

Requisitos formales del REFAC

Especial incidencia en caso de bases imponibles negativas.

Normativa

- Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. (*mercantil*)
- TRLIS: Título VII, Capítulo VIII. Artículos 83 a 96.
 - Artículo 96. Aplicación del Régimen Fiscal.
- RD 1777/2004 RIS. Título III, Capítulo II.
 - Artículos 42 a 45.
- Especial referencia a las Bases imponibles negativas.

Notas básicas

- Régimen especialmente sujeto al cumplimiento de requisitos formales.
- Diferimiento de la tributación en la sociedad absorbente.
- Sucesión en las obligaciones y derechos.
- Obligación de comunicación a los órganos administrativos.
- Limitada la compensación de bases imponibles negativas.

TRLIS: Artículo 83. Definiciones

- I. Tendrá la consideración de fusión la operación por la cual:
- a) **Una o varias entidades transmiten en bloque a otra entidad ya existente**, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, sus respectivos patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la otra entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.
- b) **Dos o más entidades transmiten en bloque a otra nueva**, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, la totalidad de sus patrimonios sociales, mediante la atribución a sus socios de valores representativos del capital social de la nueva entidad y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.
- c) Una entidad transmite, como consecuencia y en el momento de su disolución sin liquidación, el conjunto de su patrimonio social **a la entidad que es titular de la totalidad de los valores representativos** de su capital social.

Artículos 84 y 85 TRLIS

- No se integra en la base imponible las rentas que se pudieran ocasionar en las operaciones de fusión y escisión.
- Podrá renunciarse al régimen mediante la integración en la base imponible de las rentas derivadas de la transmisión de la totalidad o parte de los elementos patrimoniales. (84.2 TRLIS).
- Artículo 85. Valoración fiscal de los bienes adquiridos.
 - 1. Los bienes y derechos adquiridos mediante las transmisiones derivadas de las operaciones a las que haya sido de aplicación el régimen se valorarán, a efectos fiscales, por **los mismos valores** que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, **manteniéndose igualmente la fecha de adquisición** de la entidad transmitente a efectos de aplicar lo dispuesto en el artículo 15.9 de esta Ley. Dichos valores se corregirán en el importe de las rentas que hayan tributado efectivamente con ocasión de la operación.
 - 2. En aquellos casos en que no sea de aplicación el régimen previsto en el artículo anterior se tomará el valor convenido entre las partes con el límite del valor normal de mercado.

Artículo 90 TRLIS

- Subrogación en los derechos y obligaciones tributarias.
- 1. Cuando las operaciones mencionadas en el artículo 83 determinen una **sucesión a título universal**, se transmitirán a la entidad adquirente los derechos y las obligaciones tributarias de la entidad transmitente.
- 2. Cuando la sucesión **no sea a título universal**, la transmisión se producirá únicamente respecto de los derechos y obligaciones tributarias que se refieran a los bienes y derechos transmitidos.
- **3.** Las **bases imponibles negativas** pendientes de compensación en la entidad transmitente podrán ser compensadas por la entidad **adquirente**.
- Las bases imponibles a compensar tienen limitaciones similares al 25.2 TRLIS.

Limitación bases imponibles negativas Artículo 90.3 TRLIS

- Existen dos situaciones en que se limita la compensación de bases imponibles negativas:
 1. Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente o bien forme parte de un grupo de sociedades (art 42CCo).
 2. Cuando la entidad adquirente, participe de la transmitente, hubiera con anterioridad a la transmisión depreciado su participación como consecuencias de pérdidas.

BIN TR LIS 90.3

BIN TRLIS 90.3

- I. *Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente o bien forme parte de un grupo de sociedades (art 42CCo).*
- Reduce la base imponible susceptible de compensación en el importe de la **diferencia positiva:**

BIN TRLIS 90.3

- I. *Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente o bien forme parte de un grupo de sociedades (art 42CCo).*
- Reduce la base imponible susceptible de compensación en el importe de la **diferencia positiva:**

Valor de las aportaciones de los socios por cualquier título

BIN TRLIS 90.3

1. Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente o bien forme parte de un grupo de sociedades (art 42CCo).

- Reduce la base imponible susceptible de compensación en el importe de la **diferencia positiva:**

Valor de las aportaciones de los socios por cualquier título
(Valor contable)

BIN TRLIS 90.3

1. Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente o bien forme parte de un grupo de sociedades (art 42CCo).

- Reduce la base imponible susceptible de compensación en el importe de la **diferencia positiva:**

Valor de las aportaciones de los socios por cualquier título
(Valor contable)

+

BIN TRLIS 90.3

1. Cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente o bien forme parte de un grupo de sociedades (art 42CCo).

- Reduce la base imponible susceptible de compensación en el importe de la **diferencia positiva:**

Valor de las aportaciones de los socios por cualquier título
(Valor contable)

+

BIN TR LIS 90.3

2. *Cuando la entidad adquirente, participe de la transmitente, hubiera con anterioridad a la transmisión depreciado su participación como consecuencias de pérdidas o se haya producido por la misma causa la depreciación en otra entidad, siempre que todas ellas formen parte de un grupo de sociedades.*
- En este caso **no se permite compensación** alguna de esas bases imponibles negativas que han motivado la depreciación, evitando la duplicidad en un gasto deducible tributario.

Repaso a la Compensación de bases imponibles negativas

- Normativa contable en Norma 13ª de las de registro y Valoración del PGC RD 1514/2007 y en la 15ª del PGC/PYMES RD 1515/2007.
- Se reconoce un activo por impuesto diferido en las:
 - a. Diferencias temporales deducibles.
 - b. Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores pérdidas fiscales.
 - c. Por las deducciones y otras ventajas fiscales que quedan pendientes de aplicar fiscalmente.
- Aplicación del criterio de prudencia, sólo se reconozcan en la medida que resulten probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.
- Susceptibles de Inspección, Resolución TEAC de 13 de Febrero 2004, no prescribe el derecho de la Administración a comprobar las BIN de ejercicios prescritos si se pretenden aplicar en ejercicios no prescritos.

BIN 25.2 TRLIS

BIN 25.2 TRLIS

I. Plazo de 15 años.

BIN 25.2 TRLIS

1. Plazo de 15 años.

2. La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de **la diferencia positiva** entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:

BIN 25.2 TRLIS

1. Plazo de 15 años.

2. La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de **la diferencia positiva** entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a. La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

BIN 25.2 TRLIS

1. Plazo de 15 años.

2. La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de **la diferencia positiva** entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a. La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- b. Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una **participación inferior** al 25 % en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa. (incluye los “no socios”)

BIN 25.2 TRLIS

1. Plazo de 15 años.

2. La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de **la diferencia positiva** entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a. La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- b. Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una **participación inferior** al 25 % en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa. (incluye los “no socios”)
- c. La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los **seis meses** anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social.

BIN 25.2 TRLIS

1. Plazo de 15 años.

2. La base imponible negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de **la diferencia positiva** entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurran las siguientes circunstancias:
 - a. La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
 - b. Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una **participación inferior** al 25 % en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa. (incluye los "no socios")
 - c. La entidad no hubiera realizado explotaciones económicas dentro de los **seis meses** anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social.

BIN 25.2 TRLIS

BIN 25.2 TRLIS

BIN 25.2 TRLIS

- Si nuevos socios o socio adquieren el “control” de una sociedad con posterioridad a la existencia de la base imponible negativa,

BIN 25.2 TRLIS

- Si nuevos socios o socio adquieren el “control” de una sociedad con posterioridad a la existencia de la base imponible negativa,
- y su precio de adquisición de la participación fuese menor al valor de todas las aportaciones que hubiera efectuado el vendedor de la misma,

BIN 25.2 TRLIS

- Si nuevos socios o socio adquieren el “control” de una sociedad con posterioridad a la existencia de la base imponible negativa,
- y su precio de adquisición de la participación fuese menor al valor de todas las aportaciones que hubiera efectuado el vendedor de la misma,
- se reduce las bases imponibles negativas para evitar ventajas fiscales de transmisiones de sociedades cuyo principal activo son las bases imponibles negativas.

BIN 25.2 TRLIS

- Si nuevos socios o socio adquieren el “control” de una sociedad con posterioridad a la existencia de la base imponible negativa,
- y su precio de adquisición de la participación fuese menor al valor de todas las aportaciones que hubiera efectuado el vendedor de la misma,
- se reduce las bases imponibles negativas para evitar ventajas fiscales de transmisiones de sociedades cuyo principal activo son las bases imponibles negativas.
- Se quedan bases imponibles negativas sin compensar pero el socio que vende sus acciones o participaciones generó una pérdida compensable.

Ejemplo 1

Ejemplo I

- Sociedad A BIN 2008:
1.600.000€.

Ejemplo I

- Sociedad A BIN 2008:
1.600.000€.
- La sociedad B tiene el 4% de A.

Ejemplo I

- Sociedad A BIN 2008:
1.600.000€.
- La sociedad B tiene el 4% de A.
- Sociedad B adquiere a C el 47%
del capital en el 2009 en
Septiembre por 520.000€.

Ejemplo I

- Sociedad A BIN 2008:
1.600.000€.
- La sociedad B tiene el 4% de A.
- Sociedad B adquiere a C el 47%
del capital en el 2009 en
Septiembre por 520.000€.
- La sociedad C aportó a A por su
47% 940.000€.

Ejemplo I

- Sociedad A BIN 2008:
1.600.000€.
- La sociedad B tiene el 4% de A.
- Sociedad B adquiere a C el 47% del capital en el 2009 en Septiembre por 520.000€.
- La sociedad C aportó a A por su 47% 940.000€.
- El 09/09 la sociedad A lleva 8 meses inactiva.

Ejemplo I

- Sociedad A BIN 2008:
1.600.000€.
- La sociedad B tiene el 4% de A.
- Sociedad B adquiere a C el 47%
del capital en el 2009 en
Septiembre por 520.000€.
- La sociedad C aportó a A por su
47% 940.000€.
- El 09/09 la sociedad A lleva 8
meses inactiva.

Cálculo reducción BIN

Ejemplo I

- Sociedad A BIN 2008:
1.600.000€.
- La sociedad B tiene el 4% de A.
- Sociedad B adquiere a C el 47%
del capital en el 2009 en
Septiembre por 520.000€.
- La sociedad C aportó a A por su
47% 940.000€.
- El 09/09 la sociedad A lleva 8
meses inactiva.

Cálculo reducción BIN

Desembolso aportación 47%	€ 940.000
---------------------------	-----------

Ejemplo I

- Sociedad A BIN 2008:
1.600.000€.
- La sociedad B tiene el 4% de A.
- Sociedad B adquiere a C el 47% del capital en el 2009 en Septiembre por 520.000€.
- La sociedad C aportó a A por su 47% 940.000€.
- El 09/09 la sociedad A lleva 8 meses inactiva.

Cálculo reducción BIN

Desembolso aportación 47%	€ 940.000
Valor adquisición comprador	€ (520.000)

Ejemplo I

- Sociedad A BIN 2008: 1.600.000€.
- La sociedad B tiene el 4% de A.
- Sociedad B adquiere a C el 47% del capital en el 2009 en Septiembre por 520.000€.
- La sociedad C aportó a A por su 47% 940.000€.
- El 09/09 la sociedad A lleva 8 meses inactiva.

Cálculo reducción BIN

Desembolso aportación 47%	€ 940.000
Valor adquisición comprador	€ (520.000)
Diferencia positiva	€ 420.000

Ejemplo I

- Sociedad A BIN 2008: 1.600.000€.
- La sociedad B tiene el 4% de A.
- Sociedad B adquiere a C el 47% del capital en el 2009 en Septiembre por 520.000€.
- La sociedad C aportó a A por su 47% 940.000€.
- El 09/09 la sociedad A lleva 8 meses inactiva.

Cálculo reducción BIN

Desembolso aportación 47%	€ 940.000
Valor adquisición comprador	€ (520.000)
Diferencia positiva	€ 420.000
BIN que compensará A (1.600.000€ - 420.000€)	€ 1.180.000

Ejemplo 2

Ejemplo 2

- Sociedad D tiene capital 500.000€.

Ejemplo 2

- Sociedad D tiene capital 500.000€.
- Sociedad E es titular de todo el capital de D, suscrito 500.000€ más 120.000€ de prima de emisión.

Ejemplo 2

- Sociedad D tiene capital 500.000€.
- Sociedad E es titular de todo el capital de D, suscrito 500.000€ más 120.000€ de prima de emisión.
- Para reponer pérdidas, en ejercicios anteriores aportó, hace años, 80.496,20€.

Ejemplo 2

- Sociedad D tiene capital 500.000€.
- Sociedad E es titular de todo el capital de D, suscrito 500.000€ más 120.000€ de prima de emisión.
- Para reponer pérdidas, en ejercicios anteriores aportó, hace años, 80.496,20€.
- En 2008 BIN en D de 108.378,42€ y en 2009 BIN de 299.994,98€.

Ejemplo 2

- Sociedad D tiene capital 500.000€.
- Sociedad E es titular de todo el capital de D, suscrito 500.000€ más 120.000€ de prima de emisión.
- Para reponer pérdidas, en ejercicios anteriores aportó, hace años, 80.496,20€.
- En 2008 BIN en D de 108.378,42€ y en 2009 BIN de 299.994,98€.
- Durante 2010 E vende todas sus acciones a F por 320.180,90€.

Ejemplo 2

- Sociedad D tiene capital 500.000€.
- Sociedad E es titular de todo el capital de D, suscrito 500.000€ más 120.000€ de prima de emisión.
- Para reponer pérdidas, en ejercicios anteriores aportó, hace años, 80.496,20€.
- En 2008 BIN en D de 108.378,42€ y en 2009 BIN de 299.994,98€.
- Durante 2010 E vende todas sus acciones a F por 320.180,90€.
- La compañía D ha permanecido inactiva los diez meses anteriores a la transmisión.

Ejemplo 2: Solución

Ejemplo 2: Solución

- Valor de la aportación por cualquier título de la compañía E en D.

Ejemplo 2: Solución

- Valor de la aportación por cualquier título de la compañía E en D.

€ 500.000	Capital
-----------	---------

Ejemplo 2: Solución

- Valor de la aportación por cualquier título de la compañía E en D.

€ 500.000	Capital
€ 120.000	Prima

Ejemplo 2: Solución

- Valor de la aportación por cualquier título de la compañía E en D.

€ 500.000	Capital
€ 120.000	Prima
€ 80.496,20	Aportaciones

Ejemplo 2: Solución

- Valor de la aportación por cualquier título de la compañía E en D.

€ 500.000	Capital
€ 120.000	Prima
€ 80.496,20	Aportaciones
€ 700.496,20	Total

Ejemplo 2: Solución

- Valor de la aportación por cualquier título de la compañía E en D.

€ 500.000	Capital
€ 120.000	Prima
€ 80.496,20	Aportaciones
€ 700.496,20	Total

- Valor de adquisición para F
320.180,90€

Ejemplo 2: Solución

- Valor de la aportación por cualquier título de la compañía E en D.

€ 500.000	Capital
€ 120.000	Prima
€ 80.496,20	Aportaciones
€ 700.496,20	Total

- Bases imponibles compensables

- Valor de adquisición para F
320.180,90€

Ejemplo 2: Solución

- Valor de la aportación por cualquier título de la compañía E en D.

€ 500.000	Capital
€ 120.000	Prima
€ 80.496,20	Aportaciones
€ 700.496,20	Total

- Valor de adquisición para F
320.180,90€

- Bases imponibles compensables

Ejemplo 2: Solución

- Valor de la aportación por cualquier título de la compañía E en D.

€ 500.000	Capital
€ 120.000	Prima
€ 80.496,20	Aportaciones
€ 700.496,20	Total

- Valor de adquisición para F
320.180,90€

- Bases imponibles compensables

BIN de D (108.378,42+299.994,98)	

Ejemplo 2: Solución

- Valor de la aportación por cualquier título de la compañía E en D.

€ 500.000	Capital
€ 120.000	Prima
€ 80.496,20	Aportaciones
€ 700.496,20	Total

- Valor de adquisición para F
320.180,90€

- Bases imponibles compensables

BIN de D (108.378,42+299.994,98)	€ 408.373,40

Ejemplo 2: Solución

- Valor de la aportación por cualquier título de la compañía E en D.

€ 500.000	Capital
€ 120.000	Prima
€ 80.496,20	Aportaciones
€ 700.496,20	Total

- Valor de adquisición para F
320.180,90€

- Bases imponibles compensables

BIN de D (108.378,42+299.994,98)	€ 408.373,40
Diferencia + (700.496,20 - 320.180,90)	

Ejemplo 2: Solución

- Valor de la aportación por cualquier título de la compañía E en D.

€ 500.000	Capital
€ 120.000	Prima
€ 80.496,20	Aportaciones
€ 700.496,20	Total

- Valor de adquisición para F
320.180,90€

- Bases imponibles compensables

BIN de D (108.378,42+299.994,98)	€ 408.373,40
Diferencia + (700.496,20 - 320.180,90)	€ (380.315,30)

Ejemplo 2: Solución

- Valor de la aportación por cualquier título de la compañía E en D.

€ 500.000	Capital
€ 120.000	Prima
€ 80.496,20	Aportaciones
€ 700.496,20	Total

- Valor de adquisición para F
320.180,90€

- Bases imponibles compensables

BIN de D (108.378,42+299.994,98)	€ 408.373,40
Diferencia + (700.496,20 - 320.180,90)	€ (380.315,30)
BIN compensable	

Ejemplo 2: Solución

- Valor de la aportación por cualquier título de la compañía E en D.

€ 500.000	Capital
€ 120.000	Prima
€ 80.496,20	Aportaciones
€ 700.496,20	Total

- Valor de adquisición para F
320.180,90€

- Bases imponibles compensables

BIN de D (108.378,42+299.994,98)	€ 408.373,40
Diferencia + (700.496,20 - 320.180,90)	€ (380.315,30)
BIN compensable	€ 28.058,10

Ejemplo 2: Solución

Ejemplo 2: Solución

- En la declaración del impuesto es obligatorio especificar la base imponible negativa de cada período, calculamos el porcentaje que representa la base compensable sobre el total de las bases.

Ejemplo 2: Solución

- En la declaración del impuesto es obligatorio especificar la base imponible negativa de cada período, calculamos el porcentaje que representa la base compensable sobre el total de las bases.

$$\checkmark 28.058,10\text{€} \div 408.373,40\text{€} = 6,870697\%$$

Ejemplo 2: Solución

- En la declaración del impuesto es obligatorio especificar la base imponible negativa de cada período, calculamos el porcentaje que representa la base compensable sobre el total de las bases.

$$\checkmark 28.058,10\text{€} \div 408.373,40\text{€} = 6,870697\%$$

- Aplicado cada BIN se compensará por los importes:

Ejemplo 2: Solución

- En la declaración del impuesto es obligatorio especificar la base imponible negativa de cada período, calculamos el porcentaje que representa la base compensable sobre el total de las bases.

$$\checkmark 28.058,10\text{€} \div 408.373,40\text{€} = 6,870697\%$$

- Aplicado cada BIN se compensará por los importes:

$$\checkmark 2008: 108.378,42\text{€} \times 6,870697\% = 7.446,35\text{€}.$$

Ejemplo 2: Solución

- En la declaración del impuesto es obligatorio especificar la base imponible negativa de cada período, calculamos el porcentaje que representa la base compensable sobre el total de las bases.

$$\checkmark 28.058,10\text{€} \div 408.373,40\text{€} = 6,870697\%$$

- Aplicado cada BIN se compensará por los importes:

$$\checkmark 2008: 108.378,42\text{€} \times 6,870697\% = 7.446,35\text{€}.$$

$$\checkmark 2009: 299.994,98\text{€} \times 6,870697\% = 20.611,75\text{€}.$$

Ejemplo 2: Solución

- En la declaración del impuesto es obligatorio especificar la base imponible negativa de cada período, calculamos el porcentaje que representa la base compensable sobre el total de las bases.
 - ✓ $28.058,10\text{€} \div 408.373,40\text{€} = 6,870697\%$.
- Aplicado cada BIN se compensará por los importes:
 - ✓ $2008: 108.378,42\text{€} \times 6,870697\% = 7.446,35\text{€}$.
 - ✓ $2009: 299.994,98\text{€} \times 6,870697\% = 20.611,75\text{€}$.
- Si los créditos ya está reconocidos en la cuenta 4745, contablemente se ajustan con la cuenta 633 Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

Incumplimiento requisitos

- Ley 58/2003, en su Artículo 195 regula la infracción tributaria por determinar improcedentemente partidas negativas a compensar en la base de declaraciones futuras, propias o de terceros, como GRAVE y se sancionará con multa pecuniaria proporcional del 15% si se trata de de partidas a compensar o deducir en la base imponible, sin perjuicio de la reducción de la sanción prevista en el Artículo 188 LGT.
- Se aplica en el caso de fusiones y escisiones.

Artículo 93TRLIS Obligaciones contables

- 1. La entidad adquirente deberá incluir en la **memoria anual** la información que seguidamente se cita, salvo que la entidad transmitente haya ejercitado la facultad a que se refiere el artículo 84.2 de esta Ley en cuyo caso únicamente se cumplimentará la indicada en el párrafo d:
 - a. *Ejercicio* en el que la entidad transmitente **adquirió los bienes transmitidos** que sean susceptibles de amortización.
 - b. **Último balance cerrado** por la entidad transmitente.
 - c. **Relación de bienes adquiridos** que se hayan incorporado a los libros de contabilidad por un *valor diferente* a aquél por el que figuraban en los de la entidad transmitente con anterioridad a la realización de la operación ...
 - d. **Relación de beneficios fiscales** disfrutados por la entidad transmitente, respecto de los que la entidad deba asumir el cumplimiento de determinados requisitos de acuerdo con lo establecido en los apartados 1 y 2 del artículo 90 de esta Ley.
- A los efectos previstos en este apartado, la entidad transmitente estará obligada a comunicar dichos datos a la entidad adquirente.
- 2. Los socios personas jurídicas deberán mencionar en la memoria anual los siguientes datos:
 - a. Valor contable de los valores entregados.
 - b. Valor por el que se hayan contabilizado los valores recibidos.

Artículo 93

- 3. Las menciones establecidas en los apartados anteriores deberán realizarse mientras *permanezcan en el inventario* los valores o elementos patrimoniales adquiridos o *deban cumplirse* los requisitos derivados de los incentivos fiscales disfrutados por la entidad transmitente.
- 4. El incumplimiento de las obligaciones establecidas en los apartados anteriores tendrá la consideración de *infracción tributaria grave*. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato omitido, en cada uno de los primeros cuatro años en que no se incluya la información, y de 1.000 euros por cada dato omitido, en cada uno de los años siguientes, con el límite del 5 % del valor por el que la entidad adquirente haya reflejado los bienes y derechos transmitidos en su contabilidad.
- La sanción impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Artículo 96 TRLIS

- La aplicación del régimen establecido en este Capítulo requerirá que se **opte** por él de acuerdo con las siguientes reglas:
- En las operaciones de fusión o escisión la opción se incluirá en el **proyecto** y en los **acuerdos sociales** de fusión o escisión de las entidades transmitentes y adquirentes que tengan su residencia fiscal en España.
- El régimen de diferimiento de rentas contenido en el presente capítulo será incompatible, en los términos establecidos en el artículo 21 de esta Ley, con la aplicación de las exenciones previstas para las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades no residentes en territorio español.
- Acreditarse por cualquier medio válido en derecho que se pretendía ejercer la opción al régimen

Artículo 96 TRLIS:

- No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por **motivos económicos válidos**, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.
- DGT 29-11-2007 N.º CONSULTA VINCULANTE: V2570/2007 SUMARIO:IS. *Operación de reorganización empresarial consistente en una fusión por absorción y una ampliación de capital mediante una aportación no dineraria. Motivos económicamente válidos.*
 - ✓ Optimizar los beneficios obtenidos en la explotación de los inmuebles concentrando en una única entidad los medios necesarios
 - ✓ reducir los gastos de mantenimiento y del personal exclusivamente destinado a la gestión de inmuebles
 - ✓ mejorar notablemente la plena ocupación de los mismos, llevando a cabo las inversiones inmobiliarias desde una única entidad.
 - ✓ Simplificar la estructura del grupo y mayor claridad frente a terceros,
 - ✓ el ahorro de costes administrativos de gestión, auditoría y preparación de la contabilidad así como la simplificación de las obligaciones mercantiles y fiscales y racionalizar actividades gestionando los inmuebles desde una única entidad, creando así una estructura especializada en la gestión inmobiliaria,
- son motivos que se pueden considerar económicamente válidos a los efectos de aplicar el régimen especial de las operaciones de fusión, escisión, aportación de activos y canje de valores.

Artículo 96 TRLIS:

- DGT 26-11-2007 N.º CONSULTA VINCULANTE: V2526/2007: *Obligaciones formales. Omisión de la mención explícita de la voluntad de las partes involucradas en operaciones de fusión de acogerse al régimen fiscal especial del Capítulo VIII del Título VII del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) en la copia que se remitió de los proyectos de fusión al Registro Mercantil.*
- La opción para la aplicación del régimen especial de fusiones debe figurar expresamente recogida en los **proyectos de fusión, acuerdos sociales y en la escritura pública** de la operación realizada. Puesto que los acuerdos sociales recogen la opción por el régimen fiscal especial y, en la medida en que haya sido subsanado el proyecto de fusión depositado en el Registro Mercantil correspondiente a ambas fusiones, mediante una instancia presentada al mismo, en la que se hizo constar la omisión para que el Registrador tuviera por incluida la mención a este régimen especial en el proyecto de fusión depositado, de tal manera que resulte válida a efectos mercantiles la inclusión de la opción referida en el correspondiente proyecto de fusión, se puede considerar cumplido el requisito del ejercicio de la opción por el mencionado régimen especial.

Artículo 96 TRLIS:

- DGT 05-01-2009 N.º CONSULTA VINCULANTE: V0003/2009 SUMARIO:IS. Motivos económicamente válidos. Bases imponibles negativas. La operación proyectada se realiza con la finalidad de:
 - ✓ *concentrar todo el patrimonio empresarial en una sola sociedad con el incremento de la solvencia frente a terceros,*
 - ✓ *reunir en una sola sociedad todos los activos inmobiliarios del grupo lo que simplificará la gestión de los mismos, reducir las tareas administrativas, así como las obligaciones contables, fiscales y mercantiles,*
 - ✓ *y disponer de mayores posibilidades, en su caso, de obtener recursos financieros.*
- Estos motivos se pueden considerar como económicamente válidos a los efectos del art. 96.2 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). No obstante, *dado el carácter de sociedades de mera tenencia de bienes de alguna de las sociedades absorbidas*, esta valoración se vería afectada si la operación tuviese por finalidad la transmisión de algún bien de esas sociedades para que fuese compensada la renta obtenida con las bases imponibles negativas pendientes de compensar, pues en este caso no se apreciaría la existencia de una reorganización empresarial sino, mas bien, realizar la operación con la finalidad de obtener una mera ventaja fiscal.

Artículo 96 TRLIS:

- DGT 04-11-2009 N.º CONSULTA VINCULANTE: V2455/2009 SUMARIO: Se pretende llevar a cabo una escisión total de la entidad C en varios bloques: el primero de ellos estará constituido por todos los activos y pasivos, así como los trabajadores, afectos a la actividad de fabricación y comercialización de conservas, que se aportará a una entidad de nueva creación. Un segundo bloque estará constituido por todos los inmuebles afectos a la actividad, que se aportarán a una nueva entidad que alquilará dichos inmuebles a la que desarrolla la actividad económica. Por último, cada uno de los inmuebles no afectos a la actividad se atribuirá a una entidad de nueva creación. Las participaciones de las nuevas sociedades beneficiarias de la escisión total se entregarán a los socios de la escindida en proporción a sus respectivas participaciones. Escisiones. Escisión total. Motivos económicamente válidos.
- La operación se realiza con la finalidad de:
 - ✓ facilitar futuras inversiones de promoción inmobiliaria en unos u otros inmuebles, evitando diferencias de criterio,
 - ✓ facilitar la opción de los socios de acudir a ampliaciones de capital en cada una de las sociedades para financiar unas u otras operaciones,
 - ✓ facilitar la financiación de la actividad de promoción inmobiliaria mediante la entrada de nuevos socios, mediante operaciones de ampliación de capital,
 - ✓ evitar que toda la empresa se vea amenazada por los eventuales riesgos que afectan a la posible futura actividad de promoción inmobiliaria,
 - ✓ optimizar la rentabilidad de cada una de las actividades, conseguir una mayor especialización y facilitar posibles operaciones de integración con otras sociedades dedicadas a la misma actividad.
- En la medida en que la operación redunde en beneficio de las actividades desarrolladas, estos motivos se pueden considerar económicamente válidos a los efectos de lo previsto en el art. 96.2 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).

Artículo 96 TRLIS:

- DGT 03-03-2010 N.º CONSULTA VINCULANTE: V0393/2010 SUMARIO:IS. Regímenes especiales. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores. Fusiones. Fusión inversa. Motivos económicamente válidos.
 - ✓ La ausencia de actividad económica en la entidad absorbida,
 - ✓ junto con la naturaleza del patrimonio de esta última (participación en la absorbente) y
 - ✓ la existencia de una deuda en la primera entidad que se corresponde con un crédito en la absorbente,
- supone que la operación planteada no representa una reestructuración de las actividades económicas de las entidades que participan en la fusión, sino que *parece que tiene como mera finalidad mejorar la eficiencia fiscal del grupo*, por cuanto que el mismo no puede acogerse al régimen de consolidación fiscal y, por tanto, el gasto-ingreso financiero recíproco no tiene efectos neutros al no poder ser compensadas las pérdidas fiscales asociadas a dicho gasto. Por ello, **esta operación no podría ampararse en el régimen fiscal especial al no perseguir una reestructuración empresarial sino conseguir una ventaja fiscal.**

Reglamento IS

- Artículo 42. Comunicación de la opción por el régimen especial.
- Artículo 43. Sujeto obligado a realizar la comunicación. Órganos administrativos competentes.
- Artículo 44. Contenido de la comunicación.
- Artículo 45. Obligación de información.

Artículo 42 RIS

- La aplicación del régimen establecido en el capítulo VIII del título VII de la Ley del Impuesto requerirá que se opte por el mismo de acuerdo con lo dispuesto en el apartado I del artículo 96 de dicha Ley.
- 2. La opción deberá comunicarse, en los términos establecidos en este capítulo, a la Administración tributaria.
- 3. La comunicación de la opción deberá efectuarse dentro del **plazo de los tres meses siguientes a la fecha de inscripción de la escritura pública** en que se documente la operación.
- Si la inscripción no fuera necesaria, el plazo se computará desde la fecha en que se otorgue la escritura pública que documente la operación y en la cual, conforme al apartado I del artículo 96 de la Ley del Impuesto, ha de constar necesariamente el ejercicio de la opción.

Artículo 43 RIS:

- Sujeto obligado a realizar la comunicación. Órganos administrativos competentes.
- 1. En el caso de operaciones de fusión o escisión, la comunicación a que se refiere el artículo anterior deberá ser efectuada por la entidad o entidades **adquirentes**.
- Tratándose de operaciones de fusión o de escisión en las cuales ni la entidad transmitente ni la entidad adquirente tengan su residencia fiscal en España y en las que no sea de aplicación el régimen establecido en el artículo 84 de la Ley del Impuesto, por no disponer la transmitente de un establecimiento permanente situado en este país, la opción por el régimen especial corresponderá al socio residente afectado.
- 5. La comunicación se dirigirá a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de las entidades, o establecimientos permanentes si se trata de entidades no residentes, que, conforme a los apartados anteriores, estén obligadas a efectuarla, o a las Dependencias Regionales de Inspección o a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, tratándose de sujetos pasivos adscritos a las mismas.

Artículo 44 RIS:

- En la comunicación se expresarán los datos identificativos de las entidades participantes en la operación y se describirá ésta. A la comunicación se acompañará, en su caso, la siguiente documentación:
 - a) En los supuestos de fusión o escisión, copia de la escritura pública de fusión o escisión inscrita en el Registro Mercantil, y de aquellos documentos que, según la normativa mercantil, deben obligatoriamente acompañar a la escritura para su inscripción en el Registro.
- Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, modificó la LSA y LSRL.
- Enumera la documentación: Proyecto de fusión, Balance de fusión, Acuerdo de fusión, inscripción en escritura pública, informe de expertos independientes, informe de administradores....