

Consulta vinculant en relació amb la consideració d'aportació no dinerària als efectes del règim fiscal de les operacions de reestructuració empresarial.

Número de consulta	CV0189-2020
Data d'emissió	13/10/2020
Normativa	Decret legislatiu de publicació del text refós de la Llei 17/2017, del 20 d'octubre, de règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial i de modificació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats; de la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques; de la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari; de la Llei 20/2007, del 18 d'octubre, de societats anònimes i de responsabilitat limitada, i de la Llei 21/2006, del 14 de desembre, de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries

Consulta

En aquest apartat es reproduïx la consulta sense les dades de la persona o l'entitat que la formula

ANTECEDENTS

Consulta:

Consulta fiscal en referència a l'aplicació del règim fiscal previst a la Llei 17/2017, del 20 d'octubre, de règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial i de modificació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats; de la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques; de la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari; de la Llei 20/2007, del 18 d'octubre, de societats anònimes i de responsabilitat limitada, i de la Llei 21/2006, del 14 de desembre, de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries.

Normativa:

Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la Renda de les Persones Físiques (en endavant, Llei de l'IRPF)

Llei 17/2017, del 20 d'octubre, de règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial i de modificació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats; de la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques; de la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari; de la Llei 20/2007, del 18 d'octubre, de societats anònimes i de responsabilitat limitada, i de la Llei 21/2006, del 14 de desembre, de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries (en endavant, Llei de reorganització empresarial)

1. MANIFESTACIONS PRÈVIES

D'acord amb els requisits establerts a l'article 65 de la Llei 21/2014 del 16 d'octubre, de Bases de l'Ordenament Tributari, desenvolupats a l'article 25 del Decret de 24 de març de 2013, pel qual s'aprova el Reglament d'Aplicació dels tributs, manifestem expressament que en el moment en què es presenta aquest escrit, no s'està tramitant cap procediment ni recurs administratiu relacionat amb el règim, la classificació o la qualificació tributària dels fets plantejats en la consulta.

Per tant, es sol·licita el criteri vinculant d'aquesta Administració Tributària en relació als assumptes referenciats per als períodes impositius 2020 i posteriors.

2. DESCRIPCIÓ DELS FETS:

El consultant és una persona física amb residència fiscal andorrana, i per tant subjecte passiu de l'IRPF. D'entre els elements que integren el seu patrimoni es consulta sobre la seva participació directa en el 19,75% del capital social de la societat andorrana A.

La societat B és una societat amb residència fiscal a Andorra. En aquest sentit, l'objecte social de B comprèn l'administració i tutela de béns, drets, crèdits, accions i participacions del patrimoni familiar, i dels béns en general que siguin aportats pels socis a la societat.

La totalitat del capital social de B es troba en mans del grup familiar del que forma part el consultant, essent tot els socis familiars amb un grau de consanguinitat inferior o igual al tercer grau.

En aquest sentit, el percentatge de participació del consultant en el capital social de B és concretament del 60%.

D'acord amb el que disposen els comptes anuals de B, els principals actius integrats del seu Balanç són inversions financeres en societats de responsabilitat anònima i de responsabilitat limitada, amb residència fiscal al Principat, subjectes passius de l'Impost sobre Societats. En aquest sentit, d'entre les inversions financeres de B, destaca la seva participació en el 5,25% del capital social de l'entitat A, abans mencionada.

Per altra banda, tal i com ja s'ha esmentat anteriorment, a més d'aquesta participació de B sobre A, el consultant també ostenta de forma directa una participació en l'entitat A, en aquest cas del 19,75%.

A és una entitat andorrana i es troba degudament inscrita en el registre de societats del Govern d'Andorra. En aquest sentit, l'objecte social comprèn, entre altres, l'explotació d'estacions de servei i establiments comercials.

D'acord amb el que disposen els comptes anuals de la societat A, els principals actius integrants del seu balanç són préstecs amb empreses del grup i associades i inversions financeres en societats de responsabilitat anònima i de responsabilitat limitada, tant residents fiscals al principat com amb residència fiscal a Espanya, no representant els actius immobiliaris posseïts; de manera directa o indirecta, més del 50% de l'actiu.

Resulta pertinent indicar que la participació mantinguda actualment pel consultant en el capital social de la societat A és fruit de dues operacions de reorganització empresarial dutes a terme els exercicis 2018 i 2019, que es van acollir al règim fiscal especial previst en la Llei de reorganització empresarial. A continuació, es resumeixen les dues operacions de reorganització que van desembocar en la situació actual:

- L'any 2018, el consultant va participar en l'aportació no dinerària de les accions de la societat andorrana C a l'entitat A, per la qual el consultant va aportar el 12,40% del capital de la primera entitat (mantinguts fins aleshores de forma directa pel consultant) en favor de la segona. Com a resultat, el consultant va rebre accions de la societat A, passant a ser accionista directe d'aquesta entitat.

Resulta pertinent indicar que la societat C és una entitat andorrana i es troba degudament inscrita en el registre societats del Govern d'Andorra. En aquest sentit, l'objecte social de C comprèn la compra, venda, promoció, construcció, explotació i administració de béns immobles.

- Per la seva banda, l'any 2019, es va procedir a la fusió per absorció entre A i l'entitat andorrana D, entitat que va transmetre la totalitat del seu patrimoni a A i va quedar extingida. Fruit d'aquesta fusió, el consultant, que ostentava el 25% del capital social de l'entitat absorbida, va incrementar la seva participació en el capital social de la societat A.

En aquest sentit, D era una entitat andorrana que es va extingir l'any 2019 fruit de la fusió per absorció duta a terme per part de la societat A.

Com a resultat d'aquestes dues operacions de reorganització, el consultant va aconseguir simplificar significativament la seva estructura patrimonial, al deixar d'ostentar una participació directa en el capital de C i de D. No obstant, també fruit de les esmentades operacions, el consultant va passar a formar part de l'accionariat directe de la societat A, mentre que prèviament només ostentava una participació indirecta en el seu capital a través de l'entitat B. Al seu torn, B va veure diluïda la seva participació directa en A, passant d'una participació del 25% a un 5,25% del capital d'aquesta entitat.

En aquest sentit, l'actual estructura patrimonial del consultant segueix sense resultar eficient en la seva totalitat, en la mesura que el consultant ha de compaginar una participació alhora directa i indirecta en el capital social de la societat A. Aquesta ineficiència es veuria mitigada en cas que la participació del consultant en el capital d'A es trobés centralitzada en la seva totalitat a través de B. Addicionalment, l'existència d'una societat encarregada de la gestió de les inversions financeres del grup familiar, com és B, permetria maximitzar la implicació familiar en la gestió del patrimoni i simplificaria la planificació de la seva successió.

Vista la situació actual descrita, el consultant es planteja la possibilitat de reorganitzar la seva estructura patrimonial actual, amb la finalitat d'aportar les accions d'A que es troben en el seu poder en favor de B.

Descripció de l'operació a realitzar i dels motius que fonamenten la seva execució

Es planteja l'aportació no dinerària a B de la participació del 19,75% que el consultant ostenta de forma directa en el capital d'A, per la qual B, que ja n'ostenta el 5,25%, passaria a posseir el 25% de les accions d'aquesta entitat. En aquest sentit, els motius econòmics i organitzatius que justifiquen les operacions anteriorment assenyalades són els que es detallen a continuació:

- Simplificació de l'estructura patrimonial i abaratiment de la gestió: la concentració a mans d'una societat de les participacions d'A permetria una gestió més senzilla de les mateixes, reduint costos i ineficiències existents amb l'estructura actual mantinguda pel consultant. En aquest sentit, la concentració de la participació en el capital social d'A a través de B permetria evitar la innecessària duplictat de procediments mercantils i administratius existents amb l'estructura patrimonial del consultant, davant potencials operacions societàries en relació a la societat A (tals com ampliacions de capitals, distribucions de dividends, etc.).

- Desenvolupament de nous projectes: la concentració i especialització sota una societat de la totalitat de les inversions financeres del consultant permetria mostrar una imatge sòlida que permetria incrementar el ventall d'inversos, incloent la possibilitat d'una inversió

directa en el capital de la societat. Addicionalment, l'existència d'una societat amb patrimoni agrupat i solvent permetria tenir accés a un finançament més variat, podent generar millors condicions contractuals que aquells que es podrien obtenir individualment pel consultant.

- Implicació familiar: la configuració de B com una societat participada per membres del grup familiar facilitaria la presa de decisions de forma consensuada, facilitant l'entrada dels membres del grup familiar en la gestió del patrimoni familiar.

- Ordenació de la futura successió: el resultat de l'operació plantejada facilitaria una futura successió per part del consultant. Aquesta qüestió dificultaria l'existència de potencials conflictes que poguessin comportar ineficiències econòmiques a nivell familiar (tals com litigis entre hereus, vendes a preu inferior al de mercat conseqüència de desavinences familiars, etc.).

Consultes plantejades

Registreu-vos a LesLleis.com per
accedir al contingut complet d'aquesta pàgina.