

TRIBUTACIÓN	DELIMITACIÓN DE LOS REGÍMENES TRIBUTARIOS (GENERAL Y ESPECIAL) APLICABLES A LA SOCIEDAD QUE SE ESCINDE Y A LA SOCIEDAD O SOCIEDADES BENEFICIARIAS *	Núm. 74/2004
--------------------	--	-------------------------



GERARDO MENÉNDEZ GARCÍA

Profesor Titular EU de Derecho Financiero y Tributario en la UNED. Doctor en Derecho

gmenendez@der.uned.es

Este trabajo ha sido seleccionado y ha obtenido el **Accésit Premio Estudios Financieros 2004** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don José Luis PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA, doña Clara JIMÉNEZ JIMÉNEZ, don Diego MARÍN-BARNUEVO FABO y don José Antonio RODRÍGUEZ ONDARZA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Extracto:

LA aplicación de los criterios literal y sistemático en la delimitación de los regímenes tributarios de la escisión de sociedades lleva a resultados insatisfactorios. La aplicación de criterios sustantivos de delimitación, basados en la finalidad de las normas, permite sostener que ciertos preceptos incluidos en el capítulo VIII del título VII del TRLIS integran, pese a su ubicación sistemática, el denominado régimen tributario «general». Así sucede con la regla de valoración contenida en el artículo 85.2 TRLIS, con la regla de valoración de la renta que se pone de manifiesto como consecuencia de la anulación de la participación intersocietaria prevista en el artículo 89.2 TRLIS, con las reglas sobre subrogación de la entidad adquirente en las posiciones jurídico-tributarias de la entidad transmitente contenidas en el artículo 90 TRLIS y con la regla sobre imputación fiscal de rentas prevista en el artículo 91 TRLIS.

* Con posterioridad a la concesión del accésit, y por petición expresa del *Centro de Estudios Financieros*, el presente trabajo ha sido objeto de la correspondiente revisión y actualización normativa.

Sumario:

1. Presentación.
2. Fundamento y aproximación al contenido del régimen tributario general.
3. Fundamento y aproximación al contenido del régimen tributario especial.
4. Aspectos problemáticos de la delimitación.
 - A) Introducción.
 - B) Ámbito de aplicación de la regla de valoración de los elementos adquiridos contenida en el artículo 85.2 TRLIS.
 - C) Ámbito de aplicación de la regla contenida en el artículo 89.2 TRLIS en relación con la renta que se pone de manifiesto con ocasión de la anulación de la participación de la sociedad beneficiaria en el capital social de la sociedad que se escinde.
 - D) Ámbito de aplicación de las reglas sobre subrogación del artículo 90 TRLIS.
 - a) Relevancia y ámbito de aplicación del artículo 90 TRLIS en caso de escisión total.
 - b) Relevancia y ámbito de aplicación del artículo 90 TRLIS en caso de escisión parcial.
 - E) Ámbito de aplicación de la regla sobre imputación fiscal de rentas del artículo 91 TRLIS.
5. Conclusiones.

1. PRESENTACIÓN

En relación con la fiscalidad de ciertas operaciones de reestructuración empresarial cabe distinguir en nuestro ordenamiento el régimen tributario «especial» del régimen que, por contraposición con ese, se ha dado en denominar «general». En el caso de las operaciones de escisión estos regímenes afectan, por un lado, a la sociedad que se escinde y a la sociedad o sociedades beneficiarias y, por otro lado, a los socios de la sociedad que se escinde.

El presente estudio tiene por objeto la delimitación del contenido de los regímenes tributarios general y especial en lo que se refiere a la sociedad que se escinde y a la sociedad o sociedades beneficiarias ¹. Como veremos, la incorrecta sistemática seguida por la norma tributaria en este ámbito debe corregirse a través de la aplicación de criterios sustantivos de delimitación. Tras estudiar la fundamentación y finalidad de esos regímenes y referirnos a los aspectos no controvertidos de la delimitación, centraremos nuestra atención en ciertos preceptos cuya caracterización (como integrantes del régimen tributario general o del especial) resulta polémica.

Debemos realizar dos últimas observaciones sobre el contenido del trabajo. Primera: suponemos que todas esas entidades (la que se escinde y la beneficiaria o beneficiarias) son sociedades anónimas, para simplificar la exposición y habida cuenta del carácter de arquetipo que este tipo societario tiene en el ámbito de las sociedades de capital. Y segunda: por razones de comodidad expositiva y al igual que hacen la 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 (en adelante, Directiva 90/434/CEE) ², así como los artículos 83 y siguientes del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS), entre otras normas, utilizaremos en ocasiones la expresión «sociedad transmitente» para referirnos a la sociedad que se escinde y la expresión «sociedad adquirente» para referirnos a la sociedad beneficiaria o a cada una de las sociedades beneficiarias.

¹ La delimitación de los regímenes tributarios general y especial aplicables a los socios de la sociedad que se escinde no suscita dificultades. El régimen tributario especial, aplicable cuando se cumplan ciertos requisitos a que haremos referencia más adelante, se limita en el caso de esos sujetos a lo dispuesto en el artículo 88 del vigente Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

² DO L 225, de 20 de agosto de 1990, pág. 1.

2. FUNDAMENTO Y APROXIMACIÓN AL CONTENIDO DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO GENERAL

El régimen tributario «general» de la escisión es el configurado por aquellas disposiciones que atienden a la naturaleza jurídica de la operación y que vienen a aplicar a la misma los principios jurídico-tributarios que subyacen en la configuración del hecho imponible y de los demás elementos de los impuestos afectados. Se trata, por lo tanto, de un régimen que responde a principios de naturaleza jurídica y que no persigue finalidades extrafiscales ³.

La escisión provoca siempre la transmisión de una o varias fracciones patrimoniales de la sociedad que se escinde en favor de la sociedad o sociedades beneficiarias. Veamos sucintamente algunas de las **consecuencias** que se derivan de este fenómeno **de acuerdo con una lógica interna a nuestro ordenamiento tributario**.

Nuestra imposición sobre la renta se basa en el concepto de renta-entrada. Las diferencias de valor que la transmisión de una o varias fracciones patrimoniales puede poner de manifiesto en la sociedad que se escinde resultan reconducibles al concepto jurídico-tributario general de renta gravable. El artículo 15 TRLIS [letra d) del apartado 2 y primer párrafo del apartado 3] prevé específicamente la integración en la base imponible de la sociedad que se escinde de esa diferencia de valor. En el ámbito local, el incremento de valor que hayan podido experimentar los terrenos de naturaleza urbana eventualmente transmitidos estará sujeto al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU) en los términos previstos en los artículos 104 y siguientes del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

En el ámbito de la imposición indirecta, la transmisión de la fracción o fracciones patrimoniales estará sujeta al IVA ⁴ y la operación societaria en que consiste la escisión estará sujeta al concepto de Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) ⁵.

Entre los preceptos configuradores del régimen general cabe hacer una nueva **distinción, en función de si su aplicación está vinculada o no a la falta de aplicación del régimen especial**:

³ En expresión de RAGUCCI, se trata de disposiciones que atienden al «dato lógico-formal». Vid. RAGUCCI, G.: *La scissione di società nell'imposizione diretta*, Giuffrè, Milano, 1997, pássim, especialmente págs. 95 y 96.

⁴ A los efectos del IVA se entienden realizados en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional las transmisiones de los bienes que integran el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto [art. 4.Dos, b), de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA] y se reputan en todo caso «empresarios o profesionales» a las sociedades mercantiles [art. 5.Uno, b), de la citada Ley].

⁵ El artículo 19.1.1.º del Texto Refundido de la Ley del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, contempla expresamente la escisión como operación societaria sujeta.

- Normas configuradoras del régimen general que no resultan aplicables cuando entran en juego ciertas disposiciones del régimen especial. Así, el primer párrafo del artículo 15.3 TRLIS, que dispone la integración en la base imponible de la sociedad que se escinde de la renta que se pueda poner de manifiesto con ocasión de la operación, no resulta aplicable cuando lo es el régimen especial de diferimiento configurado en los artículos 84.1 y 85.1 TRLIS.
- Normas configuradoras del régimen general cuya aplicabilidad no guarda relación con la falta de aplicación del régimen especial y que, por ello, pueden calificarse como «normas generales comunes» a todas las operaciones de escisión. Así sucede, por ejemplo, con el artículo 19.1.1.º del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, pues el régimen especial no evita la sujeción de la escisión al gravamen sobre operaciones societarias, sino que, partiendo de esta sujeción, dispone la pertinente exención fiscal.

3. FUNDAMENTO Y APROXIMACIÓN AL CONTENIDO DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL

La aplicación del régimen tributario configurado por las normas examinadas puede desincentivar la realización de la escisión. El legislador, tanto en nuestro país como en los países de nuestro entorno, ha mostrado sensibilidad a este efecto desincentivador que la fiscalidad puede provocar en relación con las operaciones de reestructuración. Con la intención de evitar ese efecto, se han organizado ciertos regímenes específicamente aplicables a las operaciones de reestructuración que reúnen determinadas características. Desde el año 1992 [con la entrada en vigor de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas (en adelante, Ley 29/1991)], se ha prescindido en nuestro ordenamiento de las bonificaciones en cuota características de la normativa hasta entonces vigente para articular un sistema basado en el diferimiento de los impuestos sobre la renta que se pueda poner de manifiesto en la operación, en el no gravamen de la transmisión en el IVA y en la exención en la modalidad de Operaciones Societarias del ITPAJD.

Como hemos mencionado antes, el régimen general atiende a la naturaleza de la escisión y a la lógica interna de nuestro sistema tributario. Por el contrario, las normas que ahora examinamos no responden a principios de naturaleza jurídica, sino que atienden prioritariamente a una **finalidad extrafiscal**: facilitar la reestructuración societaria en beneficio de la flexibilidad y competitividad de las empresas ⁶. Asume, por lo tanto, una función incentivadora de política económica a través del establecimiento de beneficios fiscales ⁷.

⁶ Vid., en relación con la normativa italiana sobre imposición directa, RAGUCCI, *La scissione di società nell'imposizione diretta*, loc. cit.

⁷ Con SOLER ROCH entendemos por «beneficio fiscal» toda «medida de apoyo o estímulo instrumental a través de un mecanismo desgravatorio del tributo», y por «incentivo fiscal» el «estímulo que en relación con una determinada conducta puede provocar el reconocimiento de un beneficio fiscal». Cf: SOLER ROCH, M.ª T.: *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, págs. 20 (en nota), 49 y 59. Sobre el concepto de beneficio fiscal y sobre las conse-

Las **normas que evitan en determinadas operaciones de escisión las consecuencias fiscales características del régimen tributario general**, bien se encuentran en el capítulo VIII del título VII del TRLIS (que lleva por rúbrica «Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores»), bien supeditan su aplicación a la del «régimen especial regulado» o «régimen especial establecido» en este capítulo.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 47.1 TRLIS, que abre el título VII, los regímenes especiales lo son «por razón de la naturaleza de los sujetos pasivos afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate». El «régimen» previsto en el capítulo VIII de ese título no puede calificarse como «especial» por razón de los sujetos pasivos afectados. De acuerdo con el precepto citado, ese régimen será entonces «especial» por razón de la «naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate». Siendo esto así, podría pensarse que en ese capítulo VIII se configura el régimen aplicable a todas las operaciones de escisión y que las normas de los restantes títulos de esa Ley sólo resultarían aplicables «con carácter supletorio». No es así: la presencia en el resto del articulado del TRLIS de normas que se refieren específicamente a estas operaciones [por ejemplo, la letra d) del artículo 15.2] y que prevén consecuencias muy diversas de las contempladas en algunos artículos del capítulo VIII del título VII permite por sí sola descartar esa posibilidad. El «régimen» establecido en este capítulo sólo resulta aplicable a las escisiones que cumplan ciertos requisitos (art. 83.2 y apartados 1 y 2 del art. 96 TRLIS) y, por lo tanto, sólo tendrá razón de ser si establece para estas escisiones consecuencias fiscales específicas ajenas a la lógica interna del conjunto del sistema tributario. Ciertamente, la especialidad del «régimen» radica en que establece, por las razones extrafiscales a que hemos hecho referencia y no por la naturaleza de la operación, beneficios fiscales en favor de esas escisiones⁸. Es por ello comprensible en nuestra opinión que, entre los requisitos a que se supedita su aplicación, figure la presencia de motivos económicos válidos en la realización de la operación (art. 96.2 TRLIS). La Ley entiende, con buen criterio, que sólo deben incentivarse las escisiones realizadas con esa finalidad.

Por motivos de comodidad expositiva y habida cuenta de que la razón de ser de las normas ubicadas en el capítulo VIII del título VII del TRLIS y de las normas que supeditan su aplicación a la de este capítulo es idéntica (incentivar la realización de ciertas operaciones de reestructuración mediante el establecimiento de beneficios fiscales), se emplea la expresión «**régimen especial**» para aludir al régimen configurado por todas esas normas, estén o no ubicadas en el capítulo VIII del título VII del TRLIS⁹.

cuencias que resultan de la calificación de una medida como beneficio fiscal, *vid.* las ideas formuladas al hilo de la caracterización del régimen de tributación consolidada en CALVO ORTEGA, R.: «Aspectos tributarios de las operaciones vinculadas y de los grupos de sociedades», en AA.VV.: *Jornadas. Grupos de sociedades. Su adaptación a las normas de las Comunidades Europeas*, CEOE-Universidad Alcalá de Henares, Madrid, 1987, págs. 135 y 136. Sobre la relevancia jurídica de la distinción entre sustracciones estructurales («erosión tributaria») y beneficios tributarios («sustracciones preferenciales o gasto fiscal»), *vid.* VELARDE ARAMAYO, M.ª S.: *Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1997, págs. 63 y ss.

⁸ La presencia en este capítulo de preceptos que, lejos de configurar incentivos fiscales para las escisiones cualificadas, atienden al dato lógico-formal, resulta por todo ello criticable. Más adelante volveremos sobre este punto.

⁹ Como resulta evidente en atención a todo lo indicado en el cuerpo del texto, el calificativo de «especial» no se utiliza aquí para designar a aquellas «normas –relativas a ciertas clases especiales de personas, cosas o relaciones– que se apartan de la regla general *para mejor aplicar el principio que la preside a aquellas clases especiales*» [ALBALADEJO, M.:

Veamos ahora con algo más de detalle el **contenido** de este régimen especial y su ámbito de aplicación.

En lo que se refiere a la imposición directa sobre las sociedades adquirente y transmitente, los artículos 84 y 85.1 TRLIS configuran un régimen de diferimiento del gravamen sobre la renta que se puede poner de manifiesto con ocasión de la escisión. Están claramente vinculados a la aplicación de ese mecanismo de diferimiento los preceptos contenidos en los artículos 89.3 (tratamiento fiscal de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación de la sociedad adquirente en la transmitente y su valor teórico), 89.4 (tratamiento fiscal de la renta que se pone de manifiesto con ocasión de la transmisión de la participación que la sociedad que se escinde pueda tener en el capital de la sociedad beneficiaria), 92 (tratamiento del exceso de las pérdidas sobre los beneficios imputados por el establecimiento permanente transmitido), y apartados 1, 3 y 4 del artículo 93 (obligaciones de información en la memoria anual), todos ellos del TRLIS. Además, se contempla en el artículo 89.1 TRLIS un mecanismo específico de corrección de la doble imposición para aquellos casos en que la sociedad adquirente participe en el capital de la sociedad transmitente en, al menos, un 5 por 100.

En el ámbito de la imposición indirecta y del IIVTNU, se hace referencia al «régimen especial» regulado en el capítulo VIII del título VII del TRLIS en el artículo 7.1.º, b), de la Ley del IVA (en relación con el primer apartado de la disposición adicional segunda del TRLIS), en el artículo 45.I.B).10 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD (en relación con el segundo apartado de la citada disposición adicional segunda) y en el apartado tercero de esa disposición adicional segunda del TRLIS.

En materia de IVA, el artículo 7.1.º, b), de la Ley del IVA (en relación con el primer apartado de la disposición adicional segunda del TRLIS) dispone la «no sujeción» de la «transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del sujeto pasivo o de los elementos patrimoniales afectos a una o varias ramas de la actividad empresarial del transmitente» (rama de actividad en el sentido del art. 83.4 TRLIS) cuando la operación «tenga derecho» al «régimen especial» de las escisiones definidas en el artículo 83 TRLIS. El último párrafo de este número 1.º del artículo 7 prevé la subrogación de la adquirente en la posición del transmitente en cuanto a la aplicación de las normas contenidas en el número 22 del apartado uno del artículo 20 y en los artículos 104 a 114 de la Ley.

En materia de ITPAJD, el artículo 45.I.B).10 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD (en relación con el segundo apartado de la disposición adicional segunda del TRLIS) dispone la exención de la escisión definida en el artículo 83.2 TRLIS a la que sea aplicable el «capítulo VIII del título VII» del TRLIS.

Derecho civil I (Introducción y parte general), vol. 1.º (*Introducción y Derecho de la persona*), 10.ª ed., Librería Bosch, Barcelona, 1985, pág.31], a aquella norma «que se aparta de la general para –con el criterio que preside ésta– regular en particular, habida cuenta de sus peculiaridades, ciertas situaciones» (*ibidem*, pág.40). En nuestro caso, la norma «especial» pretende precisamente aplicar criterios ajenos a los principios que presiden las normas «generales».

En materia de IIVTNU, el apartado tercero de la disposición adicional segunda del TRLIS establece que no se devengará este impuesto con ocasión de las transmisiones de terrenos urbanos derivadas de escisiones «a las que resulte aplicable el régimen especial regulado en el capítulo VIII del título VII» del TRLIS.

Del examen de los preceptos del capítulo VIII del título VII aplicables a la escisión, se deduce que la aplicación del «régimen especial del capítulo VIII del título VII» del TRLIS y, por lo tanto, la de aquellos preceptos que supeditan su propia aplicación a la de este régimen, **sólo procede cuando en la escisión concurren estos elementos:**

- Requisitos previstos en el artículo 83.2 TRLIS en cuanto a la composición de la fracción o fracciones patrimoniales transmitidas en la escisión parcial y en las escisiones con integración asimétrica de socios.
- Existencia de motivos económicos válidos, ajenos a la «mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal», en la realización de la escisión (art. 96.2 TRLIS).
- Opción en favor de la aplicación del «régimen especial» en los términos previstos en el artículo 96.1 TRLIS ¹⁰.

Sólo las escisiones que cumplan estos requisitos merecerán la aplicación del «régimen especial». Se pueden caracterizar por este motivo como «cualificadas» o, por razón del contenido incentivador de ese régimen, «protegidas».

Debe tenerse presente que **la verificación de esos requisitos no provoca necesariamente el diferimiento del gravamen previsto en el capítulo VIII del título VII y la deducibilidad fiscal de la diferencia a que se refiere el artículo 89.3 TRLIS**. A estos efectos esos requisitos constituyen, por lo tanto, condiciones necesarias pero no suficientes. En efecto, el diferimiento del gravamen sobre la renta que se puede poner de manifiesto en la entidad transmitente y la aplicación de todos los preceptos vinculados a este diferimiento se supeditan, además, a la concurrencia de los requisitos enunciados en el artículo 84 TRLIS (requisitos sobre residencia de las entidades, localización de los bienes transmitidos, etc.). En el artículo 89.3 TRLIS la deducibilidad fiscal de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación de la sociedad adquirente en la transmitente y su valor teórico se condiciona también al cumplimiento de ciertos requisitos específicos (requisitos sobre la residencia de las personas o entidades que transmitieron la participación a la sociedad ahora beneficiaria, etc.). Por lo demás, como es obvio, es presupuesto ineludible de la aplicación de estas normas la sujeción de la correspondiente renta al impuesto de que se trate (IS o Impuesto sobre la Renta de no Residentes): de acuerdo con el Convenio de Doble Imposición aplicable o, en su defecto, de acuerdo con el ordenamiento interno, la renta debe estar sujeta a imposición en España.

¹⁰ Dado el objeto de este trabajo, hacemos abstracción aquí de los problemas de compatibilidad con el ordenamiento comunitario que puede provocar el hecho de que la exoneración en el IVA y en el gravamen sobre Operaciones Societarias quede subordinada en la escisión al cumplimiento de los requisitos mencionados.

Nótese que, a diferencia de lo que sucede con los elementos antes citados (composición de las fracciones patrimoniales transmitidas, opción y motivos económicos válidos), estos últimos requisitos condicionan no ya la aplicación del «régimen especial» *in totum*, sino exclusivamente de alguno de los mecanismos articulados en ese capítulo.

Estas ideas deben tenerse presentes a la hora de interpretar las referencias normativas al «régimen especial» del capítulo VIII del título VII del TRLIS o al régimen «establecido» o «contenido» en este capítulo. No debe caerse en el error de identificar el «régimen especial» con el régimen de diferimiento del gravamen sobre la renta que aflora en la sociedad transmitente con ocasión de la operación ¹¹. Con la expresión «régimen especial» del capítulo VIII del título VII se hace referencia unitaria a la pluralidad de mecanismos (entre ellos, el de diferimiento del gravamen) que *pueden* resultar aplicables a las escisiones que reúnan las condiciones previstas en el artículo 83 TRLIS y en los apartados 1 y 2 del artículo 96 TRLIS. Y cuando en materia de impuestos indirectos o del IIVTNU, los preceptos antes citados limitan su ámbito de aplicación, en lo que se refiere a la operación objeto de nuestro estudio, a la escisión que «tenga derecho» al «régimen especial», a la escisión a la que sea aplicable el «capítulo VIII del título VII» del TRLIS o a la escisión a la que «resulte aplicable el régimen especial regulado» en ese capítulo, debe entenderse que se está haciendo referencia a las escisiones que reúnen esas condiciones, esto es, a las escisiones cualificadas ¹².

En suma, el régimen tributario especial de la escisión está integrado por todos aquellos mecanismos (diferimiento del gravamen sobre la renta, no gravamen en el IVA, etc.) que la norma fiscal arbitra en relación con las escisiones cualificadas.

4. ASPECTOS PROBLEMÁTICOS DE LA DELIMITACIÓN

A) Introducción.

La calificación como «especiales» de las normas que hemos citado en el apartado anterior (arts. 83 y 84.1 TRLIS, etc.) no resulta polémica. Como hemos visto, articulan para determinadas escisiones mecanismos desgravatorios o contienen reglas vinculadas a estos mecanismos.

¹¹ Por este motivo, el apartado 3 del artículo 96 TRLIS, relativo a la incompatibilidad entre el régimen de diferimiento del gravamen de rentas y la exención prevista en el artículo 21 TRLIS, no se refiere, como hacen los apartados 1 y 2 del mismo artículo 96 TRLIS, al «régimen establecido en el presente capítulo» (apartado 1 y primer párrafo del apartado 2), o al «régimen especial del presente capítulo» (segundo párrafo del apartado 2), sino al «régimen de diferimiento de rentas». Parece evidente –dicho sea de paso– la incorrección tanto de la expresión utilizada (no se difieren las rentas, sino el gravamen sobre las mismas) como de la ubicación sistemática de este precepto (en un artículo que, en sus dos primeros apartados, se refiere a la aplicación de todo el régimen especial).

¹² Por lo tanto, a los efectos de la aplicación de los preceptos exoneradores en el ámbito de los impuestos indirectos y del IIVTNU, se entiende aplicable el «régimen especial» cuando se cumplen aquellos elementos, aunque no entre en juego el diferimiento impositivo articulado en los artículos 84 y 85 TRLIS u otros preceptos integrados en ese capítulo VIII del título VII.

En cambio, sí resulta **problemática**, en nuestra opinión, la **calificación como «especiales»** de otros preceptos ubicados en el capítulo VIII del título VII del TRLIS. Nos referimos en concreto a la regla de valoración contenida en el artículo 85.2 TRLIS (aplicable a aquellos casos en que no lo sea el régimen de diferimiento del gravamen sobre la renta en la entidad transmitente), a la regla del artículo 89.2 TRLIS sobre cuantificación de la renta que se pone de manifiesto como consecuencia de la anulación de la participación que la sociedad adquirente pudiera tener en el capital social de la sociedad transmitente (aplicable cuando el montante de esa participación no alcanza el 5 por 100 del citado capital social), a las reglas sobre subrogación de la entidad adquirente en las posiciones jurídico-tributarias de la entidad transmitente previstas en el artículo 90 TRLIS y a la regla sobre imputación fiscal de rentas de acuerdo con la fecha de retroacción contable prevista en el artículo 91 TRLIS. La inclusión en el capítulo VIII del título VII del TRLIS parece limitar el ámbito de aplicación de estos preceptos a las escisiones cualificadas. Sin embargo, la aplicación de los criterios sustantivos de delimitación expuestos puede llevar a la conclusión contraria, en la medida en que esos preceptos, lejos de contener beneficios fiscales, parecen adecuarse a la naturaleza de la operación y a los principios rectores de nuestro sistema tributario.

Esta **deficiente sistemática del capítulo VIII del título VII del TRLIS trae causa de los precedentes legislativos**. Tanto en la Ley 76/1980, de 26 de diciembre, sobre régimen fiscal de las fusiones de empresas (en adelante, Ley 76/1980), como en el título I de la Ley 29/1991, supuestamente referidos a operaciones protegidas, se incluyeron también preceptos que debían entenderse aplicables con carácter general a todas las escisiones, cualificadas o no ¹³. Con plausible intención

¹³ De acuerdo con el artículo 1.1 de la Ley 76/1980 y, en relación con las escisiones, con el artículo 14, sólo «gozarán» del «tratamiento tributario» que en ella se establece las operaciones «que satisfagan las condiciones y requisitos» previstos en la misma, es decir, que no impliquen restricciones a la libre competencia, que «mejoren la estructura productiva u organizativa de las Empresas que se integran en beneficio de la economía nacional», etc. Sin embargo, en los títulos II de esta ley y del Real Decreto 2182/1981, de 24 de julio, que la desarrolla, aparecían disposiciones con un inequívoco ámbito general de aplicación.

Así sucedía, por ejemplo, con el artículo 5 de la Ley (tanto en su redacción original, desarrollada por el artículo 5 del Reglamento, como en la redacción dada por la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria), que se limitaba a hacer explícitos los efectos que derivaban de la aplicación del artículo 21.1 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en lo que respecta a los períodos impositivos de las sociedades que participan en la operación [*vid.*, en este sentido, la Resolución del TEAC (Vocalía 2.ª) de 23 de julio de 1997 (JT 1997/1265)]. Lo mismo parecía suceder con los apartados 1 y 4 del artículo 6, y con los artículos 7 y 8, todos ellos de la Ley. El primero se refería a la obligación de las «empresas que se fusionan» de seguir presentando, e ingresando, en su caso, las declaraciones tributarias «hasta el momento del otorgamiento de la escritura de fusión». El artículo 6.4 condicionaba la inscripción de la escritura a la «previa justificación de que ha sido solicitada la liquidación de los impuestos correspondientes». El artículo 8 preveía el fraccionamiento del ingreso de los gravámenes derivados de las operaciones. El artículo 7 se refería a la subrogación en la posición jurídico-tributaria de la sociedad transmitente. Podía discutirse la aplicabilidad del primer párrafo de este último artículo (subrogación en beneficios fiscales) a las operaciones no cualificadas, pero resultaba indudable que la negación de la transmisión del «derecho a la compensación de pérdidas» a que se refería su segundo párrafo proyectaba sus efectos también sobre esas operaciones no protegidas [a este respecto, *vid.* SANZ GADEA, E.: *Régimen fiscal y contable de la fusión*, CEF, 1989, pág. 102, y SÁNCHEZ PINILLA, F.: «Fiscalidad de la fusión de empresas», en AMORÓS RICA, N. (dir.): *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, tomo XVIII, volumen 2.º, EDESA, Madrid, 1984, pág. 105]. Lo mismo sucedía, finalmente, con los apartados 1 y 3 del artículo 6 del Reglamento, que se referían al régimen de amortización de los elementos transmitidos que debía seguir la sociedad adquirente y a la no deducibilidad fiscal de la amortización del fondo de comercio que pudiera anotarse en los balances de fusión o escisión.

pero incorrecta sistemática, el legislador procuró en esos preceptos complementar y clarificar el contenido del régimen tributario general de las operaciones de reestructuración societaria, especialmente de la fusión y escisión.

B) **Ámbito de aplicación de la regla de valoración de los elementos adquiridos contenida en el artículo 85.2 TRLIS.**

De acuerdo con el artículo 85.2 TRLIS, en aquellos casos en que no proceda la exención de la renta en los términos previstos en el artículo 84.1 TRLIS ¹⁴, los elementos adquiridos se deben valorar por «el valor convenido entre las partes con el límite del valor normal de mercado».

Atendiendo a este tipo de consideraciones, SANZ GADEA distinguía, dentro del régimen fiscal establecido por la Ley 76/1980, las normas que regulaban beneficios fiscales (en ITPAJD, Impuesto sobre Sociedades, IRPF e IIVTNU) de las normas que regulaban «hechos o situaciones peculiares de la fusión» (normas que se referían, como hemos indicado, a la finalización de períodos impositivos por causa de la fusión, subrogación en los beneficios fiscales, compensación de pérdidas, amortización de activos absorbidos, e ingreso fraccionado de los gravámenes). El contenido de estas últimas normas, añadía SANZ GADEA, «no difiere de las que regulan las mismas materias en relación a las fusiones no acogidas a la Ley 76/1980». Desde esta perspectiva, concluía el autor citado, «podrían reputarse superfluas», aunque «tienen la oportunidad de plasmar en mandatos concretos, regulaciones que [en] el régimen común deben deducirse por [vía] interpretativa» y son, en consecuencia, «útiles en cuanto refuerzan la seguridad jurídica en la complicada mecánica de la fusión» (SANZ GADEA, *Régimen fiscal de la fusión*, cit., pág. 131).

En el título I de la Ley 29/1991 se aprecia el mismo tipo de deficiencias sistemáticas. De acuerdo con el artículo 1.2, lo dispuesto en ese título era aplicable a las operaciones «con las condiciones y requisitos establecidos en el mismo». Entre estas «condiciones y requisitos» figuraban el requisito de rama de actividad en relación con la escisión parcial [art. 2.2.b)] o la comunicación de la realización de la operación a la Administración prevista en el artículo 16.1 (que impone este deber «Para disfrutar del régimen tributario establecido en el presente título»). De acuerdo con el artículo 16.2, «se perderá el derecho al régimen tributario establecido en el presente título» cuando se compruebe que las operaciones se realizaron «principalmente con fines de fraude o evasión fiscal». De la lectura de estos preceptos parecía deducirse que las normas de este título sólo resultaban aplicables a las operaciones cualificadas. Pero en realidad no era así, porque carecía de fundamento restringir a las escisiones protegidas el ámbito de aplicación de preceptos como los contenidos en los artículos 3, 11.3 ó 12.

El artículo 3 establecía que las variaciones de valor que se ponían de manifiesto en el patrimonio transmitido con ocasión de la fusión y la escisión y que no se contabilizaban constituían incrementos de patrimonio y determinaba el importe de estos incrementos; como decía la «Memoria del Anteproyecto de la Ley de Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas», elaborada por la Secretaría de Estado de Hacienda del Ministerio de Economía y Hacienda, en este precepto se establecía «por primera vez en nuestro ordenamiento fiscal respecto a las fusiones, que la diferencia entre el valor real y el valor neto contable de los activos transmitidos es un incremento o una disminución de patrimonio» (cfr. *Revista Técnica Tributaria*, núm. 15, octubre-diciembre 1991, pág. 80). El artículo 11.3 negaba la transmisibilidad del «derecho a la compensación de pérdidas». El artículo 12 regulaba el período impositivo de las sociedades que participaban en las operaciones y la imputación fiscal de los resultados de las actividades realizadas por las entidades extinguidas.

Señala a este respecto NAVARRO EGEA que a esta Ley le correspondía «una tarea añadida a la de incorporar las normas de la Directiva, cual era la de clarificar el panorama de la regulación vigente en nuestro ordenamiento jurídico tributario en materia de fusiones y escisiones, básicamente», razón por la cual se introdujeron en su articulado «algunos mandatos dirigidos a determinar el régimen general de tributación de estas operaciones de reorganización» (NAVARRO EGEA, M.: *Fiscalidad de la reestructuración empresarial. La fusión y la escisión*, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág.190).

¹⁴ En este sentido debe entenderse la referencia a los «casos en que no sea de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior» contenida en el citado artículo 85.2 TRLIS.

Cuando la renta que se pone de manifiesto con ocasión de la escisión queda dentro del ámbito de aplicación de nuestro IS, la aplicación del criterio valorativo establecido en el artículo 85.2 TRLIS puede suscitar problemas de sobreimposición y problemas de coordinación con los efectos previstos en el artículo 85.1 TRLIS para el supuesto de renuncia al régimen de diferimiento. Veámoslo con algún detenimiento.

La aplicación conjunta de los artículos 15 y 85.2 TRLIS en relación con una misma operación puede suscitar un problema de sobreimposición. Si la renta que se pone de manifiesto en la operación está sometida al IS, la falta de aplicación del régimen de diferimiento supondrá la integración en la base imponible de la entidad transmitente de esta renta, cuantificada, de acuerdo con el párrafo primero del artículo 15.3 TRLIS, en la diferencia entre el valor normal de mercado de esos bienes y su valor contable. Si el valor convenido por las partes es inferior al normal de mercado, la valoración de esos bienes en la entidad adquirente por el valor convenido (impuesta por el art. 85.2 TRLIS) provocará una doble imposición sobre la cantidad en que el valor normal de mercado exceda de aquél.

Por otro lado, si esos valores difieren, la valoración que los elementos reciben a efectos fiscales en la sociedad adquirente en los casos en que no resulta aplicable la exención del artículo 84.1 TRLIS será distinta a la valoración que reciben cuando, aun siendo aplicable esa exención, se renuncia a ella en los términos previstos en el artículo 84.2 TRLIS. En efecto, la renuncia a la exención provocará, de acuerdo con el artículo 85.1 TRLIS, la corrección de los valores históricos de los elementos «en el importe de las rentas que hayan tributado efectivamente con ocasión de la operación». Interpretado este precepto en relación con el artículo 15 TRLIS, la renuncia a la exención provocará, en suma, la valoración de los elementos de acuerdo con el valor normal de mercado. Como es evidente, esta disparidad de valoraciones carece de justificación.

Se ha dicho que la discordancia entre el «valor normal de mercado» del artículo 15 TRLIS y el «valor convenido» a que hace referencia el artículo 85.2 TRLIS tiene un alcance limitado, en la medida en que el valor convenido en condiciones normales entre entidades independientes no puede ser racionalmente diferente del valor de mercado¹⁵. Parece olvidarse así que en la fusión y en la escisión la fecha a que se refiere el criterio valorativo del artículo 15 TRLIS nunca coincide con la fecha en que se fija el «valor convenido», y que entre ambas fechas el valor del patrimonio transmitido muy probablemente habrá cambiado. En efecto, el artículo 15 TRLIS tiene en cuenta el «valor normal de mercado» en el momento en que se produce la transmisión (fecha de la inscripción registral constitutiva), mientras que el único «valor convenido» en esas operaciones es el fijado en una fecha próxima a la firma del proyecto de fusión o escisión a los efectos de determinar la relación de canje.

En suma, la aplicación de la regla de valoración contenida en el artículo 85.2 TRLIS puede provocar, por un lado, una sobreimposición no deseada por el ordenamiento y, por otro lado, disparidades injustificadas en relación con los efectos derivados de la aplicación del artículo 85.1 TRLIS

¹⁵ En este sentido, LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.A.: «Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores», en AA.VV.: *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Valencia, 1996, pág. 785; y NAVARRO EGEA, *Fiscalidad de la reestructuración empresarial. La fusión y la escisión*, cit., pág. 191.

en caso de renuncia al régimen de diferimiento impositivo. En atención a todas estas consideraciones, debe entenderse **prevalente la regla de valoración fiscal que se deduce de las normas contables o, en su caso, del juego conjunto de estas normas y del artículo 18 TRLIS** en todos aquellos supuestos en que la renta se ha integrado en la base imponible de la sociedad transmitente con arreglo al artículo 15 TRLIS ¹⁶.

El ámbito de aplicación del artículo 85.2 TRLIS quedaría entonces restringido a aquellos casos en que la renta que se pone de manifiesto en la operación queda fuera del ámbito de aplicación del IS ¹⁷. Se trataría de aquellos supuestos en que la entidad que se escinde no es residente en territorio español y en que los elementos transmitidos se encuentran situados fuera de este territorio ¹⁸. Nótese que, con anterioridad a la realización de la operación, el valor de estos elementos resulta indiferente para nuestra legislación fiscal. Sólo cuando pasan a pertenecer a una sociedad (o establecimiento permanente) residente en territorio español, deviene necesario atribuirles un valor a los efectos de calcular el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, rentas que se ponen de manifiesto en una eventual transmisión, etc.

No dándose en esos casos las circunstancias que aconsejan la valoración según el valor normal de mercado, la opción por el más seguro y sencillo criterio del «valor convenido entre las partes» parece acertada ¹⁹. Utilizándose el valor convenido como parámetro valorativo, el límite del valor normal de mercado debe entenderse, al igual que sucedía en el artículo 5.2 de la Ley 29/1991, como límite máximo destinado a evitar una sobrevaloración ficticia de los elementos adquiridos ²⁰.

¹⁶ Entiende prevalente en estos casos la regla de valoración fiscal que se deduce de los artículos 15 y 18 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS 43/1995), coincidentes con los hoy vigentes artículos 15 y 18 TRLIS, ANTÓN, A.: «Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (arts. 97 a 110 de la LIS)», en LAORDEN, J.; y ARQUÉS, J. (dirs.): *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. Tomo II: Regímenes especiales del impuesto*, Civitas, Madrid, 1998, págs. 1865-1866 y 1877. Entiende aplicable el valor normal de mercado en los casos en que la operación está sujeta al régimen general LÓPEZ SANTACRUZ, «Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores», cit., pág. 785. MARZAL CERVANTES considera inadmisibles que «utilizado el valor de mercado para fijar la renta gravada no se dé a este valor validez a efectos fiscales en sede de la entidad adquirente» [cfr. MARZAL CERVANTES, A.: «Regímenes tributarios especiales. Régimen de los grupos de sociedades. Régimen de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores. Transparencia fiscal nacional. Transparencia fiscal internacional (arts. 75 a 110 y art. 121 de la LIS)», en PÉREZ MARTÍNEZ, J. M.^a, y RODRÍGUEZ RODRÍGUEZ, J.F.: *El Impuesto sobre Sociedades: La Ley y su nuevo Reglamento*, vol. 8, Recoletos (diario *Expansión*), Madrid, 1997, pág. 627].

¹⁷ En este sentido, ANTÓN, «Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (arts. 97 a 110 de la LIS)», cit., pág. 1.877.

¹⁸ Cfr. LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, «Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores», cit., pág. 749.

¹⁹ Para LÓPEZ-SANTACRUZ, la valoración de acuerdo con este criterio viene a suponer la aplicación en este ámbito de la regla de valoración establecida con carácter general en el primer párrafo del artículo 15.1 LIS 43/1995 (coincidente con el mismo párrafo del mismo precepto del TRLIS), pues aquí el «precio de adquisición» «no es otro que el convenido entre las partes» (*op. ult. cit.*, pág. 785).

²⁰ En relación con el que después sería el artículo 5.2 de la Ley 29/1991, la «Memoria del Anteproyecto de la Ley de Adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas» afirmaba que la finalidad del límite del valor de mercado radicaba en «evitar la sobrevaloración fraudulenta de los elementos adquiridos, cuya contrapartida sería el saldo incorrecto de la prima de emisión de acciones» (cit., pág. 82). Para LÓPEZ-SANTACRUZ este límite pretende evitar posibles maniobras consistentes en inflar la valoración de los elementos a los solos efectos de computar mayores gastos de los reales cuando, por otra parte, la atribución de valores es realizada por la sociedad adquirente por sus valores reales y no por los valores aparentemente pactados entre las partes («Fusiones, escisio-

Pues bien, los motivos que justifican la valoración según el «valor convenido» y el límite del «valor normal de mercado» concurren en todos aquellos casos en que, dada la residencia de la sociedad que se escinde y la situación de los elementos adquiridos, la renta que se pueda poner de manifiesto en la operación no queda sujeta al IS. En otras palabras, la valoración según el «valor convenido» con el límite citado responde a la inexistencia en España, con anterioridad a la escisión, de un valor fiscalmente reconocido de los elementos ahora adquiridos por una sociedad (o establecimiento permanente) residente. **Ninguna relevancia tiene a este respecto que resulte o no aplicable el régimen especial** (cuyo contenido se limita generalmente en esos casos a la exención en el eventual gravamen sobre Operaciones Societarias). Pese a su ubicación, el precepto debe por lo tanto entenderse aplicable a todas aquellas operaciones de escisión en que se den las circunstancias señaladas, con independencia de que concurren o no los presupuestos de aplicación del «régimen especial» (opción en favor de la aplicación de este régimen, motivos económicos válidos, etc.). Se trata, por lo tanto, de una norma integrante del régimen general común.

C) Ámbito de aplicación de la regla contenida en el artículo 89.2 TRLIS en relación con la renta que se pone de manifiesto con ocasión de la anulación de la participación de la sociedad beneficiaria en el capital social de la sociedad que se escinde.

Cuando la sociedad beneficiaria posee una participación en el capital de la sociedad que se escinde, el valor de las aportaciones recibidas puede ser enjugado, total o parcialmente, por esta participación. El artículo 89.2 TRLIS se refiere al tratamiento que merece en el ámbito tributario la diferencia entre el valor del patrimonio recibido y el valor de la participación que se anula, cuando el montante de ésta no alcanza el 5 por 100 del capital social de la sociedad escindida. De acuerdo con ese precepto, en los supuestos mencionados la anulación de la participación «determinará una renta por el importe de la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos patrimoniales recibidos proporcionalmente atribuible a la participación y el valor contable de la misma».

Esta regla de cuantificación coincide con la regla que cabe deducir de otros preceptos del TRLIS, claramente integrados en el régimen tributario general. En relación con la escisión total, del artículo 15.6 TRLIS, relativo a la «disolución de entidades»²¹, se deduce que la sociedad benefi-

nes, aportaciones de activos y canje de valores», cit., pág. 785). ANTÓN afirma que, restringiendo el ámbito de aplicación del artículo 99.2 LIS 43/1995 (coincidente con el art. 85.2 del vigente TRLIS), en los términos que hemos señalado, «La cautela del artículo 99.2 cobraría así pleno sentido, pues el legislador español lo único que pretende es limitar la valoración fiscal de los elementos a su valor de mercado, a efectos de no imputar en la base imponible de una sociedad española gastos ficticios superiores a los reales, lo cual se consigue a través de la aplicación de los artículos 15 y 18 de la LIS cuando la transmitente es una sociedad española, pero en el caso de que sea una entidad no residente, sobre la que no tiene capacidad para cuantificar y gravar sus rentas, sólo puede conseguirlo introduciendo un precepto del tenor del artículo 99.2 LIS» [«Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (arts. 97 a 110 de la LIS)», cit., págs. 1.877 y 1.878].

²¹ En la fusión y en la escisión total no puede hablarse en sentido técnico riguroso de «disolución». Según la mejor doctrina, debe reservarse este término para designar el efecto de un acto (acuerdo social, resolución judicial, acto administrativo) o de un hecho jurídico (v.gr., el transcurso del término) que abre el proceso liquidatorio conducente a la extinción

ciaria integrará en su base imponible la diferencia entre «el valor normal de mercado de los elementos recibidos» (proporcionalmente atribuible a la participación, debe entenderse en el caso de la escisión) y «el valor contable de la participación anulada».

En caso de escisión parcial, la anulación de la participación será la consecuencia de una reducción del capital de la sociedad escindida. El artículo 15.4 TRLIS resulta aplicable a la «reducción de capital con devolución de aportaciones». Esta expresión es susceptible de ser interpretada de forma estricta, refiriéndose entonces a la devolución de las aportaciones efectivamente realizadas por los socios (capital y prima de emisión), pero es también admisible una interpretación amplia, comprensiva de todos aquellos supuestos en que, reduciéndose el capital social, los socios reciben algo a cambio (bien las aportaciones efectivamente realizadas o bien una cantidad superior, que incluya las reservas generadas en la sociedad) ²². Aplicando a la escisión parcial el criterio previsto en ese artículo 15.4 TRLIS, la sociedad beneficiaria deberá integrar en su base imponible el «exceso del valor normal de mercado de los elementos recibidos» (proporcionalmente atribuible a la participación anulada, debe entenderse en el caso de la escisión) sobre el «valor contable de la participación». Del mismo modo, deberá integrarse en la base imponible de la sociedad beneficiaria la diferencia entre esos dos valores cuando el segundo («valor contable de la participación») resulte superior al primero («valor normal de mercado de los elementos recibidos» proporcionalmente atribuible a la participación anulada), pues carece de sentido dar a esta diferencia un tratamiento distinto al previsto por la Ley para la diferencia de signo contrario (art. 15.4 TRLIS), para la diferencia puesta de manifiesto en los casos de «disolución» de entidades y separación de socios (art. 15.6 TRLIS), o para la diferencia entre «el valor normal de mercado de la participación recibida y el valor contable de la participación anulada» que se pone de manifiesto en los demás socios de la sociedad escindida (art. 15.7 TRLIS).

En suma, el artículo 89.2 TRLIS se limita a ratificar, en relación con aquellos supuestos en que la sociedad beneficiaria participa en el capital de la sociedad que se escinde en un porcentaje inferior al 5 por 100, las conclusiones derivadas de los preceptos recién citados. Pese a la ubicación

de la sociedad como contrato y como persona jurídica [*vid.*, por todos, URÍA, R.; MENÉNDEZ, A.; y BELTRÁN, E., *Disolución y liquidación de la sociedad anónima (Arts. 260 a 281 de la Ley de Sociedades Anónimas)*, en URÍA, R.; MENÉNDEZ, A.; y OLIVENCIA, M.: *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*, t.XI, Civitas, Madrid, 1992, pág. 20]. Definida en estos términos la «disolución», debe afirmarse que en los procesos de fusión y escisión total, la extinción de la sociedad se produce no sólo sin la previa liquidación del patrimonio, sino también sin la disolución de la sociedad. La disolución, de un lado, y la fusión o escisión total, de otro lado, son instituciones diversas. «Mientras la disolución se dirige a poner fin al ejercicio de una actividad económica, a través de la liquidación, con la fusión o escisión total se pretende continuar con el desarrollo de la actividad» (*ibidem*, pág. 47). Nótese a este respecto que aunque se haya producido su disolución, la sociedad puede participar en un proceso de fusión o de escisión, evitando así la liquidación de la sociedad y la extinción de la empresa.

Pese a todo, lo cierto es que la normativa [tanto la mercantil –*vid.* por ejemplo art. 260.1.6.º LSA– como la fiscal –*vid.* por ejemplo art. 83.2.1.º, letra a), TRLIS–] utiliza en no pocas ocasiones el término «disolución» para referirse, entre otros supuestos, a la extinción de la sociedad totalmente escindida. Debe entenderse que así sucede en el precepto que ahora estamos examinando (art. 15.6 TRLIS).

²² *Vid.*, en este sentido, en relación con la devolución de aportaciones dinerarias, VILLARÓ, M.: «Reglas de valoración: Regla general y reglas especiales en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias (art. 15 de la LIS)», en LAORDEN, J.; y ARQUÉS, J. (dirs.): *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I: *Régimen general del impuesto*. Civitas, Madrid, 1998, págs. 643 y 644.

sistemática del precepto en el capítulo VIII del título VII del TRLIS, la regla por él establecida resulta aplicable tanto a las escisiones cualificadas como a las no cualificadas. Se trata nuevamente de un precepto integrante del régimen general común.

D) **Ámbito de aplicación de las reglas sobre subrogación del artículo 90 TRLIS.**

La sucesión universal supone, en palabras de LACRUZ BERDEJO y SANCHO REBULLIDA, «el paso, *uno ictu* (de un golpe), en bloque y sin necesidad de las formalidades precisas para la transmisión de cada uno de los bienes singulares, de una masa de cosas, derechos y deudas, desde el patrimonio de una persona al de otra o al de un grupo, cuya posición jurídica con respecto a cada una de las relaciones singulares ingresadas de esa forma en su patrimonio sigue siendo igual a la del *tradens*»²³. De acuerdo con la mejor doctrina, la calificación como traspaso «en bloque» atribuida por el artículo 252.1 LSA a la transmisión que se produce en la escisión total [letra a)] y en la escisión parcial [letra b)] constituye el necesario reconocimiento legislativo de la aplicación en estas operaciones de ese régimen extraordinario de transmisión de elementos patrimoniales²⁴. Adviértase que, frente a lo que opina un sector doctrinal, especialmente relevante en el ámbito tributarista²⁵, este fenómeno de sucesión a título universal se produce no sólo en la escisión total, sino también en la escisión parcial. Debe tenerse en cuenta a este respecto que, de acuerdo con la moderna concepción de este fenómeno en el ámbito societario, no resulta exigible la transmisión de la totalidad del patrimonio de la sociedad que se escinde²⁶ ni la extinción de esta sociedad²⁷.

²³ LACRUZ BERDEJO, J.L.; SANCHO REBULLIDA, F.A.: *Elementos de Derecho Civil. V. Derecho de Sucesiones (Conforme a las leyes de 13 de mayo de 7 de julio de 1981)*, Librería Bosch, Barcelona, 1986, pág. 9. En los mismos términos, *vid.*, más recientemente, LACRUZ BERDEJO, J.L.; SANCHO REBULLIDA, F.A.; LUNA SERRANO, A.; DELGADO ECHEVARRÍA, J.; RIVERO HERNÁNDEZ, F.; RAMS ALBESA, J.: *Elementos de Derecho Civil. V. Sucesiones*, Dykinson, Madrid, 2001, pág. 1.

²⁴ Sobre la equivalencia entre las expresiones «traspaso en bloque» y «sucesión universal», *vid.* OLEO BANET, F.: *La escisión de la sociedad anónima*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 75. En contra, ALONSO LEDESMA, C.: «Algunas consideraciones en torno a la sucesión universal como rasgo caracterizador de la segregación frente a la aportación de rama de actividad», en *Derecho de sociedades: Libro homenaje al profesor Fernando Sánchez Calero*, volumen V, McGraw-Hill, Madrid, 2002, págs. 4.954-4.955.

²⁵ Rechazan el carácter universal de la transmisión que tiene lugar en la escisión parcial, entre otros tributaristas, GARCÍA NOVOA, C.: «Comentario al nuevo párrafo del artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: el régimen de las escisiones societarias», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm.6, junio 2001, pág. 27; y RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1997, pág. 242. También en contra se manifiesta la Dirección General de Tributos en contestaciones como la vinculante V0042-03, de 25 de junio.

²⁶ OLEO BANET señala con acierto que la naturaleza universal del título de transmisión «no se halla tanto en el objeto de transmisión, como en el modo en que ésta se realiza respecto del objeto (patrimonio o fracción del mismo)» (*La escisión de la sociedad anónima*, cit., pág. 78).

²⁷ No debe vincularse la sucesión a la extinción de la sociedad transmitente. Si en el caso de las personas físicas, la sucesión universal (*mortis causa*) procura asegurar la continuidad de las relaciones jurídicas en el momento incierto del fallecimiento del titular del patrimonio, en el ámbito de las reestructuraciones societarias se trata de garantizar la viabilidad práctica de estas operaciones, que podría peligrar en caso de resultar aplicable el régimen común de transmisión *uti singuli*. En la fusión y escisión total, la extinción no es sino una consecuencia del traspaso total de las relaciones patrimoniales imputables a la sociedad. En este sentido, ALONSO LEDESMA, «Algunas consideraciones en torno a la sucesión universal como rasgo caracterizador de la segregación frente a la aportación de rama de actividad», cit., págs. 4.943-4.944.

Tampoco supone un obstáculo a esos efectos el régimen de responsabilidad de la sociedad parcialmente escindida que configura el artículo 259 LSA²⁸.

En el ámbito tributario, el artículo 90 TRLIS se refiere a la subrogación de la sociedad o sociedades beneficiarias en la posición jurídico-tributaria de la sociedad que se escinde. De acuerdo con el propósito de este trabajo, nos interesa determinar si las reglas contenidas en el artículo 90 TRLIS resultan aplicables exclusivamente a las escisiones cualificadas o si, por el contrario, son aplicables

En contra se ha manifestado un sector significativo de la doctrina tributarista. Así, para RUIBAL PEREIRA, entre los elementos definitorios de la sucesión universal está «la extinción de un sujeto de derecho, unido a la continuidad de todo el conjunto de relaciones jurídicas de las que éste era titular, bajo la titularidad de otro sujeto diferente» (*La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, cit., pág. 228). Por este motivo, entiende que la fusión y la escisión total de sociedades son supuestos de sucesión universal entre personas jurídicas (*ibidem*, págs. 228 y 241 respectivamente), y que, por el contrario, no se produce este fenómeno en la escisión parcial. «No tiene lugar, en la escisión parcial, la extinción de la personalidad de la sociedad que se escinde ni se produce una transmisión en bloque de la totalidad del patrimonio social de la entidad, sino una mera amputación patrimonial. La consecuencia parece incuestionable: no existe sucesión universal» (*ibidem*, pág. 242). Si constituye esta operación, al igual que la aportación no dineraria de ramas de actividad, un «cauce jurídico» para la producción de lo que denomina efecto sucesorio, en la medida en que se produce una modificación subjetiva de una situación jurídica que no sufre ninguna otra alteración (*ibidem*, págs. 245 y 247). También en contra, GARCÍA NOVOA entiende que en la escisión parcial no hay transmisión en bloque de la totalidad del patrimonio de una sociedad, sino la entrega de un elemento patrimonial (unidad económica), por lo cual nos hallamos más bien ante una «transmisión», a la que no se liga ningún fenómeno de sucesión universal (sustitución de un sujeto por otro que pasaría a ocupar su misma posición) («Comentario al nuevo párrafo del art. 97 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: el régimen de las escisiones societarias», cit., pág. 27).

- ²⁸ Para ALONSO LEDESMA, parece existir aquí una quiebra del principio de sucesión universal: cuando en la escisión parcial sólo intervienen dos sociedades, la afirmada existencia de una responsabilidad «solidaria» de la sociedad parcialmente escindida por la totalidad de la deuda asumida por una sociedad beneficiaria supondría que no ha habido una transmisión de esta deuda, al menos con eficacia frente a terceros. El precepto citado viene a articular, en opinión de esta autora, una asunción de deuda cumulativa («Algunas consideraciones en torno a la sucesión universal como rasgo caracterizador de la segregación frente a la aportación de rama de actividad», cit., págs. 4947-4949). En el mismo sentido, GARDEAZÁBAL DEL RÍO llega a decir que el reforzamiento de la responsabilidad en la escisión parcial dispuesto en el referido precepto «choca frontalmente con el reconocimiento de la sucesión universal» [GARDEAZÁBAL DEL RÍO, F.J.: «La escisión», en AA. VV., *Las sociedades de capital conforme a la nueva legislación (Las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, en comandita por acciones)*, 3.ª ed., Trivium, Madrid, octubre de 1990, pág. 924]. RODRÍGUEZ ARTIGAS admite que con la sujeción de la sociedad que se escinde parcialmente a la responsabilidad prevista en el artículo 259 LSA parece que «se puede llegar a poner en cuestión... la existencia misma de sucesión universal en el supuesto de escisión parcial» [RODRÍGUEZ ARTIGAS, F.: *Escisión (artículos 252 a 259 LSA)*, en URÍA, R.; MENÉNDEZ, A.; y OLIVENCIA, M. (dirs.): *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*, t.IX, vol. 3.º, Civitas, Madrid, 1993, pág. 178]. Con mejor criterio, OLEO BANET observa que «la posición deudora originaria de la sociedad escindida se ve transformada por motivo de la atribución de la deuda mediante la escisión», a diferencia de lo que sucede en el caso del deudor cedente frente al acreedor en la mera cesión o asunción cumulativa de deuda, que mantiene su posición inmutada (*La escisión de la sociedad anónima*, cit., págs. 354-355). En efecto, la sociedad parcialmente escindida ya no es titular de la deuda y sólo responderá de ésta de forma subsidiaria, «en defecto de cumplimiento» por la sociedad que ha asumido la obligación en virtud de la escisión. La solidaridad pasiva a que hace referencia el artículo 259 LSA se manifiesta en caso de incumplimiento de la sociedad deudora (como pone de relieve OLEO BANET, cit., pág. 350, en relación con la responsabilidad de las demás sociedades beneficiarias) y sólo concurre, por lo tanto, cuando intervienen en la operación más de dos sociedades. En suma, como indica GUASCH MARTORELL, el reforzamiento de las garantías a favor del acreedor previstas en el artículo 259 LSA para el caso de escisión parcial no debe introducir «un elemento distorsionador del pleno funcionamiento del principio de la sucesión universal en la escisión parcial, por cuanto, si bien la subsistencia de la sociedad escindida permite el reforzamiento de la relación crediticia, ello en nada afecta en la transmisión de la fracción patrimonial escindida que no se realiza elemento por elemento, sino *uno actu*» (GUASCH MARTORELL, R.: *La escisión de sociedades en el Derecho español: La tutela de los intereses de socios y acreedores*, Civitas, Madrid, 1993, pág. 97).

también a las escisiones no cualificadas. El elemento de la extinción de la sociedad que se escinde, presente en la escisión total y ausente en la escisión parcial, puede ser relevante para este análisis. Por este motivo resulta aconsejable tratar separadamente estas dos clases de escisión.

a) Relevancia y ámbito de aplicación del artículo 90 TRLIS en caso de escisión total.

De acuerdo con el **artículo 90.1 TRLIS**²⁹, las sociedades beneficiarias se subrogarán en los «derechos y obligaciones tributarias de la entidad transmitente» y asumirán «el cumplimiento de los requisitos necesarios para continuar en el goce de **beneficios fiscales** o consolidar los disfrutados por la entidad transmitente».

Para valorar la relevancia de ese precepto en relación con la escisión total debemos examinar si, en su ausencia, se produciría también esa subrogación o si, por el contrario, existe en el ordenamiento tributario alguna norma escrita o principio jurídico que impida, obstaculice o mate con

²⁹ Según CERDÁ ALBERO, el artículo 11.1 de la Ley 29/1991 (antecedente del vigente art. 90.1 TRLIS) parece estar pensando únicamente en la fusión como supuesto de transmisión a título universal (a pesar de que anteriormente, en la definición legal de escisión, se afirma correctamente que en esta operación se produce la transmisión en bloque de la parte o partes escindidas), «conectando esta transmisión en bloque con la existencia de una sola sociedad resultante de esta operación, sociedad en la que se unifican los patrimonios de las entidades participantes en la fusión» (CERDÁ ALBERO, F.: *Escisión de la sociedad anónima*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1993, pág. 444). En la misma línea, SANTOS MARTÍNEZ afirma que la alusión en el artículo 11.1 de la Ley 29/1991 a las operaciones que determinan una sucesión a título universal «parece que ha de entenderse referida a los supuestos de fusión», mientras que la alusión en el artículo 11.2 a los casos en que la sucesión no sea a título universal «parece referida a los supuestos de escisión» [SANTOS MARTÍNEZ, V.: «Escisión (Artículos 252 a 259)», en SÁNCHEZ CALERO, F. (dir.), *Comentarios a la Ley de Sociedades Anónimas*, tomo VII, Sección 3.ª, EDESA, Madrid, 1993, pág. 407]. En este sentido debe tenerse presente que SANZ GADEA, que tuvo desde su posición en la Dirección General de Tributos una conocida influencia en la redacción de precedentes legislativos (borradores y anteproyectos), tanto de la Ley 29/1991 como de la LIS 43/1995 (antecedente del vigente TRLIS), defendía implícitamente en un artículo publicado en 1990 que sólo en la fusión se producía una sucesión a título universal (cfr. SANZ GADEA, E.: «Fiscalidad comunitaria de las concentraciones de empresas», en *Revista de Economía Pública*, núm. 8, 3/1990, págs. 177-178).

En nuestra opinión, no debe atribuirse relevancia a estos efectos a la utilización, incorrecta en sede de escisión total (en la que, como es sabido, siempre existe más de una entidad adquirente), de la expresión «la entidad adquirente» (en singular) en el primer apartado del artículo 90 TRLIS, probablemente provocada por el empleo de esta misma expresión en singular en otros preceptos del capítulo VIII del título VII indudablemente aplicables a esta especie escisororia (como, por ejemplo, en el art. 93.1 TRLIS). Téngase presente, además, que la aplicación aquí del segundo apartado del artículo 90 TRLIS podría llevar a resultados absurdos. Según este segundo apartado, «la transmisión se producirá *únicamente* respecto de los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos». De esta forma, la aplicación del artículo 90.2 TRLIS a las escisiones totales impediría la subrogación en los demás elementos tributarios, entre los que se encuentra la obligación derivada del IS correspondiente al último período impositivo de la sociedad transmitente, obligación que en consecuencia se extinguiría con esta sociedad. En suma, de acuerdo con la interpretación técnica de la locución «sucesión a título universal» y atendiendo a las razones recién expuestas, entendemos aplicable a la escisión total el primer apartado del artículo 90 TRLIS. Esta es, por lo demás, la tesis defendida de forma prácticamente unánime por la doctrina tributarista [*vid.*, por todos, en relación con el art. 104 LIS 43/1995 (precedente del art. 90 TRLIS), ANTÓN, «Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (arts. 97 a 110 de la LIS)», cit., págs. 1.937-1.938].

La posición de la Dirección General de Tributos en relación con este punto ha variado con el tiempo. En un primer momento, entendía aplicable a la escisión total el artículo 104.2 LIS 43/1995 (así, en la contestación vinculante V0005-98, de 8 de febrero o en la contestación 1361-98, de 21 de julio). Con posterioridad, ha pasado a entender aplicable a esa operación el artículo 104.1 LIS (así, en contestaciones 0949-00, de 26 de abril, y 1135-03, de 2 de septiembre).

alcance general el efecto sucesorio articulado por la norma mercantil. Debemos determinar en concreto, por un lado, si el principio de inderogabilidad de la obligación tributaria podría constituir, en ausencia del citado artículo 90.1 TRLIS, un obstáculo a la sucesión en las deudas tributarias en el marco de la escisión total; y, por otro lado, si esta sucesión puede verse condicionada o matizada por la limitación de responsabilidad prevista para los supuestos de sucesión de empresa en el artículo 175.2 y en el tercer inciso del artículo 42.1.c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT 2003) y, antes de la entrada en vigor de estos preceptos, en el artículo 72.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT 1963).

La indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas prevista antes en el artículo 36 LGT 1963 y hoy en el artículo 17.4 Ley 58/2003 no constituye un obstáculo a esos efectos. Según CORTÉS DOMÍNGUEZ, «lo que se niega en el artículo 36 de la Ley General Tributaria es la posibilidad de transmisión de la deuda a título particular por negocio *inter vivos*». En aquellos casos en que «el deudor anterior queda sustituido completamente por el nuevo deudor, de tal manera que aquél desaparece del mundo jurídico» («es decir, cuando se produce una sucesión a título universal»), cabe la transmisión de la deuda³⁰. El autor citado pone como ejemplo los supuestos de fusión de sociedades³¹, pero la argumentación se puede extender sin duda a las escisiones totales³².

Por otro lado, la sucesión en las deudas tributarias en la escisión total no puede verse condicionada o matizada por la limitación de responsabilidad prevista antes en el artículo 72.2 LGT 1963 y hoy en el artículo 175.2 y tercer inciso del artículo 42.1.c) LGT 2003. En efecto, pese al tenor literal del artículo 72.1 LGT 1963, debe entenderse con la doctrina mayoritaria que en este precepto eran subsumibles únicamente supuestos de responsabilidad tributaria en sentido técnico, esto es, supuestos en que el adquirente se situaba como responsable, permaneciendo el transmitente como deudor principal³³. Pues bien, como indica GONZÁLEZ ORTIZ, teniendo en cuenta que el ámbito de

³⁰ Cfr. CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español I*, 4.ª edición, Civitas, Madrid, 1985, pág. 373 y, en el mismo sentido, pág. 381.

³¹ *Ibidem*, pág. 373. En el mismo sentido, ARIAS VELASCO entiende que la prohibición de disposición de la obligación tributaria contenida en el artículo 36 LGT queda limitada a los supuestos de transmisiones entre personas físicas o jurídicas cuya personalidad subsiste, no alcanzando a la fusión (ARIAS VELASCO, J.: «Impuesto sobre el Valor Añadido. Determinación de la cuota», *Informe AEDAF I/1994*, enero 1994, págs. 29-30).

³² En contra, GONZÁLEZ ORTIZ afirma que la transmisión de los derechos y obligaciones tributarios de la entidad transmitente prevista para los supuestos de fusión y escisión total en el artículo 104 LIS 43/1995 (artículo con el mismo contenido que el ahora vigente art. 90 TRLIS) «constituye una excepción al principio de indisponibilidad del crédito tributario o inderogabilidad de la deuda tributaria» [GONZÁLEZ ORTIZ, D.: «Responsabilidad tributaria por sucesión universal (A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 septiembre 1999)», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* núm. 15, diciembre 2000, págs. 33 y 34].

³³ Teniendo presente que en la fusión y la escisión total se produce una subrogación en la titularidad de las deudas tributarias y la desaparición del anterior titular, la aplicación del precepto citado no podía cumplir en esas operaciones la función garantista que constituía su fundamento. Además, un examen detallado del presupuesto de hecho y de la consecuencia jurídica contenidos en el precepto no admitía otra solución. Como ha puesto de relieve GONZÁLEZ ORTIZ, la exigibilidad al adquirente de las deudas tributarias nacidas como consecuencia del ejercicio de la actividad empresarial por el transmitente, en caso de sucesión universal en el patrimonio del causante o de la sociedad fusionada o totalmente escindida, se produce en virtud de las normas que ordenan esos procesos sucesorios, con independencia de que se haya sucedido o no en la titularidad de una explotación empresarial. En consecuencia, «si la exigibilidad de las deudas tribu-

aplicación de la norma recogida en el apartado segundo del artículo 72 LGT 1963 debía coincidir con el correspondiente al apartado primero, la posibilidad de solicitar certificación de las deudas tributarias y de beneficiarse de la exención de responsabilidad en caso de no emisión de certificación en plazo o emisión de certificación con contenido negativo «solamente corresponde a quienes deberán responder de las deudas tributarias por disposición del apartado primero»³⁴.

Esta misma argumentación es aplicable en relación con los artículos 42.1.c) y 175.2 LGT 2003. La posibilidad de solicitar certificación y la limitación de responsabilidad previstas en este artículo 175.2 sólo corresponden a aquellos sujetos que deban responder de las obligaciones tributarias en virtud del artículo 42.1.c). Pues bien, el artículo 42 LGT lleva por rúbrica «Responsables solidarios» y se ubica en la sección tercera del capítulo II del título II, sección titulada «Responsables tributarios», mientras que la sucesión en la obligación tributaria (tanto la sucesión *mortis causa*, como la sucesión de personas jurídicas y entidades sin personalidad) se regula en otra sección, la segunda, del mismo capítulo. Además, en ese artículo 42.1.c) se suprime la perturbadora referencia del artículo 72.1 LGT 1963 a lo establecido en el Código Civil «para la herencia aceptada a beneficio de inventario». En suma, queda claro en la LGT 2003 que en el artículo 42.1.c) sólo tienen cabida supuestos de responsabilidad tributaria en sentido técnico³⁵.

Ante la ausencia de limitaciones o restricciones específicas, el efecto subrogatorio de la escisión total configurado por el ordenamiento mercantil proyecta sus efectos sobre la posición jurídico-tributaria de la sociedad que se escinde. Puede, por lo tanto, sostenerse que el reconocimiento explícito de la subrogación en los derechos y obligaciones tributarios contenido en el artículo 90.1

tarias al sucesor no es la consecuencia jurídica de la adquisición de la titularidad de la empresa, hay que concluir que la sucesión universal no forma parte del presupuesto normativo del artículo 72.1 de la LGT» (GONZÁLEZ ORTIZ, D.: *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento tributario español*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 205).

En el mismo sentido se ha pronunciado LOZANO SERRANO. Para este autor «no es el artículo 72 LGT el que regula estas sucesiones [sucesiones a título universal de un sujeto por otro, tanto *mortis causa* como por extinción de la persona jurídica titular de la explotación al ser absorbida por otra o ser parte de una fusión por constitución de una nueva sociedad] ni añade nada al régimen jurídico de las mismas, debiendo encontrarse en el Derecho privado, sea el Código Civil, sea la legislación mercantil, las normas que fijan el alcance y los efectos derivados de estas hipótesis. En otros términos, no es en el precepto que comentamos donde puede encontrarse la fuente normativa de las responsabilidades del sucesor a título universal, lo que permite considerar que en las transmisiones sucesorias universales el precepto es inoperante e innecesario, en cuanto que nada añade a las consecuencias jurídico privadas de este tipo de transmisión» (LOZANO SERRANO, C.: *Responsabilidad del adquirente de empresa por deudas tributarias anteriores a la transmisión*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria núm. 11, Aranzadi, Pamplona, 1998, especialmente págs. 55-56).

Participa también de esta opinión RUIBAL PEREIRA, L.: *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, cit., págs. 264 a 277 y 290-291.

³⁴ GONZÁLEZ ORTIZ, *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento tributario español*, cit, pág. 205. En el mismo sentido, RUIBAL PEREIRA, *La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, cit., págs. 235 a 237.

³⁵ El párrafo penúltimo del propio artículo 42.1.c) excluye expresamente la aplicación de la responsabilidad «a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta Ley». El contenido de este párrafo resulta criticable por incompleto y superfluo: incompleto porque no hace referencia a otros supuestos de sucesión, los regulados en el artículo 40, que quedan igualmente fuera del ámbito de aplicación de la responsabilidad, y superfluo porque la falta de aplicación de la responsabilidad a los supuestos de sucesión se deriva claramente de la sistemática de la Ley y del contenido de los preceptos citados.

TRLIS no añade nada al régimen jurídico de esa operación ³⁶. No cabe duda, por lo tanto, de que esa subrogación se producirá tanto en caso de escisión total fiscalmente protegida, como en los casos en que no resulte aplicable el régimen especial ³⁷. Así se deduce con claridad, por lo demás, del contenido del artículo 40.3 LGT 2003, de acuerdo con el cual «En los supuestos de extinción o disolución sin liquidación de las sociedades mercantiles, las obligaciones tributarias pendientes de las mismas se transmitirán a las personas o entidades que sucedan o que sean beneficiarias de la correspondiente operación».

La identificación del ámbito de aplicación del **artículo 90.3 TRLIS**, que se refiere en concreto a la **subrogación en la expectativa de derecho a la compensación de bases imponibles negativas**, suscita más dificultades. En nuestra opinión, al igual que sucede con los demás elementos configuradores de la situación jurídico-tributaria de la sociedad que se escinde, la transmisión de esa expectativa no está vinculada al carácter cualificado de la escisión, esto es, a la aplicación del régimen especial. Si se entiende, con la mejor doctrina, que el carácter indisponible de las posiciones tributarias no afecta a su transmisión a través de la fusión y de la escisión total, el primer párrafo del artículo 90.3 TRLIS tan sólo vendría a reconocer lo que no es sino una manifestación del efecto sucesorio que la normativa mercantil confiere a esas operaciones ³⁸. Téngase presente, además, que la solución contraria supondría, en caso de escisión no cualificada, una discriminación injustificada

³⁶ Como dice NAVARRO EGEA, en el caso de aquellas operaciones que implican la desaparición de la entidad transmitente el artículo 104.1 LIS 43/1995 (hoy, art. 90.1 TRLIS) «no hace más que concretar un efecto jurídico inherente a la fusión y escisión de sociedades» (*Fiscalidad de la reestructuración empresarial. La fusión y la escisión*, cit., pág. 248).

³⁷ Pese a sostener que la transmisión de la obligación tributaria en sede de fusión y escisión total supone una excepción al principio de indisponibilidad de las situaciones subjetivas tributarias, se pronuncia en el mismo sentido GONZÁLEZ ORTIZ: la obligación de pago de las deudas tributarias por las sociedades adquirentes tiene su origen no en el artículo 72 LGT 1963, sino en la norma jurídica que autoriza la transmisión de aquellas deudas a la sociedad adquirente. Ahora bien, las normas que autorizan la transmisión de los derechos y obligaciones de contenido tributario de carácter no personalísimo son las mercantiles, no las tributarias. Esta transmisión se produce por lo tanto en los supuestos de fusión y escisión total «con independencia de la opción por la aplicación del mencionado régimen especial» [«Responsabilidad tributaria por sucesión universal (A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 septiembre 1999)», cit., pág. 35].

SANZ GADEA defendía la misma tesis en relación con los beneficios fiscales en el marco del régimen previo a la entrada en vigor de la Ley 29/1991. El artículo 14 del Real Decreto 2182/1981, de 24 de julio, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación y desarrollo de la Ley 76/1980, subordinaba la subrogación en los beneficios fiscales al acuerdo que se dictara por el órgano competente para la concesión de beneficios fiscales. Para SANZ GADEA, la subrogación se verificaba en virtud de la sucesión universal y, por lo tanto, el acuerdo administrativo no podía tener carácter constitutivo. En el caso de que el expediente de fusión fuese rechazado y la operación se llevara adelante bajo la regulación fiscal de las normas comunes, la subrogación en los beneficios fiscales operaba, en su opinión, igualmente, en virtud del principio de sucesión universal, «sin que la desestimación del expediente en el que, para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 14 del Real Decreto 2182/1981, se solicitó la subrogación, suponga obstáculo ni menoscabo alguno» (SANZ GADEA, «Régimen fiscal de la fusión», cit., pág. 133). En el mismo sentido, MATEU-ROS CEREZO, R.: «La fusión y la escisión como operaciones societarias sujetas a un régimen tributario especial (Aspectos financieros y bursátiles)», en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (dir.), *Estudios sobre tributación bursátil*, Civitas, Madrid, 1987, págs. 717 a 719 y notas 59 y 61.

El hecho de que resulte aplicable o no el régimen tributario especial sólo afectará, en su caso, a la composición de la situación jurídico-tributaria de la sociedad transmitente en que se subrogan las sociedades beneficiarias. Así, por ejemplo, la subrogación en lo que se refiere a la aplicación de las normas contenidas en el artículo 20.Uno.22.º y artículos 104 a 114 de la Ley del IVA estará condicionada a la exoneración del IVA característica del régimen tributario especial (último párrafo del art. 7.1.º de la misma Ley).

³⁸ GARCÍA NOVOA califica esta expectativa como un derecho «indisponible» («que no es lo mismo –aclara– que intransmisible o personalísimo») en la medida en que «no puede ser objeto de atribuciones dispositivas de carácter patrimonial». Se trata de un elemento «directamente vinculado (...) a la sociedad que lo ha generado a través de la provocación de bases imponibles negativas». «Es esta caracterización –continúa el autor citado– la que justifica, por ejemplo, que el derecho

entre el trato recibido por las bases imponibles negativas generadas en la sociedad beneficiaria (compensables en todo caso, sea aplicable o no el régimen especial) y el trato que merecerían las bases imponibles negativas de la sociedad que se escinde, discriminación que podría provocar configuraciones artificiales de la operación.

No ignoramos que esta tesis, especialmente si se entiende inaplicable aquí el límite previsto por el artículo 25.2 TRLIS (por lo demás fácilmente eludible, como es sabido), puede dar pie a la realización de operaciones de reestructuración destinadas, con carácter exclusivo o primordial, a la finalidad fiscal de aprovechar el «derecho» a la compensación de bases imponibles negativas generado por otra sociedad. De acuerdo con el artículo 96.2 TRLIS, la ausencia de un motivo económico válido provocaría en estos casos la inaplicación del régimen tributario especial, pero ello no impediría, según la tesis expuesta, la subrogación en la expectativa. Siempre que el coste fiscal derivado de la aplicación del régimen tributario general no fuese superior a la ventaja derivada de la compensación de las bases imponibles negativas, la operación podría resultar rentable en términos económico-fiscales. No obstante, debe tenerse presente, al mismo tiempo, que, aun sosteniendo la tesis contraria (esto es, concibiendo la subrogación en aquella expectativa como un efecto propio del régimen tributario especial), podría alcanzarse la misma finalidad articulando la operación de tal manera que la sociedad con bases imponibles negativas pendientes de compensar actuara como sociedad adquirente. Por todo ello parece aconsejable incorporar a nuestro ordenamiento medidas antiabuso específicamente referidas a la compensación de bases imponibles negativas generadas antes de una operación de reestructuración y que tengan presentes las circunstancias que hemos mencionado.

b) Relevancia y ámbito de aplicación del artículo 90 TRLIS en caso de escisión parcial.

La subrogación de la sociedad o sociedades beneficiarias en la posición jurídico-tributaria de la sociedad parcialmente escindida suscita problemas interpretativos de mayor enjundia. En ausencia del artículo 90 TRLIS, el principio de indisponibilidad de las situaciones jurídicas subjetivas impediría la transmisión de las deudas tributarias. Según la doctrina antes referida³⁹, únicamente quedan fuera del ámbito de aplicación de este principio aquellos supuestos en que el deudor anterior «desaparece del mundo jurídico», circunstancia que no concurre en la escisión parcial.

a compensar no pueda entenderse ligado a la organización productiva en el seno de la cual tal derecho se generó, y que, por consiguiente, no se transmita a través de operaciones como las aportaciones de rama de actividad. Pero, por el mismo motivo, debe entenderse transmisible cuando se produce una auténtica *sucesión*, como es el caso de las fusiones y escisiones, tal y como en la actualidad reconoce el artículo 104.1 de la LIS» [GARCÍA NOVOA, C.: «La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el IS», en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.; GARCÍA NOVOA, C.; LÓPEZ DÍAZ, A. (coords.): *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, Comares, Granada, 1998, ppág. 255-256]. También a favor de la transmisibilidad de esta expectativa en caso de fusiones no cualificadas SÁNCHEZ OLIVÁN, J.: *La fusión y la escisión de sociedades. Aportación de activos y canje de valores. Cesión global del activo y del pasivo (Estudio Económico, Jurídico, Fiscal y Contable)*, 2.ª edición, EDERSA, Madrid, 2002, pág. 210.

En contra, COLMENAR VALDÉS configura la expectativa como una *res extra commercium*, de carácter personalísimo e intransferible salvo el caso en que el propio legislador lo autorice. En opinión de este autor, fuera del ámbito del régimen especial no cabe la transmisión de este elemento (COLMENAR VALDÉS, S.: «La compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades», en *Impuestos*, núm. 13, julio 1997, págs. 17 a 19; *vid.* también págs. 32 a 36).

³⁹ Véanse *supra* las citas de CORTÉS DOMÍNGUEZ y de ARIAS VELASCO.

Del mismo modo, en ausencia del artículo 90 TRLIS, el mecanismo de responsabilidad tributaria previsto antes en el artículo 72 LGT 1963 y hoy en el artículo 42.1.c) LGT 2003 podría resultar aplicable en relación con las deudas tributarias de la sociedad parcialmente escindida. Si la sociedad beneficiaria sucede a la transmitente en la titularidad de una explotación económica, aquélla se situaría como responsable tributario, permaneciendo la parcialmente escindida como deudora principal. Siendo esto así, resultaría igualmente aplicable el artículo 72.2 LGT 1963 o el artículo 175.2 LGT 2003, de tal modo que la sociedad adquirente podría solicitar la certificación de deudas tributarias y beneficiarse de la exención de responsabilidad en caso de no emisión de certificación en plazo o emisión de certificación con contenido negativo.

En este contexto es clara la trascendencia que tiene el reconocimiento de la transmisibilidad de derechos y obligaciones tributarios articulado en el artículo 90 TRLIS. En relación con las deudas tributarias de la sociedad parcialmente escindida a que se refiere, este precepto **salva las limitaciones a la transmisibilidad derivadas del principio de indisponibilidad e impide la aplicación del artículo 72 LGT 1963 y del artículo 42.1.c) LGT 2003** ⁴⁰.

¿A qué deudas tributarias y, en general, posiciones jurídico-tributarias de la sociedad parcialmente escindida se refiere el artículo 90 TRLIS? La respuesta no es sencilla. Dependerá de **cuál de los dos primeros apartados del artículo 90 TRLIS** se entienda aplicable en caso de escisión parcial.

La doctrina mayoritaria entiende aplicable a la escisión parcial el segundo apartado. Varios argumentos permiten defender esta solución. Unos se refieren a la consecuencia jurídica prevista en esos apartados. En la escisión parcial se produce una transmisión meramente parcial (en una o varias fracciones, esto no es relevante ahora) del patrimonio de la sociedad que se escinde. Resulta enton-

⁴⁰ RUIBAL PEREIRA afirma que el régimen que se deriva del artículo 104 LIS 43/1995 (hoy art. 90 TRLIS), en particular del artículo 104.2, que es el que estima aplicable a la escisión parcial, «resulta más benévolo que el que se derivaría de una estricta remisión a la normativa mercantil en la que se prevé una responsabilidad solidaria de la sociedad escindida y de las beneficiarias de la escisión – art. 259 LSA–» (*La sucesión en Derecho Tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, cit., pág. 245).

Por su parte, DE LA HUCHA CELADOR enjuicia negativamente la transmisibilidad de situaciones jurídico-tributarias a través de operaciones como la escisión parcial. Este autor entiende que la regulación de la subrogación debería tener presente la extinción o pervivencia de la sociedad transmitente. En su opinión, la aplicación del artículo 11.2 de la Ley 29/1991 (precedente del art. 104.2 LIS 43/1995 y, por lo tanto, del art. 90.2 TRLIS), no deja de ser «extraña» en relación con las operaciones que no provocan la extinción de la sociedad transmitente, puesto que «para garantizar los créditos de la Hacienda Pública, hubiese resultado más correcto establecer un supuesto de responsabilidad tributaria *stricto sensu*, en cuya virtud la entidad adquirente quedaría colocada junto a la transmitente como deudora en el marco de las obligaciones tributarias pendientes» (DE LA HUCHA CELADOR, F.: «El nuevo régimen fiscal de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores: estudio de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre», en *Crónica Tributaria*, núm. 62, 1992, pág. 60). Más aún, al disponer la transmisión de la deuda, «la norma tributaria exonera parcialmente de responsabilidad, al menos por lo que se refiere a las obligaciones ligadas a los bienes y derechos transmitidos (...) a la entidad transmitente», impidiendo así la plena aplicación del régimen de responsabilidad previsto en el artículo 259 LSA (*ibídem*, pág. 61).

En realidad, no existe esa pretendida contradicción entre el efecto jurídico de la transmisión de una deuda articulado por el artículo 90 TRLIS y la aplicación del mecanismo de responsabilidad previsto en el artículo 259 LSA. Muy al contrario, este último mecanismo opera precisamente en relación con deudas que han sido objeto de transmisión en virtud de la escisión. A favor de la aplicación a las obligaciones tributarias pendientes del sistema de responsabilidades establecido con carácter general por el artículo 259 LSA, *vid.* SANTOS MARTÍNEZ, «Escisión (Artículos 252 a 259)», cit., pág. 407.

ces lógico, además de coherente con el requisito de congruencia establecido en la legislación mercantil (art. 253 LSA), que las posiciones jurídico-tributarias transmitidas guarden alguna relación con los demás componentes de la correspondiente unidad económica transmitida. Pues bien, el primer apartado del artículo 90 TRLIS emplea expresiones genéricas para referirse a los elementos tributarios objeto de la subrogación («los derechos y las obligaciones tributarias», «beneficios fiscales», «los disfrutados») y su aplicación parece suponer, en consecuencia, la transmisión indiscriminada de todas las posiciones jurídico-tributarias de la sociedad. En cambio, el apartado segundo del artículo 90 TRLIS limita la transmisión a elementos «que se refieran» o «referidos» a los componentes de la correspondiente fracción patrimonial.

Otros argumentos se refieren al supuesto de hecho delimitado en los dos primeros apartados del artículo 90 TRLIS, en particular, a la existencia o inexistencia de una «sucesión a título universal». La escisión parcial articula una «sucesión a título universal» en el sentido civil de la expresión (como transmisión en bloque o *uno actu*). Pero puede no ser éste el sentido en que el artículo 90 TRLIS emplea esa expresión. En la doctrina científica y administrativa tributaristas se ponen de manifiesto varias concepciones de la «sucesión a título universal» diversas de la formulada por la doctrina mercantil. Como hemos visto, la doctrina científica tributarista suele condicionar el carácter universal de la transmisión a la transmisión de la totalidad del patrimonio y a la extinción de la sociedad transmitente. En otros casos, se identifica el carácter de la transmisión (universal o no universal) con el objeto transmitido (todo o parte del patrimonio); esto es, se reconduce el carácter universal de la transmisión al hecho de que el objeto transmitido sea la totalidad del patrimonio ⁴¹. Si en el artículo 90 TRLIS se atribuye a la expresión «sucesión a título universal» cualquiera de estos sentidos, será el apartado segundo el aplicable a la escisión parcial ⁴². Siendo esto así, el artículo 90 TRLIS sólo contemplaría la subrogación de la sociedad beneficiaria en «los derechos y las obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos» y la asunción del cumplimiento de los requisitos derivados de los incentivos fiscales «referidos» a esos bienes y derechos.

⁴¹ Así sucedía en el artículo 104 LIS (antecedente del vigente art. 90 TRLIS) según autores como ALONSO LEDESMA, y en el artículo 11 de la Ley 29/1991 (cuyas referencias a las operaciones con transmisión a título universal y no universal no han sido modificadas en la normativa vigente), según autores como SÁNCHEZ OLIVÁN o CERDÁ ALBERO. Para ALONSO LEDESMA, «Más que contraponer sucesión universal a sucesión a título particular en el sentido civil del término, [la LIS 43/1995] parece referirse, en el artículo 104.1, a las operaciones en que se transmite la totalidad del patrimonio de la sociedad, y en el artículo 104.2 a las operaciones en que se transmite solamente una parte del patrimonio de la sociedad» («Algunas consideraciones en torno a la sucesión universal como rasgo caracterizador de la segregación frente a la aportación de rama de actividad», cit., págs. 4960 y 4961). SÁNCHEZ OLIVÁN pone de relieve la incorrección técnica en que, desde esa perspectiva, incurre el artículo 11 de la Ley 29/1991: «la sucesión universal lo es no porque afecte a la totalidad del patrimonio, sino a la forma en que la transmisión se produce, que tiene lugar en un solo acto y para el conjunto patrimonial activo y pasivo, sin tener en cuenta el régimen especial que podría afectar a cada una de las relaciones jurídicas preexistentes», de tal modo que existe sucesión universal en la fusión y en la escisión (tanto total como parcial) (*La fusión de sociedades. Estudio económico, jurídico y fiscal*, 4.ª edición, EDERSA, Madrid, 1993, págs. 403 y 404). Del mismo modo, CERDÁ ALBERO entiende que subyace en este precepto una errada concepción de la relación existente entre el carácter de la transmisión (universal o no universal) y el objeto transmitido (todo o parte del patrimonio). La norma, dice, «no ha reparado en el dato de que en la escisión se produce una sucesión universal pero especial o parcial, esto es, limitada a las partes patrimoniales escindidas que se transmiten en bloque a la/s sociedad/es beneficiaria/s» (*Escisión de la sociedad anónima*, cit., pág. 444).

⁴² Véase, en este sentido, la contestación vinculante de la Dirección General de Tributos V0042-03, de 25 de junio.

No compartimos la interpretación expuesta. En nuestra opinión, debe interpretarse la expresión «sucesión a título universal» conforme a su «sentido jurídico» (art. 23.2 LGT)⁴³ y procede por lo tanto aplicar a esa especie escisoría el primer apartado del mencionado artículo, modulando la consecuencia jurídica en él prevista a través de otros preceptos de nuestro ordenamiento. En concreto, la referencia que ese apartado hace en términos genéricos a los elementos tributarios objeto de transmisión debe interpretarse a la luz del requisito de congruencia establecido por el artículo 253 LSA (requisito de unidad económica) y, en lo que se refiere a las escisiones cualificadas, por el artículo 83.4 TRLIS (requisito de rama de actividad). Matizado de esta forma, el artículo 90 TRLIS no dispone la transmisión de todos los derechos, obligaciones y posiciones tributarias ligadas a beneficios fiscales de que era titular la entidad parcialmente escindida, sino únicamente la de aquellos que guarden relación con cada fracción patrimonial segregada. Esta relación puede venir dada por la vinculación con concretos elementos patrimoniales integrados en la correspondiente fracción, pero también por un criterio de proporcionalidad razonable en términos económicos⁴⁴. De este modo, la sociedad beneficiaria se subrogaría, por ejemplo, en la deuda por el IS o, con los límites previstos en el artículo 90.3 TRLIS, en la expectativa de derecho a la compensación de bases imponibles negativas en la proporción en que la correspondiente unidad económica haya contribuido a la generación de rentas (positivas en el caso de la deuda, negativas en el caso de la expectativa) o con arreglo a otro criterio proporcional que resulte razonable⁴⁵.

⁴³ RUIZ GONZÁLEZ, tras observar que el artículo 11 de la Ley 29/1991 no utiliza el término «sucesión universal» en su sentido técnico jurídico-mercantil, concluye subrayando que, no obstante, «sucesión universal» es un término jurídico que como tal debe interpretarse, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23.2 LGT (RUIZ GONZÁLEZ, R.: «Régimen fiscal de la escisión», en *Impuestos 1995-II*, pág. 607).

⁴⁴ Esta tesis, además de venir impuesta por la interpretación de la expresión «sucesión a título universal» conforme a su sentido jurídico, resulta aconsejable por varios motivos. En primer lugar, es la solución más respetuosa con la preocupación que nuestra legislación muestra por la congruencia de los componentes de cada fracción patrimonial. En segundo lugar, permite que posiciones tributarias no referidas a concretos elementos patrimoniales resulten parcialmente transmisibles en la escisión parcial, evitando así contradicciones de valoración entre esta especie escisoría y la escisión total. En último lugar, es posible hablar con RAGUCCI de una conexión entre el criterio de imputación proporcional de las posiciones no conectadas a elementos patrimoniales y principios jurídico-tributarios como el de capacidad económica (cfr. RAGUCCI, *La scissione di società nell'imposizione diretta*, cit., págs. 119 y 120 y nota 3). En la normativa italiana se prevé expresamente la distribución prorrateada de las posiciones no conectadas específicamente o en conjunto a los elementos del patrimonio escindido entre la sociedad que se escinde parcialmente y la sociedad o sociedades beneficiarias [apartado 4 del art. 173 del *Testo Unico delle Imposte Sui Redditi*, en la redacción dada por el Decreto Legislativo n. 344, de 12 de diciembre de 2003 (GU n. 291 del 16-12-2003– Suppl. Ordinario n.190)]. *Vid.*, a este respecto, MACCHIONI, R.: *L'operazione di scissione: Un'analisi economico-aziendale*, CEDAM, Padova, 1996, págs. 177-179.

⁴⁵ Prevalece en la doctrina científica la tesis contraria a admitir la transmisión de la expectativa de derecho a la compensación de bases imponibles negativas en las operaciones de reestructuración que no provocan la extinción de la sociedad que generó los resultados negativos. Para una sintética exposición de argumentos a favor y en contra de esa tesis, *vid.* ARAGÓN ARAGÓN, M. (dir.): *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento*, Aranzadi, Pamplona, 1997, págs. 804-805. RUIBAL PEREIRA señala que el artículo 104.3 LIS (antecedente del art. 90.3 TRLIS) «parece pensado para las operaciones en las que tiene lugar la desaparición de la entidad transmitente y la aparición de una nueva entidad en su lugar; es decir, en las operaciones de fusión y escisión total». Y esto es así, añade, por la «propia lógica de la figura», vinculada al sujeto que las ha provocado y no a la organización productiva [RUIBAL PEREIRA, L.: «Concepto y régimen jurídico de la operación de aportación de rama de actividad», en YEBRA MARTUL-ORTEGA, GARCÍA NOVOA, y LÓPEZ DÍAZ (coords.), *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, cit., págs. 487-488]. *Vid.* también en contra LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, «Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores», cit., págs. 809 y 810; y MONTESINOS OLTRÁ, S.: *La compensación de bases imponibles negativas*, Aranzadi, Pamplona, 2000, págs. 191-192.

Si se aplica la tesis que hemos propuesto, la sociedad que se escinde parcialmente dejará de ser titular de las deudas referidas a la explotación económica cedida. Y no sólo de las deudas vinculadas con concretos elementos patrimoniales, sino también, por ejemplo, de la parte correspondiente de la deuda por IS. Siendo esto así, no existirá deuda alguna a la que resulte aplicable el mecanismo de responsabilidad tributaria previsto antes en el artículo 72 LGT 1963 y hoy en el artículo 42.1.c) LGT 2003, por muy ampliamente que se interprete la referencia a las obligaciones tributarias del anterior titular contenida en estos preceptos.

La ubicación del artículo 90 TRLIS en el capítulo VIII del título VII del TRLIS puede llevar a pensar que los efectos descritos sólo se dan en caso de escisión parcial cualificada. En nuestra opinión, esta conclusión no resultaría acertada por varios motivos. En primer lugar, la razón de ser del régimen especial radica, como hemos visto, en el establecimiento de ciertos beneficios fiscales consistentes, en lo que se refiere a las sociedades transmitente y adquirente, en el diferimiento

La Dirección General de Tributos ha seguido generalmente la misma tesis. *Vid.*, por todas, las contestaciones de 16 de enero y de 5 de junio de 1997, y la contestación vinculante V0042-03, de 25 de junio, ya citada. De acuerdo con esta última contestación, se deduce de los apartados 1 y 2 del artículo 104 LIS (antecedentes de los apartados 1 y 2 del art. 90 TRLIS), «que en los casos de escisión parcial no se transmite a la entidad adquirente el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas pendientes de aplicar por la transmitente, por cuanto dicha operación no supone la extinción de la sociedad, la cual conserva el derecho a la compensación en los términos establecidos en el mencionado artículo 23 de la LIS»; «en la medida [en] que con la escisión parcial no se produce una sucesión a título universal, las bases imponibles negativas pendientes de compensar en la entidad escindida no podrán ser compensadas por la entidad adquirente». En cambio, en las contestaciones 680-00, de 23 de marzo, y 1178-00, de 23 de mayo, este órgano directivo ha admitido la transmisión de la expectativa en relación con las bases imponibles negativas pendientes de compensar en el establecimiento permanente de una entidad no residente cuando este establecimiento permanente es objeto de aportación a una entidad residente. En primer término, la Dirección General de Tributos entiende necesario determinar «si la aportación del establecimiento permanente debe seguir el régimen previsto en el apartado 1 ó en el apartado 2 del citado artículo [art. 104 LIS], ya que en el primer caso se transmitirá el derecho a la compensación y en el segundo no». Finalmente, en realidad, resuelve la cuestión a la luz de lo dispuesto en los artículos 6 y 10 de la Directiva 90/434/CEE «y de conformidad con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea». De acuerdo con ello, concluye, «en el supuesto de aportación de un establecimiento permanente situado en España, de una entidad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, y siempre que se trate de una operación realizada en el ámbito de la citada Directiva, hay que concluir que resultará aplicable lo previsto en el artículo 104.3 LIS, admitiendo que las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la entidad transmitente puedan ser compensadas por la entidad adquirente».

Por su parte, la contestación a consulta de 14 de febrero de 1997 de la Hacienda Foral de Bizkaia, aplicando el artículo 97.3 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades (de idéntica redacción que el art. 104.3 LIS en su versión original), ha admitido la transmisión con ocasión de una aportación de rama de actividad: las bases imponibles negativas pendientes de compensación «y que correspondan a la rama de actividad que se transmite podrán ser compensadas por la sociedad adquirente». Hemos tomado la referencia de esta contestación de ANTÓN, «Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (Arts.97 a 110 de la LIS)», cit., pág. 1.945.

En el ordenamiento italiano, en que el reconocimiento de esa expectativa está también estrechamente ligado al sujeto que ha generado las pérdidas y no a la actividad económica en cuyo desarrollo se han producido, la Ley (apartados 4 y 10 del art. 173 del *Testo Unico delle Imposte Sui Redditi*, en la redacción dada por el citado Decreto Legislativo n. 344, de 12 de diciembre de 2003) admite su atribución a la sociedad beneficiaria en la escisión parcial, según un criterio proporcional. *Vid.*, a este respecto, SILVESTRI, A.: «Il regime tributario delle operazioni di riorganizzazione transnazionale in ambito Cee», en *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, núm.3/1996, I, págs. 479-480 y en nota 130, y págs. 674 y 675 y en nota 293.

del gravamen en el IS y en la ausencia de gravamen en ciertos impuestos indirectos y en el IIVTNU. La subrogación en las situaciones subjetivas derivadas del tributo no constituye un beneficio fiscal⁴⁶ y guarda relación con el dato lógico-formal, con la propia naturaleza de la escisión parcial.

En segundo lugar, la transmisibilidad de las situaciones jurídico-tributarias en caso de escisión parcial contribuye a la consecución de objetivos que no guardan relación con el carácter cualificado o no cualificado de la operación. Por un lado, esa es la solución más respetuosa con la preocupación que nuestra legislación muestra por la congruencia de los componentes de cada fracción patrimonial, preocupación que queda patente en el artículo 253 LSA (que establece el requisito de la «unidad económica» en relación con la escisión parcial). Por otro lado, permite alcanzar en este punto un tratamiento homogéneo de la escisión total y de la escisión parcial, evitando de este modo contradicciones de valoración dentro del sistema⁴⁷. Por último, puede ayudar a un más justo reparto de la carga tributaria en la medida en que se entienda posible conectar la titularidad de esas posiciones jurídico-tributarias con las exigencias derivadas del principio de capacidad económica.

E) Ámbito de aplicación de la regla sobre imputación fiscal de rentas del artículo 91 TRLIS.

De acuerdo con el artículo 91 TRLIS, que trae causa del artículo 105 LIS 43/1995, «Las rentas de las actividades realizadas por las entidades extinguidas a causa de las operaciones mencionadas en el artículo 83 de esta ley se imputarán de acuerdo con lo previsto en las normas mercantiles».

⁴⁶ En contra, NAVARRO EGEA entiende que el artículo 104 LIS 43/1995 (hoy, art. 90 TRLIS), en lo que se refiere a las operaciones en que no se extingue la sociedad transmitente, no admite una «interpretación extensiva», por cuanto se trata de una norma de favor, cuyo efecto se concreta en la exclusión de la garantía del crédito tributario que conlleva el artículo 72 LGT 1963 cuando la entidad transmitente sobrevive en el tráfico mercantil; esta condición de norma de favor conlleva que su aplicación se vea supeditada a la aplicación del régimen especial (*Fiscalidad de la reestructuración empresarial. La fusión y la escisión*, cit., pág. 250).

En nuestra opinión, no parece que el cambio de titularidad o la exclusión de esa garantía puedan ser calificados como trato «de favor». A este respecto no debe olvidarse, además, que en el ordenamiento privado hay una norma destinada específicamente a garantizar el cumplimiento de todas las deudas transmitidas en la escisión y que resulta aplicable a las deudas tributarias: de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 259 LSA, en defecto de cumplimiento por una sociedad beneficiaria de una deuda asumida por ella en virtud de la escisión, «responderán solidariamente del cumplimiento de la misma las restantes sociedades beneficiarias hasta el importe del activo neto atribuido en la escisión a cada una de ellas» y, en los casos de escisión parcial, la propia sociedad escindida por la totalidad de la deuda.

⁴⁷ La necesidad de conferir el mismo tratamiento a la escisión total y a la escisión parcial por razones de coherencia del sistema legal ha sido invocada por la doctrina en otros ámbitos. Así, al hilo del comentario del artículo 253.1 LSA, que establece el requisito de la unidad económica sólo para el caso de escisión parcial y no para la escisión total, OLEO BANET ha puesto de relieve la necesidad de salvar la contradicción valorativa derivada de este desigual tratamiento a través de la integración del sistema, «sometiendo a igual trato lo perteneciente a un mismo sentido» (*La escisión de la sociedad anónima*, cit., págs. 178 a 181). En la misma línea se pronuncian URÍA, MENÉNDEZ e IGLESIAS PRADA: «nos parece que, por razones de coherencia del propio sistema legal, el requisito de la unidad económica de las partes en que se divida el patrimonio de la sociedad escindida también deberá reputarse exigible en el caso de la escisión total» (URÍA, R.; MENÉNDEZ, A.; e IGLESIAS PRADA, J.L.: «Capítulo 52. Fusión y escisión de sociedades», en URÍA, R., y MENÉNDEZ, A.: *Curso de Derecho mercantil*, tomo I, Civitas, Madrid, 1999, págs. 1.271-1.272).

La referencia a «lo previsto en las normas mercantiles» dista mucho de ser clara. Precisamente de las normas mercantiles se deduce la ausencia de efectos frente a terceros de la cláusula de retroacción contable. El examen de los precedentes legales y de los trabajos preparatorios de la LIS 43/1995 permite aclarar el alcance de esa referencia: en el Anteproyecto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de noviembre de 1994, el artículo 105.2 reproducía en su literalidad el contenido del artículo 12.3 de la Ley 29/1991⁴⁸; el cambio de redacción en el texto del Proyecto remitido a las Cortes sólo puede responder a la finalidad de alterar el sentido del precepto para disponer la imputación de los resultados generados tras la fecha de retroactividad contable a la entidad adquirente⁴⁹.

Por lo tanto, desde la fecha de retroactividad contable, las rentas de las actividades realizadas por la entidad «extinguida» se imputarán fiscalmente a las sociedades beneficiarias y los resultados derivados de operaciones realizadas en el ámbito de la unidad económica transmitida entre aquella entidad y la correspondiente sociedad destinataria no serán gravados⁵⁰. De esta forma se logra una mayor aproximación de la base imponible al resultado contable⁵¹, aproximación que constituía uno de los «objetivos primordiales» de la reforma del IS acometida en 1995, según ponía de relieve el apartado I de la exposición de motivos de la LIS 43/1995. Se evita así, además, que la sociedad que se escinde totalmente venga obligada a confeccionar una cuenta de resultados, referida al día anterior a aquél en que se produce la inscripción registral de la operación, a los solos efectos de tributar por el IS⁵².

⁴⁸ De acuerdo con el artículo 12.3 de la Ley 29/1991, «Los resultados de las actividades realizadas por las entidades extinguidas se imputarán a ellas, cualquiera que fuera la fecha a partir de la cual sus operaciones se consideren realizadas a efectos contables por cuenta de la entidad adquirente».

⁴⁹ La doctrina mayoritaria interpreta en los mismos términos el artículo 105 LIS 43/1995 (hoy art. 91 TRLIS). *Vid.*, por todos, LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, «Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores», cit., pág. 812. Muy distinta (y equivocada, en mi opinión) es la interpretación del precepto realizada por MALVÁREZ PASCUAL. A juicio de este autor, las rentas se imputan a la sociedad en que se producen, con independencia de la fecha de retroactividad contable; lo que hace el artículo 105 LIS 43/1995 es admitir la deducibilidad fiscal de la eliminación de ciertas partidas (así, por ejemplo, partidas de activo ficticio, como gastos de constitución y de primer establecimiento) en el proceso de fusión (MALVÁREZ PASCUAL, L.A.: *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades. Tomo II: Regímenes especiales*, CEF, Madrid, 1996, pág. 279). En contra de la interpretación que defendemos, *vid.* también LARGO GIL, R.: *La fusión de sociedades mercantiles. Fase preliminar, proyecto de fusión e informes*, 2.ª ed., Civitas, Madrid, 2000, pág. 345 y en nota 187.

⁵⁰ Se rompe en este punto la regla general que vincula la eficacia frente a terceros de la fusión y escisión a la fecha de inscripción en el Registro Mercantil: frente a la Hacienda Pública, en lo que se refiere a la imputación de rentas derivadas de las actividades realizadas por las entidades «extinguidas», la operación surte efectos en la fecha de retroactividad contable.

⁵¹ En este sentido, *vid.* ANTÓN, «Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores (arts. 97 a 110 de la LIS)», cit., pág. 1960.

⁵² Sobre las dificultades prácticas que provocaba la irrelevancia a efectos fiscales de la cláusula de retroactividad contable en el régimen configurado por la Ley 29/1991, *vid.* PÉREZ CRISTÓBAL, J.: «Régimen fiscal de las fusiones y escisiones de empresas y otras fórmulas de concentración empresarial. Régimen de los socios y otras cuestiones fiscales (y III)», en *Actualidad Tributaria* 1993-tomo 1, págs. D-375 y D-376.

Atendiendo al objeto del presente estudio, debemos analizar si la eficacia a efectos fiscales de la cláusula de retroactividad contable es propia de las escisiones cualificadas o si, por el contrario, también se produce cuando tiene aplicación el régimen tributario general.

SÁNCHEZ OLIVÁN niega relevancia alguna al reconocimiento explícito de la significación fiscal de la fecha de retroactividad contable que el precepto comentado efectúa. Según este autor, en ausencia de un precepto que se pronunciara sobre esta cuestión, debería entenderse igualmente que las rentas obtenidas durante el período de retroactividad se deben imputar fiscalmente a la sociedad adquirente. Esta tesis se fundamenta en la configuración de la base imponible a partir del resultado contable y en la ausencia de un precepto que imponga a este respecto la realización de un ajuste extracontable (art.10.3 TRLIS): al integrarse los resultados obtenidos en ese período (o su saldo) en los estados contables de la sociedad adquirente, será ésta la que deba integrarlos en su base imponible; paralelamente, al no integrarse esos resultados en los estados contables de la sociedad transmitente, ésta no deberá tributar por ellos ⁵³. El precepto contenido en el artículo 91 TRLIS vendría a ser así superfluo o, en el mejor de los casos, meramente aclaratorio.

Si se comparte esta opinión, según la cual la eficacia fiscal de la retroactividad contable se deduce del sistema general de determinación de la base imponible configurado en el TRLIS, deberá aceptarse que esta cláusula tiene la misma eficacia en las escisiones protegidas y en las escisiones que no se benefician del régimen tributario especial. El artículo 91 TRLIS se limitaría a hacer explícita una consecuencia que en realidad se deriva para todas las escisiones, cualificadas o no, del conjunto del sistema.

Si no se comparte esa tesis, la decisión sobre el carácter general o especial de la norma contenida en el artículo 91 TRLIS suscita más dificultades. La ubicación sistemática del artículo 91 TRLIS, dentro del capítulo VIII del título VII del TRLIS, parece indicar que esa norma sólo resulta aplicable a operaciones cualificadas. Además, puede encontrarse una cierta relación funcional entre el artículo 91 TRLIS y el régimen de diferimiento del gravamen configurado por los artículos 84.1 y 85.1 TRLIS para ciertas operaciones protegidas, en la medida en que uno y otro provocan que la sociedad adquirente tribute por rentas en principio generadas en la sociedad transmitente ⁵⁴.

Estos argumentos no resultan por sí solos convincentes. No nos parece convincente el argumento referido a la ubicación del artículo 91 TRLIS en el capítulo VIII del título VII del TRLIS, pues, como hemos visto, desconfiamos del criterio sistemático en la delimitación del régimen tri-

⁵³ En este sentido, SÁNCHEZ OLIVÁN, *La fusión y la escisión de sociedades. Aportación de activos y canje de valores...*, cit., pág. 241.

⁵⁴ En efecto, en virtud del régimen de diferimiento articulado por los artículos 84.1 y 85.1 TRLIS, las rentas que se ponen de manifiesto en la operación tributarán más adelante en la sociedad adquirente; en virtud del artículo 91 TRLIS, las rentas derivadas de las operaciones realizadas por la sociedad transmitente en el período de retroactividad contable se imputarán fiscalmente a la sociedad adquirente.

butario especial. No parece tampoco decisivo el argumento referido a la relación funcional entre el artículo 91 TRLIS y el régimen de diferimiento del gravamen configurado por los artículos 84.1 y 85.1 TRLIS, pues no encontramos razones para atribuir significación normativa a esa cierta similitud funcional a los efectos que estamos estudiando.

La aplicación del criterio delimitador antes expuesto puede resultar nuevamente fructífera. La imputación fiscal de rentas de acuerdo con la fecha de retroactividad contable constituye un instrumento más en la aproximación de la base imponible al resultado contable y no un beneficio fiscal. En efecto, no cabe identificar aquí una técnica dirigida a provocar un efecto desgravatorio respecto de ciertas operaciones.

Es cierto que, en ocasiones, la aplicación del artículo 91 TRLIS puede provocar alguna ventaja fiscal a las sociedades involucradas, en términos de un cierto diferimiento del gravamen⁵⁵ o de aprovechamiento de rentas negativas⁵⁶, dentro, claro está, de los límites temporales propios de la cláusula de retroactividad contable. También es cierto que la ausencia en este punto de previsiones en relación con los casos en que la sociedad transmitente y la adquirente están sometidas a regímenes fiscales o tipos de gravamen diversos puede incentivar la utilización y configuración de esta cláusula con fines de planificación fiscal. Pero en todo caso debe tenerse presente que las ventajas fiscales provocadas, cuando existen, son meramente accidentales (y no un efecto buscado por la ley), y que en otras ocasiones la imputación fiscal de acuerdo con la fecha de retroactividad contable provocará ciertas desventajas en términos fiscales⁵⁷.

En nuestra opinión, la posibilidad de que una técnica como la aquí analizada provoque ciertas ventajas fiscales no justifica que se deniegue su aplicación a todas las escisiones no cualificadas. Si se pretende evitar que técnicas como ésta se utilicen para obtener ciertas ventajas fiscales, lo precedente sería articular las pertinentes limitaciones a su aplicación⁵⁸.

⁵⁵ Por lo general, en caso de extinción de la sociedad transmitente, la conclusión del último período impositivo de esta sociedad tendrá lugar antes que la conclusión del período impositivo ordinario de la sociedad adquirente y, como consecuencia, lo mismo sucederá con el término de los respectivos plazos para presentar la declaración por el IS.

⁵⁶ El alcance de esta ventaja dependerá del ámbito de aplicación que se atribuya a la subrogación en el derecho a la compensación de bases imponibles negativas. Si se entiende que esta subrogación sólo se produce en caso de escisiones cualificadas, sólo podrán ser aprovechadas fiscalmente las rentas negativas obtenidas en la fase de retroactividad contable por una sociedad que se extingue como consecuencia de una operación no protegida si esas rentas se imputan fiscalmente a la sociedad adquirente. Ahora bien, nótese que el mismo efecto (aprovechamiento de rentas negativas) se podría obtener, aun negando la eficacia fiscal de la cláusula, con el sencillo mecanismo de alterar la configuración de la operación y hacer que la sociedad con rentas positivas actuara como transmitente.

⁵⁷ Por ejemplo, si la sociedad transmitente tiene «derecho» a compensar bases imponibles negativas de períodos anteriores y en el período de retroactividad contable obtiene rentas positivas, no podrá compensar éstas con aquéllas. Dependiendo de las circunstancias apuntadas en la nota precedente (delimitación de las operaciones en que resulta transmisible esa expectativa), ese crédito puede llegar a extinguirse.

⁵⁸ Y así, por ejemplo, la Ley debería introducir sin demora y con carácter general (tanto para las escisiones cualificadas como para las no cualificadas) cautelas en relación con la aplicación del artículo 91 TRLIS cuando las sociedades transmitente y adquirente están sometidas a regímenes fiscales o tipos de gravamen diversos.

En suma, entendemos que debe reconocerse relevancia fiscal a la cláusula de retroactividad no sólo en las escisiones protegidas, sino también en las no protegidas ⁵⁹. Tanto en unas como en otras, la eficacia fiscal de la cláusula permite alcanzar los fines que explican su reconocimiento, como son el objetivo de procurar una mayor aproximación de la base imponible al resultado contable, así como ciertas ventajas de carácter práctico.

5. CONCLUSIONES

1.^a Cabe distinguir en nuestro ordenamiento dos regímenes tributarios en el tratamiento de la escisión: el régimen «general» y el régimen «especial». Los resultados a que lleva la aplicación de los criterios literal y sistemático en la delimitación de estos regímenes deben ser corregidos en atención a razones basadas en la finalidad de las normas.

2.^a Las normas que integran el «régimen general» responden a la propia naturaleza de la escisión y a los principios jurídico-tributarios que subyacen en la configuración del hecho imponible y demás elementos de los impuestos afectados. De acuerdo con esas normas, por un lado, la diferencia de valor que se puede poner de manifiesto en la sociedad que se escinde con ocasión de la operación es objeto de gravamen tanto en el ámbito estatal (IS), como en el local (IIVTNU); por otro lado, la transmisión de la fracción o fracciones patrimoniales está sujeta al IVA; por último, la escisión está sometida al concepto de operaciones societarias del ITPAJD.

3.^a El otro perfil normativo en el tratamiento de la escisión atiende, por el contrario, a finalidades de carácter extrafiscal. Considerada la escisión como una técnica idónea para lograr una mayor flexibilidad y competitividad de las empresas, el legislador ha querido evitar que el sistema tributario suponga un obstáculo para estos objetivos. Con esta finalidad ha configurado un régimen tributario más favorable para ciertas operaciones de escisión que se realicen con una motivación económica válida (no fiscal).

Las normas que evitan en determinadas operaciones de escisión las consecuencias fiscales características del régimen tributario general, bien se encuentran en el capítulo VIII del título VII del TRLIS (que lleva por rúbrica «Régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores»), bien supeditan su aplicación a la del «régimen especial regulado» o «régimen

⁵⁹ En la misma línea, NAVARRO EGEA discrepa de la ubicación sistemática del artículo 105 LIS 43/1995 (hoy, art. 91 TRLIS) «en este régimen especial, en la medida en que afecta a las fusiones y escisiones en general» (*Fiscalidad de la reestructuración empresarial. La fusión y la escisión*, cit., pág. 264).

men especial establecido» en este capítulo. Con la expresión «**régimen especial**» cabe hacer referencia al régimen configurado por todas esas normas, estén o no ubicadas en el capítulo VIII del título VII del TRLIS.

En lo que se refiere a la imposición directa, se configura un régimen de diferimiento del gravamen sobre la renta que se puede poner de manifiesto con ocasión de la escisión, tanto en el ámbito del IS, como en el ámbito del IIVTNU. Están claramente vinculados a la aplicación de ese mecanismo de diferimiento otros preceptos del capítulo VIII del título VII del TRLIS. Por otro lado, se prevé la exoneración de la operación en el IVA y en el concepto de operaciones societarias del ITPAJD.

Atendiendo al objetivo de favorecer la flexibilidad y competitividad de las empresas, la ley exige que las operaciones de escisión reúnan determinados requisitos para disfrutar de este régimen especial: limitaciones establecidas en el artículo 83.2 TRLIS en cuanto a la composición de la fracción o fracciones patrimoniales transmitidas en ciertos supuestos; existencia de motivos económicos válidos, ajenos a la «mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal», en la realización de la operación (art. 96.2 TRLIS); opción en favor de la aplicación del «régimen especial» en los términos previstos en el artículo 96.1 TRLIS. Las escisiones que cumplen estas condiciones pueden recibir por ello el calificativo de «protegidas» o «cualificadas».

4.^a Teniendo en cuenta estos criterios de delimitación de ambos regímenes, resulta **problemática la calificación como «especiales»** de otros preceptos ubicados en el capítulo VIII del título VII del TRLIS, en concreto de los arts. 85.2, 89.2, 90 y 91 TRLIS. El análisis de su contenido pone de manifiesto que, pese a su ubicación sistemática, contienen preceptos aplicables con carácter general a todas las escisiones, sean o no cualificadas.

- *Regla de valoración del artículo 85.2 TRLIS.* Debe restringirse su ámbito de aplicación a aquellos casos en que la renta que se pone de manifiesto en la operación no se encuentra sujeta a imposición en España. En estos casos, el criterio de valoración establecido en el artículo 85.2 TRLIS no persigue una finalidad incentivadora de la operación, sino que guarda relación con los criterios vigentes con carácter general en materia de valoración fiscal de elementos no situados en territorio español. El «valor convenido» con el «límite del valor normal de mercado» se aplicará a los elementos adquiridos por una sociedad residente en todas aquellas operaciones en que la entidad transmitente no resida en España y los elementos patrimoniales no estén situados en territorio español, resultando indiferente a estos efectos que se haya optado o no por la aplicación del «régimen especial» (que en estos casos se concreta fundamentalmente en la exención en el gravamen sobre Operaciones Societarias).

- *Regla del artículo 89.2 TRLIS en relación con la determinación de la renta que se pone de manifiesto con ocasión de la anulación de la participación de la sociedad beneficiaria en el capital de la sociedad que se escinde.* El artículo 89.2 TRLIS se limita a ratificar, en relación con aquellos supuestos en que la sociedad beneficiaria participa en el capital de la sociedad que se escinde en un porcentaje inferior al 5 por 100, las reglas derivadas de la interpretación de otros preceptos del TRLIS (apartados 4 y 6 del art. 15), claramente integrados en el régimen tributario general.
- *Reglas sobre subrogación del artículo 90 TRLIS.*

En caso de *escisión total*, la sucesión prevista en el ordenamiento mercantil proyecta sus efectos también sobre las relaciones jurídico-tributarias. No hay ninguna norma escrita o principio jurídico en el ámbito tributario que impida, obstaculice o matice con alcance general la subrogación. No constituye un obstáculo la indisponibilidad de las situaciones jurídicas tributarias y tampoco resultan aplicables el artículo 72 LGT 1963 o el artículo 42.1.c) LGT 2003. Siendo todo esto así, el reconocimiento explícito de la subrogación en las obligaciones tributarias contenido en el artículo 90.1 TRLIS no añade nada al régimen jurídico de la escisión total. No cabe duda, por lo tanto, de que esa subrogación se producirá tanto en caso de escisión cualificada, como en caso de escisión no cualificada. Así se deduce con claridad, por lo demás, del contenido del artículo 40.3 LGT 2003.

La interpretación de la locución «sucesión a título universal» empleada en los dos primeros apartados del artículo 90 TRLIS conforme a su sentido jurídico lleva a aplicar a la *escisión parcial* lo previsto en el artículo 90.1 TRLIS, modulando la consecuencia jurídica en él prevista a través de otros preceptos de nuestro ordenamiento, de tal forma que se producirá la subrogación en aquellos elementos tributarios que guarden relación con cada fracción patrimonial segregada, relación que puede venir dada por la vinculación con concretos elementos patrimoniales integrados en la correspondiente fracción, pero también por un criterio de proporcionalidad razonable en términos económicos. La aplicación del artículo 90.1 TRLIS a la escisión parcial salva las limitaciones a la transmisibilidad derivadas del principio de indisponibilidad e impide la aplicación del mecanismo de responsabilidad previsto en el artículo 72 LGT 1963 y en el artículo 42.1.c) LGT 2003. Pese a su ubicación sistemática, ese precepto debe entenderse aplicable con carácter general a todas las escisiones parciales porque no constituye un beneficio fiscal, sino que guarda relación con la naturaleza propia de la escisión parcial, y porque contribuye a la consecución de objetivos que no están vinculados al carácter protegido de la operación, como son la congruencia de los componentes de las fracciones en que se divide el patrimonio de la sociedad escindida, la homogeneidad en el tratamiento de la escisión total y de la escisión parcial, y un más justo reparto de la carga tributaria.

La transmisión de la expectativa de derecho a la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 90.3 TRLIS no está vinculada al carácter cualificado de la escisión. Para evitar la realización de operaciones de reestructuración destinadas, con carácter exclusivo o primordial, a la finalidad fiscal de aprovechar el «derecho» a la compensación de bases imponibles negativas generado por otra sociedad deberían arbitrarse medidas antiabuso específicas.

- *Regla sobre imputación fiscal de rentas del artículo 91 TRLIS.* Si se entiende que el artículo 91 TRLIS se limita a hacer explícita una consecuencia que se deriva del sistema general de determinación de la base imponible configurado en el TRLIS, es evidente que la cláusula de retroactividad contable tendrá eficacia fiscal tanto en las escisiones cualificadas como en las no cualificadas. Aunque no se comparta esa tesis, la conclusión debe ser la misma, pues tanto en unas como en otras escisiones la eficacia fiscal de esa cláusula permite alcanzar los fines que explican su reconocimiento, como son el objetivo de procurar una mayor aproximación de la base imponible al resultado contable, así como ciertas ventajas de carácter práctico. La posibilidad de que esa disposición provoque en algunos supuestos ventajas fiscales no justifica que se deniegue su aplicación a todas las escisiones no cualificadas y debería evitarse, en su caso, a través del establecimiento de medidas antiabuso específicas.