PREAMBULO

La escisión de sociedades ha sido calificada por algún sector doctrinal como la “operación inversa a la fusión”. Esta afirmación no es totalmente cierta, ya que si bien de una primera lectura de su régimen jurídico pudiera desprenderse lo anterior, no es menos cierto que la institución de la escisión recoge en su seno dos modalidades perfectamente diferenciadas: la escisión total y la escisión parcial, que no encuentra parangón en la fusión.

2 DIFERENTES TIPOS DE ESCISIONES

Las operaciones de escisión se definen como aquéllas en que:

a) Para los casos de **escisión total**:

Una entidad divide su patrimonio social en dos o más partes, y lo traspasa en bloque a dos o más entidades ya existentes o de nueva creación, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos en el capital social de las entida-

des adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10% del valor nominal (o, a falta de éste, de un valor equivalente según contabilidad).

b) **Escisión parcial**: diferenciamos dos supuestos:

– cuando una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniéndose al menos una rama de actividad en la entidad transmitente, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que deben atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones (escisión parcial *stricto sensu*);

– cuando una entidad segrega una parte de su patrimonio social, constituida por participaciones en el capital de otras entidades que confieran la mayoría del capital social en las mismas, manteniendo en su patrimonio participaciones de similares características en el capital de otra u otras entidades o bien una rama de actividad, y la transmite a otra entidad, de nueva creación o ya existente, recibiendo a cambio valores

representativos del capital de la entidad adquirente, que debe atribuir a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones (escisión financiera).

Para el caso en que mediante el proceso de escisión se acuerde atribuir a los socios de la sociedad que se extingue, valores representativos de alguna de las entidades beneficiarias o adquirentes en proporción distinta a la que tenían en la sociedad que se extingue, es preciso que los patrimonios adquiridos por las sociedades beneficiarias constituyan ramas de actividad. Esta regla sólo es de aplicación en los supuestos en que existan dos o más entidades adquirentes (ver Figura 1: Tipos de escisiones).

3 PASOS A SEGUIR: FORMALIDADES

Por la **aplicación supletoria de las normas reguladoras de la fusión**, las diferentes fases del desarrollo de una escisión coinciden, en la práctica, con las de la fusión, por lo que son válidas las manifestaciones generales efectuadas en el artículo anterior de esta revista, si bien las referencias que en la regulación de la fusión se efectúan a la sociedad absorbente o a la sociedad resultante de la fusión, han de entenderse hechas a las sociedades beneficiarias de la escisión (ver Figura 2).

No obstante, existen ciertas **particularidades en el proceso de escisión**, que exponemos a continuación.

Fase Preparatoria

A) El proyecto

Además de las menciones propias del proyecto de fusión, en el de escisión deberán constar las siguientes:

1º La asignación y **reparto preciso de los elementos del activo y del pasivo que se van a transmitir a cada una de las sociedades beneficiarias** de la operación.

Sumario

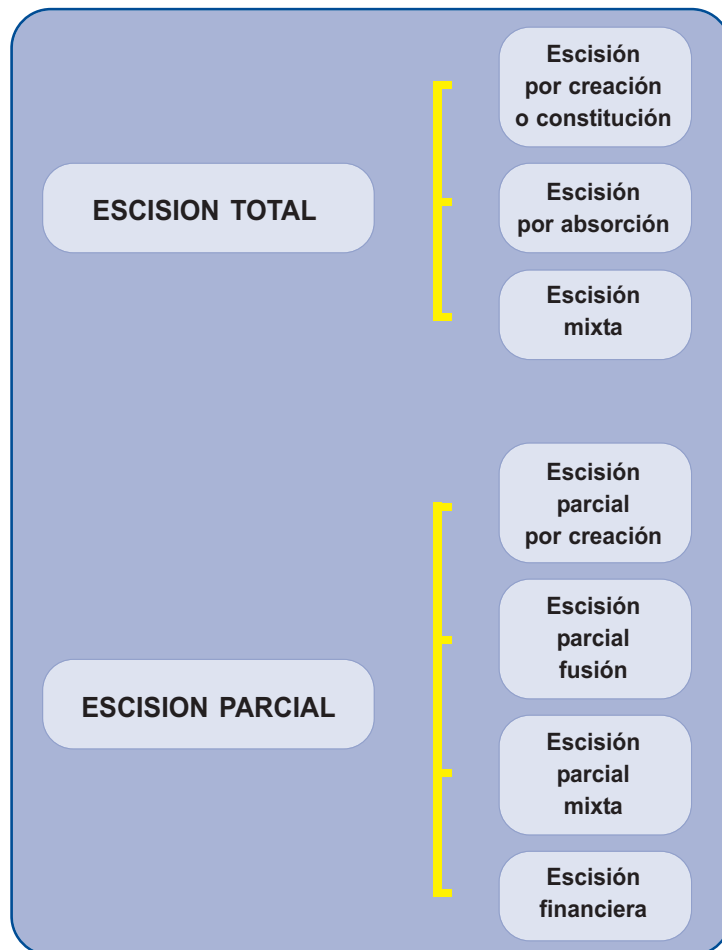
1. Preámbulo
2. Diferentes tipos de escisiones
3. Pasos a seguir: formalidades
4. Régimen fiscal de la fusión y la escisión

>>> **La institución de la escisión recoge en su seno dos modalidades perfectamente diferenciadas: la escisión total y la escisión parcial, que no encuentra parangón en la fusión** <<<

Estas menciones interesan tanto a las sociedades que intervienen en la escisión como a terceros, especialmente a acreedores o deudores, que de este modo podrán conocer la persona jurídica a la que deben exigir el pago de sus créditos u ofrecer el pago de sus deudas.

La atribución de elementos solamente puede efectuarse respecto de los que existan en el momento de elaborar el proyecto. En el caso de que se incorporen nuevos activos o pasivos a su patrimonio mientras se desarrolla el proceso, con respecto a ellos se procederá del siguiente modo:

>>> **FIGURA 1: TIPOS DE ESCISIONES**



>>> **Por la aplicación supletoria de las normas reguladoras de la fusión, las diferentes fases del desarrollo de una escisión coinciden, en la práctica, con las de la fusión** <<<<

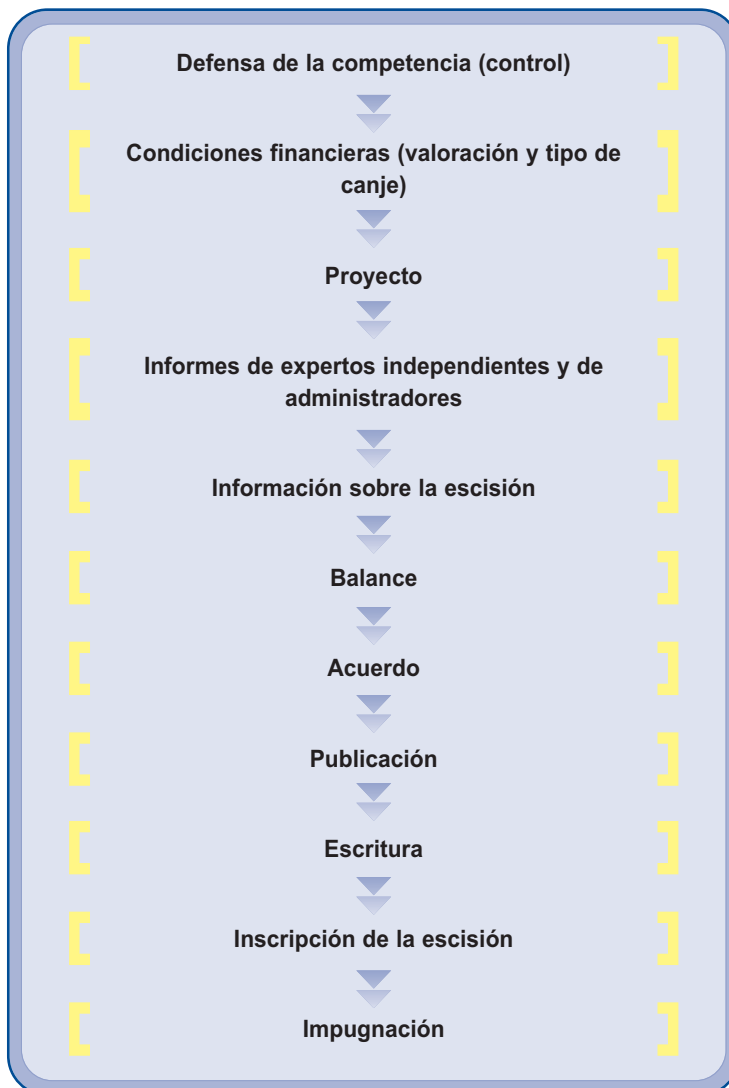
- En el supuesto de escisión parcial, salvo otra disposición en el proyecto, los nuevos elementos permanecerán en el patrimonio de la sociedad escindida.
- Si se trata de escisión total, cuando el elemento no haya sido atribuido a ninguna sociedad beneficiaria del proceso y la interpretación del proyecto no permita decidir sobre su atribución, se seguirán, a su vez, las siguientes normas:
 - I. Si es un elemento del activo, se distribuirá dicho elemento o su contravalor entre todas las sociedades beneficiarias proporcionalmente al activo atribuido a cada una de ellas en el proyecto;
 - II. Si es un elemento del pasivo, existirá responsabilidad solidaria de él para todas las sociedades beneficiarias de la escisión. Estas sociedades únicamente responden de estos pasivos hasta el importe máximo del activo neto atribuido en la escisión a cada una de ellas, respondiendo, en el supuesto de escisión parcial, la sociedad escindida de la totalidad del importe de la obligación.

2º El reparto entre los socios de la sociedad escindida de las acciones o participaciones que les correspondan en el capital de las sociedades beneficiarias, así como el criterio en que se funda este reparto, todo ello sobre la base del valor real de las entidades participantes.

El criterio de reparto debe basarse en la proporcionalidad. En tal sentido, las acciones o participaciones sociales de las sociedades beneficiarias de la escisión deben ser atribuidas en contraprestación a los socios de la sociedad que se escinde. Para ello, junto con la ecuación de canje pueden atribuirse compensaciones en metálico para su ajuste.

Si existieran varias sociedades beneficiarias de la escisión se podría atribuir títulos de una sola de ellas a los socios de la escindida si existiera su consentimiento individual y expreso.

>>> **FIGURA 2: FORMALIDADES**



B) Informe de expertos

Las sociedades beneficiarias de la escisión deben someter el patrimonio no dinerario procedente de la sociedad que se escinde al informe de uno o varios expertos independientes, designados por el Registrador Mercantil del domicilio de ésta última.

No obstante, los administradores de todas las sociedades que participan en el proceso pueden solicitar al Registro Mercantil del domicilio de cualquiera de ellas que designe uno o varios expertos, al objeto de la elaboración de un único informe sobre dicho patrimonio y sobre el proyecto de escisión.

Las restantes cuestiones relativas a este tema (procedimiento de nombramiento, informe, responsabilidad, etc.) coinciden con las indicadas para la fusión.

En los procesos de escisión en que participan sociedades limitadas, salvo cuando alguna de las sociedades beneficiarias de la escisión revista la forma de sociedad anónima o comanditaria por acciones,

no existe obligación de someter el proyecto a informe de expertos independientes.

C) Informe de los administradores

En el informe sobre el proceso de escisión que redactan los administradores de cada una de las sociedades que participan en ella, se debe hacer constar que han sido emitidos los informes sobre las aportaciones no dinerarias previstos en la ley, así como indicar el Registro Mercantil en que estén depositados o vayan a depositarse.

En la práctica se plantea un problema, dado que los administradores elaboran el informe en el acto en que los órganos de administración de las sociedades se reúnen y adoptan el acuerdo de formular y proponer a la junta de accionistas el proyecto de escisión.

En ese momento aún no se ha procedido al depósito del proyecto en el Registro, ni a la solicitud del nombramiento de expertos independientes que emitan informe, ni, lógicamente, elaborado el mismo. Por ello, debe entenderse que los administradores han de incorporar al informe sobre la escisión la relación de aportaciones no dinerarias proyectadas, expresando su valor y criterios de valoración, y someterla posteriormente al examen de los expertos, indicando que el informe de éstos será sometido a la consideración de socios y demás titulares del derecho de información, al tiempo de la convocatoria de la junta de accionistas.

Fase Decisoria

Fase a cargo de las juntas generales de las sociedades participantes, en la que se produce la materialización del proceso de escisión mediante el acuerdo de escisión.

Si existieran alteraciones patrimoniales, los administradores de la sociedad escindida están obligados a informar a su junta general sobre

cualquier modificación importante del patrimonio activo y pasivo acaecido entre la fecha de elaboración del proyecto de escisión y la fecha de la reunión de la junta general.

La misma información han de proporcionar, en los casos de escisión por absorción, a los administradores de las sociedades beneficiarias y éstos a aquéllos, para que, a su vez, informen a sus juntas generales.

Fase de Publicidad

Fase en la que se abre el período de posibles oposiciones de acreedores, a fin de permitir la transmisión universal de derechos y obligaciones.

Por la aplicación subsidiaria de la normativa de fusión, el acuerdo de escisión, según clarificó la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de fecha 16 de diciembre de 1997, se publicará tres veces en el BORME y en dos periódicos de gran circulación en las provincias en las que cada una de las sociedades participantes en el proceso tengan sus domicilios.

Cuando se haya publicado el último anuncio del acuerdo de escisión, se inicia un período de un mes –plazo mínimo hasta el otorgamiento de la escritura– durante el cual los acreedores podrán oponerse a la operación, hasta que se les garanticen los créditos no vencidos en el momento de la publicación.

Fase de Ejecución y Formalización

La plena eficacia de la escisión está supeditada a su inscripción en el

Registro Mercantil. Para inscribir la escritura pública de escisión, ésta ha de expresar:

- El mismo contenido que se señala para la escritura de fusión (**ver el artículo precedente publicado en el nº 109 de Economist & Jurist**);
- La clase de escisión realizada, señalando si se produce o no la extinción de la sociedad que se escinde, así como si las sociedades beneficiarias son de nueva creación o ya existentes.

Los documentos complementarios que deben acompañar a esta escritura son los mismos que para la fusión.

Cuando la escisión produce la extinción de la sociedad que se escinde, el Registrador ha de cancelar los asientos referentes a esta sociedad, una vez inscritas las nuevas sociedades resultantes de la escisión en nueva hoja o la absorción por sociedades ya existentes en las hojas correspondientes a las sociedades absorbentes.

En caso de escisión parcial, una vez inscrita la segregación en la hoja abierta a la sociedad segregante, el registrador competente debe inscribir las nuevas sociedades resultantes de la segregación en nueva hoja o la absorción por sociedades ya existentes en las hojas correspondientes a las sociedades absorbentes.

Cada uno de los registros mercantiles que correspondan a las sociedades participantes en la escisión y, en su caso, al de las nuevas sociedades resultantes de la misma, tiene que remitir al Registro Mercantil Central, por separado, los datos

>>> **Las Sociedades beneficiarias de la escisión deben someter el patrimonio no dinerario procedente de la Sociedad que se escinde al informe de uno o varios expertos independientes, designados por el Registrador Mercantil del domicilio de ésta última** <<<



necesarios para su publicación (ver Figura 3: pasos a seguir).

4 REGIMEN FISCAL DE LA FUSION Y LA ESCISION

El régimen fiscal especial de estas operaciones se centra en la idea de **neutralidad**, ya que ni estimula ni obstaculiza las operaciones, abandonando el sistema tradicional anterior de incentivos fiscales (bonificaciones en ITP y AJD, Impuesto de Sociedades –IS–, impuestos municipales, etc.), **optándose por aplazar o diferir en el tiempo el pago de determinados impuestos** (IS e Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana –plusvalía municipal–), **y declarando la exención o no sujeción de otros** (ITP, concepto operaciones societarias, e IVA).

Característica destacable del actual sistema es la práctica ausencia *a priori* de intervención administrativa. Ello supone la simplificación de trámites, bastando, una vez ejercitada la oportuna opción por este régimen fiscal especial, la **comunicación de**

dicha opción al **Ministerio de Economía y Hacienda, dentro del plazo de los tres meses siguientes a la fecha de la inscripción de la escritura pública** en la que se documente la operación, y sin perjuicio de la intervención que corresponde a los órganos españoles y comunitarios de defensa de la competencia.

La regulación fiscal de estas operaciones se encuentra contenida en los artículos 83 a 96 del **Real Decreto Legislativo 4/2004** que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que ha sido **objeto de modificación mediante la Ley 25/2006**, que amplía el ámbito de aplicación de este régimen fiscal a un nuevo supuesto: las operaciones de cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la UE.

Requisitos fiscales de la fusión

Dos son los requisitos exigidos para las operaciones de fusión:

a) Compensaciones en metálico: las dificultades prácticas de establecer una identidad en el canje de los títulos de las sociedades intervinientes podrían obligar a la emisión de acciones por importes nominales irreales. Por tal razón, se admite que una parte del canje de los títulos se abone en metálico.

La LIS dispone que **el importe de estas compensaciones en metálico no puede exceder del 10% del valor nominal de los títulos** o, a falta de éste, de un valor equivalente deducido de la contabilidad. Si las compensaciones en metálico excedieran de este importe, la operación no tendría la consideración fiscal de fusión.

b) Actividad: el único requisito exigido consiste en que **las operaciones no se realicen con fines de fraude o evasión fiscal**. En particular, el régimen no se aplica cuando la operación no se efectúa por motivos económicos válidos, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal. Un ejemplo de motivo económico válido sería la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación.

Requisitos fiscales de la escisión

Los requisitos fiscales requeridos son los mismos que para la fusión y, además, **se exige en supuestos de escisión parcial que las partes escindidas formen ramas de actividad**. Se entienden como tales el conjunto de elementos (activos y pasivos) que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, que puedan funcionar como una empresa independiente, sin auxilios adicionales.

Aplicación del régimen fiscal

La aplicación del régimen fiscal no está sometida a comunicación previa, sino que depende de que el

>>> FIGURA 3: PASOS A SEGUIR





propio sujeto pasivo así lo decida. **La opción por este régimen fiscal debe incluirse en el proyecto y en los acuerdos sociales de fusión o escisión** de las entidades transmitentes y adquirentes que tengan su residencia fiscal en España.

Tratándose de operaciones en las cuales ni la entidad transmitente ni la adquirente tienen su residencia fiscal en España y a las que sea de aplicación el régimen del artículo 84 de la LIS, la opción se ejercerá por la entidad adquirente y deberá constar en la escritura pública en que se documente la operación. De no resultar aplicable dicho régimen por no disponer la transmitente de un establecimiento permanente en España, la opción se ejercerá por el socio residente afectado, consignándolo en la casilla correspondiente del modelo de declaración del IS o del IRPF.

Una vez ejercitada la opción, el sujeto pasivo debe comunicarla al Ministerio de Economía y Hacienda, dentro del plazo de los tres meses siguientes a la fecha de la inscripción de la escritura pública en que se documente la operación. En cuanto al contenido de la comunicación, en la misma se expresarán los datos identificativos de las entidades participantes en la operación y se describirá ésta. A la comunicación se acompañará la

copia de la escritura pública de fusión o escisión inscrita en el Registro Mercantil y de los documentos complementarios.

Tributación de las operaciones

1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

En todo proceso de fusión y escisión se producen, inevitablemente, operaciones societarias (constitución, aumento de capital, etc.) sometidas a tributación en ITP y AJD. Pues bien, las operaciones de fusión y escisión que cumplan los requisitos fiscales expuestos están **exentas** de este impuesto (ITP y AJD, título operaciones societarias).

Las posibles transmisiones de valores a que diesen lugar la fusión, escisión, etc., se entienden incluidas dentro de la operación respectiva y siguen el mismo régimen de exención.

2. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Siempre que las operaciones cumplan los requisitos fiscales examinados, no están sujetas a tributación por IVA las transmisiones de la totalidad del patrimonio empresarial o de los elementos afectos a ramas de

actividad que se realicen como consecuencia de la fusión o escisión.

En cuanto a la transmisión de valores, está exenta del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 108 de la Ley 24/1988.

3. Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana

En las operaciones de fusión o escisión no se produce el devengo del impuesto municipal aludido si la respectiva operación, dentro de la cual se produce la transmisión de terrenos de que se trate, cumple los requisitos fiscales examinados.

En la posterior transmisión de los terrenos, se entiende que el número de años a lo largo de los cuales se ha producido el incremento de valor no se ha interrumpido por las operaciones de fusión o escisión. Se logra así un tratamiento neutral para estas operaciones, sin que ello suponga el otorgamiento de bonificaciones.

Régimen en la imposición directa de la entidad transmitente

En la entidad que realiza la transmisión de los elementos se produce una renta por la diferencia entre el valor real y el valor neto contable de los bienes y derechos transmitidos, corregido, en su caso, por los ajustes extracontables de naturaleza fiscal.

Esta situación se produce:

- en la fusión, en la sociedad o sociedades que se disuelven;
- en la escisión, en la sociedad que se escinde.

Estas rentas no se integran en la base imponible del IS de la entidad transmitente, aunque se reflejen en contabilidad, siempre que se opte por la aplicación del régimen especial de diferimiento regulado en el Capítulo VIII del Título VII de la LIS, y se refiera, entre otras, a las rentas que se



pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas en territorio español de bienes y derechos en él situados o a las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades no residentes en territorio español, de establecimientos permanentes en él situados.

Como excepción a la regla general, no deben excluirse de la base imponible las rentas derivadas de estas operaciones, cuando la entidad adquirente se halle exenta del IS o sometida al régimen de atribución de rentas.

El régimen expuesto de tributación de rentas derivadas de la transmisión es de **carácter optativo**, pues la empresa puede renunciar al mismo, incluyendo, total o parcialmente, tales partidas en la base imponible. A estos efectos, en ningún caso el valor real de la transmisión puede superar el valor de mercado.

El período impositivo concluye cuando finalice el ejercicio económico de la sociedad o cuando ésta se extinga (disolución), considerándose como fecha de la inscripción la fecha del asiento de presentación en el Registro Mercantil, en virtud de lo previsto en el art. 55.1 del Reglamento del Registro. En virtud de lo previsto en el artículo 91 de la LIS, la imputación de rentas derivadas de las actividades de las entidades que se extingan (sociedad absorbida en la fusión o sociedad escindida en la escisión total) debe hacerse conforme a las reglas mercantiles, es decir, la retroactividad contable o la indicación de la fecha de efectos contables que debe cons-

tar en el proyecto de fusión tiene plenos efectos fiscales.

Régimen en la imposición directa de la entidad adquirente

Su posible incidencia se produce:

- en los casos de fusión, en la sociedad absorbente o en la nueva sociedad constituida;
- en las escisiones, en la nueva o nuevas sociedades constituidas o en las ya existentes beneficiarias de la escisión.

En las operaciones indicadas, una sociedad recibe unos activos que entrarán dentro de su régimen normal de actuación, dando lugar a la práctica de amortizaciones, provisiones por depreciación, incrementos o disminuciones de patrimonio y demás operaciones de la empresa. Tales activos, al estar sometidos a un régimen especial de diferimiento en el pago del IS en la transmitente, se incorporan en la entidad adquirente con un valor fiscal, independiente de su valor contable, que sirve para la determinación de los resultados fiscales.

Se distinguen dos criterios de valoración de los bienes adquiridos por medio de una operación de fusión o escisión, en función de que la operación esté o no amparada en el régimen especial. Así, si lo está, los bienes y derechos que integran el patrimonio recibido se valorarán, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente

con anterioridad a la operación; si la operación no está amparada en el régimen especial (sería el caso de aquellas operaciones que estén fuera del ámbito de aplicación del referido capítulo de la LIS o de los supuestos en que las entidades afectadas no optaren por este régimen especial), los bienes y derechos deben valorarse, a efectos fiscales, por el valor convenido entre las partes con el límite del valor de mercado.

Los bienes adquiridos en las operaciones amparadas en el régimen especial de diferimiento conservan la antigüedad que tenían en la entidad transmitente, esto es, se considera que su fecha de adquisición no es la de la realización de la operación, sino la fecha en la que los adquirió la transmitente.

En el caso de que los bienes y derechos fuesen contabilizados en la entidad adquirente por un importe diferente al valor fiscal de los mismos, para determinar la base imponible de esa entidad deberán practicarse los ajustes extracontables que procedan al resultado, al objeto de computar en la base imponible los ingresos, gastos y demás correcciones de valor derivados de esos bienes y derechos sobre sus valores fiscales.

Se plantean algunas cuestiones interesantes en el ámbito del régimen especial de diferimiento, en relación a la subrogación por parte de las sociedades adquirentes en los derechos y obligaciones existentes en las sociedades transmitentes, derivados de los bienes objeto de cesión, como son:

- 1) En los casos de sucesión a título universal, se transfieren a la sociedad adquirente los derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente que se encontrasen pendientes en el momento de adoptarse el correspondiente acuerdo;
- 2) Cuando la sucesión no sea a título universal, la transmisión se produce únicamente respecto de los derechos y obligaciones tributarias pendientes que se refieran a los bienes y derechos transmitidos;



3) La LIS permite transmitir el derecho de compensación de bases imponibles negativas de la entidad que se extingue en un proceso de fusión o escisión a la sociedad adquiriente. Este régimen varía según la entidad adquiriente tenga o no participación en la entidad transmitente:

- a) Si la adquiriente no tiene participación en la transmitente las bases imponibles negativas pendientes de compensar se transmiten íntegramente a la entidad adquiriente, sin restricción alguna.
- b) Si la adquiriente tiene participación en la transmitente o ambas forman parte de un grupo de sociedades mercantil, las bases imponibles negativas susceptibles de compensación se reducen 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 a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor contable.

Tampoco son compensables las bases imponibles negativas que correspondan a pérdidas sufridas por la entidad transmitente que hayan motivado la depreciación de la participación poseída por la entidad adquiriente o por otra entidad en la entidad transmitente cuando todas ellas formen parte del mismo grupo de sociedades mercantil.

>>> **En escisiones en que participan Sociedades Limitadas, salvo cuando alguna de las sociedades beneficiarias de la escisión revista la forma de Sociedad Anónima o Comanditaria por acciones, no existe obligación de someter el proyecto a informe de expertos independientes** <<<

Régimen en la imposición directa de los socios

Las operaciones de fusión o escisión pueden producir en los socios, personas físicas o jurídicas, respectivamente, una variación patrimonial o una renta, como consecuencia de la atribución de los correspondientes valores. El cálculo del incremento o disminución de patrimonio o de la renta será la diferencia entre el valor real de los valores recibidos y el valor de lo entregado, determinado de acuerdo con lo establecido en el IRPF o IS, dependiendo de si el socio está sujeto a uno u otro impuesto. En el ámbito de aplicación del régimen especial de diferimiento no se integran en la base imponible los incrementos y disminuciones, o rentas, resultantes de la atribución de valores de la entidad adquiriente a los socios de la transmitente.

Los títulos recibidos conservan la fecha de adquisición de los entregados.

Los socios personas jurídicas de las entidades que intervienen en la operación deben incluir en la memoria anual:

- a) el valor neto contable de los valores entregados;
- b) el valor por el que se hayan contabilizado los valores recibidos;
- c) en los supuestos de deducción del fondo de comercio de fusión, la entidad adquiriente deberá presentar, conjuntamente con su declaración del IS de los ejercicios en los que se aplique la deducción, la siguiente información: identificación de la entidad transmitente y del porcentaje de participación ostentado en ella; valor y fecha de adquisición de las participaciones de la entidad transmitente, así como de su valor teórico contable, determinado a partir de las cuentas anuales homogeneizadas; justificación de los criterios de homogeneización valorativa y temporal, de la imputación a los bienes y derechos de la entidad transmitente de la diferencia existente entre el precio de adquisición de sus participaciones y su valor teórico

contable en la fecha de disolución de dicha entidad, así como del cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89 de la LIS para la deducibilidad del fondo de comercio de fusión.

Inspección de la A.E.A.T.: comprobación e investigación

Por último, es forzoso referirse al papel que pueda tener en dichos procesos la Inspección de la A.E.A.T., ya que en la medida en que se están aplicando beneficios fiscales tanto presentes como futuros, éstos van a ser objeto de especial seguimiento por parte de la inspección de los tributos.

En particular, conviene recordar que para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en estas operaciones, se tiene que cumplir la condición de que las mismas respondan a un interés económico válido, es decir, que el motivo de la operación se deba a razones económicas y no fiscales. De esta forma, se pretende evitar que el régimen fiscal especial previsto para facilitar las operaciones entre empresas que precisan de ciertas reestructuraciones que responden a un interés económico sean aprovechadas para realizar reestructuraciones patrimoniales con la finalidad de obtener beneficios fiscales.

A nivel práctico, señalar que la A.E.A.T. ha investigado una gran cantidad de operaciones que se han amparado en el Régimen Fiscal Especial y que las comprobaciones son cada vez más numerosas, por lo que es conveniente una ajustada planificación y tener en cuenta esta circunstancia por las repercusiones que se podrían derivar, ya que si, como consecuencia de la comprobación administrativa de las operaciones, se probara que fueron realizadas principalmente con fines de fraude o de evasión fiscal, se pierde el derecho al régimen especial, procediendo la Administración a la regularización de la situación tributaria de los sujetos intervinientes, con la imposición de las correspondientes sanciones e intereses de demora. ■