

Consulta vinculant en relació amb la consideració d'escissió als efectes del règim fiscal de les operacions de reestructuració empresarial

Número de consulta	CV0225-2021
Data d'emissió	26/10/2021
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

El Departament de Tributs i de Fronteres, en data 28 de juliol del 2020, va emetre la següent resolució vinculant publicada amb el número V0186-2021:

ANTECEDENTS

Els Srs. A, B, C i D, actuant en nom i representació de la societat X (en endavant, la Societat),

EXPOSEN

Que d'acord amb allò que disposa l'article 65 del text refós de la Llei 21/2014, de 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari i l'article 25 del Reglament d'aplicació dels tributs, per mitjà del present escrit desitgen plantejar una Consulta Tributària, relativa als fets i normes tributaries que s'exposen a continuació.

Que d'acord amb el que estableix l'article 65 del text refós de la Llei 21/2014, de 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari, el període aplicable és l'exercici 2020.

DESCRIPCIÓ DELS FETS

- Els actuals accionistes de la Societat són quatre germans residents fiscals al Principat d'Andorra, i cadascun d'ells té un percentatge del 25 per cent del capital social de la Societat des de fa més de 10 anys.
- X és una societat dedicada principalment a l'explotació en arrendament de béns immobles en territori andorrà. La societat és titular, directa o indirectament a través de societats filials o participades, de béns immobles destinats a l'explotació en arrendament a tercers, i més del 50 per cent del seu actiu està format per béns immobles.
- En concret, és titular directament de dos edificis, un d'ells format per locals de negoci i immobles d'ús residencial, i l'altre edifici format per locals de negoci. Així mateix, participa en dues societats, una societat andorrana i una nord americana, en un 33 per cent i un 100 per cent respectivament, titulars també de béns immobles.
- Per motius successoris i de reorganització del patrimoni familiar, es plantegen realitzar les següents operacions:
 - Els germans 1 i 2, transmetran les seves accions en la Societat al germà 3. La transmissió es farà a títol onerós.
 - Després de la transmissió, el germà 3 ostentarà el 75 per cent del capital social de la Societat, i el germà 4 continuarà posseint el 25 per cent del capital.
 - Un cop realitzada la transmissió de les accions, la Societat es planteja realitzar una operació d'escissió parcial no proporcional.

- En virtut de l'operació d'escissió, la Societat transferirà a dues societats ja existents part del seu patrimoni. Una societat beneficiària, la societat A, té com a soci únic el Germà 3, i l'altre societat beneficiària, la societat B, té com a accionista majoritari (60%) al germà 4, i després de l'escissió s'incrementarà el seu percentatge de participació.
- La Societat A adquirirà una part dels immobles que es troben explotats en lloguer, així com el 100 per cent de les accions de la societat nord-americana.
- La Societat B adquirirà els altres immobles, també explotats en arrendament, i el 33 per cent de les accions d'una societat andorrana.
- La Societat a escindir no s'extingirà, i es mantindrà amb certs actius i passius (tresoreria per complir amb possibles obligacions legals i laborals, així com participacions financeres).
- Amb l'escissió projectada es pretén segregar un conjunt organitzat d'elements aptes per funcionar de manera autònoma, i capaços de produir serveis amb utilitat o aprofitament econòmic per si mateixos, i que constitueixen dos unitats econòmiques diferenciades. Cadascuna de les unitats econòmiques es traspassaran a les Societats Beneficiàries.
- Com a conseqüència de l'operació d'escissió, les activitats econòmiques que ja existeixen en seu de la Societat Escindida, es continuaran realitzant en les Societats Beneficiàries adquirents.

POSICIONAMENT DEL CONTRIBUENT

1. Escissió als efectes de la Llei 17/2017, del 20 d'octubre de règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial
LesLleis.com

D'acord amb l'article 2.2.b) de la Llei 17/2017, té la consideració d'operació d'escissió l'operació per la qual:

b) Una entitat transfereix a una o diverses entitats de nova creació o ja existents, sense quedar extingida, una o diverses branques d'activitat, i manté almenys una branca d'activitat a l'entitat transmissora, mitjançant l'atribució als seus socis, atenent una norma proporcional, de valors representatius del capital social de l'entitat o de les entitats beneficiàries de l'escissió i, si escau, d'una compensació en diners que no superi el 10% del valor nominal o, a falta del valor nominal, d'un valor equivalent al nominal dels valors que es dedueixi de la seva comptabilitat.

La Llei fiscal preveu que "en cas que existeixin dos o més entitats adquirents, l'atribució als socis de l'entitat que s'escindeix de valors representatius del capital social d'alguna de les entitats adquirents en proporció diferent de la que tenien a l'entitat escindida només serà possible quan els patrimonis rebuts per les entitats adquirents constitueixin branques d'activitat".

Per tant, l'atribució de valors en les entitats adquirents en proporció diferent a la que tenien en el capital social de la societat que s'escindeix, és possible si hi ha més d'una societat beneficiària, com seria el nostre cas, si bé requereix que els patrimonis transmesos constitueixin branques d'activitat.

No obstant això, afegeix la Llei que l'existència de branques d'activitat no serà exigible en les escissions de societats familiars, quan es compleixin els següents requisits:

i. Societat a escindir (societat X):

a) Quan almenys el 75% del capital social de l'entitat escindida pertanyi, directament o indirectament, almenys, a dos socis units per vincles de parentiu, inclòs el cònjuge i la parella de fet en el cas d'unions estables de parella, segons es defineix a la normativa reguladora de les unions estables de parella, per consanguinitat o adopció en línia descendent, ascendent o col·lateral, fins al quart grau inclusivament.

Aquest requisit es compleix, ja que abans de l'escissió, el 100% del capital pertanyerà directament a dos germans (segons grau de parentiu).

b) Que, com a mínim, dos dels socis que conjuntament tenen aquesta participació directa o indirecta d'almenys el 75%, tinguin individualment una participació directa o indirecta d'almenys el 5% en el capital social de l'entitat escindida.

Aquest requisit també es complirà, ja un germà seria titular del 25% del capital social de la societat a escindir, i l'altre germà del 75%.

ii. Societat adquirents:

Que, com a conseqüència de l'escissió, el control sobre almenys una de les entitats beneficiàries de l'escissió recaigui directament o indirectament sobre una persona o sobre diverses persones unides per vincles de parentiu, inclòs el cònjuge i la parella de fet en el cas d'unions estables de parella, segons es defineix a la normativa reguladora de les unions estables de parella, per consanguinitat o adopció en línia descendent, ascendent o col·lateral, fins al quart grau inclusivament, diferents de les que posseïen el control de l'entitat escindida. Als efectes d'aquest paràgraf, s'estendrà que es té el control sobre una entitat quan se'n posseeix més de la meitat dels drets

de vot.

Aquest requisit també es complirà, ja que en una de les societats beneficiàries (Societat B) tindrà el control un soci (germà 4) que no tenia el control en la societat a escindir (tenia el 25% del capital).

Per tant, des d'un punt de vista fiscal, l'operació plantejada compleix amb la definició d'escissió, no sent necessària l'atribució als socis de valors en la mateixa proporció que tenien en la societat que s'escindeix (societat X), al haver dues societats beneficiàries.

Si bé des d'un punt de vista mercantil en el nostre cas entenem que hi ha "unitats econòmiques independents"-concepte que no coincideix amb la "branca d'activitat"- ja que es transferiran elements que produeixen serveis amb utilitats o aprofitament econòmic per si mateixos, juntament amb els passius associats a cada unitat, no es necessari analitzar si es compleixen els requisits per considerar-se "branques d'activitat" tal i com les defineix la Llei fiscal, al no ser exigible per tractar-se d'una societat familiar que compleix amb els requisits establerts en la Llei a aquests efectes.

2. Motius econòmics vàlids

Pel que fa a l'exigència de motius econòmics vàlids, prevista a l'apartat 2 de l'article 15 de la Llei 17/2017, es manifesta que l'operació d'escissió que es pretén dur a terme es farà pels següents motius:

- Actualment ja es du a terme una organització i gestió diferenciada en el dia a dia de la Societat escindida respecte a cadascuna de les unitats econòmiques a segregar (cobrament de lloguers, diferents proveïdors de serveis per les diferents unitats econòmiques), de manera que es procedirà a la seva separació per a una adequada gestió en dues societats independents mitjançant la figura jurídica de l'escissió.
- Les discrepàncies i conflictes entre els socis fan necessària una reorganització empresarial, fet que optimitzarà la gestió, i permetrà que cada societat desenvolupi de forma independent les activitats i pugui prendre decisions de manera autònoma i individualitzada.
- L'escissió evitarà l'enfrontament entre les següents generacions familiars i propiciarà una futura successió ordenada per cada branca familiar.
- La segregació en diferents societats, implicarà una millora en la gestió, facilitarà la presa de decisions i el relleu generacional.

En aquest sentit, ressaltar el que estableix l'exposició de motius d'aquesta Llei: "destacar la inclusió a la Llei de les operacions d'escissió no proporcional i de devolució d'actius, que tenen com a objectiu facilitar la resolució de conflictes en el teixit empresarial andorrà, amb especial incidència sobre l'àmbit familiar, permetent la reestructuració del patrimoni de grups familiars de manera fiscalment neutra, per protegir d'aquesta manera un sector tan característic del Principat d'Andorra".

L'escissió no proporcional sense exigència de branca d'activitat en societats familiars és un supòsit molt particular del Principat d'Andorra -en dret comparat l'existència de branques d'activitat és condició en les escissions no proporcionals- donat que gran part del teixit empresarial andorrà està format per societats familiars patrimonials. I d'acord amb l'exposició de motius de la Llei, es va introduir per resoldre conflictes i reestructurar el patrimoni de grups familiars de manera que el cost fiscal no fos un impediment.

QÜESTIÓ PLANTEJADA

La Consultant planteja les següents consultes:

Primera. Si l'operació d'escissió plantejada, pot considerar-se escissió als efectes de la Llei 17/2017, del 20 d'octubre de règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial i, per tant, si compleix amb els requisits establerts a l'article 2 de la Llei.

Segona. Si els motius exposats es consideren vàlids per acollir-se al règim fiscal especial de la Llei 17/2017.

Atès a tot el que s'ha exposat, la Consultant entén:

a) Que l'operació plantejada compleix amb la definició d'escissió prevista en la Llei 17/2017:

- no és necessària l'atribució als socis de valors en la mateixa proporció que tenien en la societat que s'escindeix, a l'haver diverses societats beneficiàries,
LesLleis.com

- encara que a efectes mercantils els patrimonis que es transmetran constitueixen "unitats econòmiques independents", no és necessari que constitueixin "branques d'activitat" tal i com les defineix la Llei 17/2017, per tractar-se d'una societat familiar que compleix amb els requisits establerts en la Llei a aquests efectes.

b) Que els motius manifestats són vàlids a efectes de l'aplicació del règim fiscal especial previst en la Llei 17/2017. Tenint en compte les discrepàncies entre els socis, la segregació de l'activitat en dos societats implicarà una millora en la gestió, facilitarà la presa de decisions i el relleu generacional.

En virtut de l'anterior

SOL·LICITEN

Que es tingui per presentat aquest escrit, i per formulada Consulta Tributària Vinculant sobre les qüestions anteriors exposades perquè, després dels tràmits oportuns, es dicti la Resolució.

A aquest efecte, d'acord amb allò que disposa l'article 25 del Reglament d'aplicació dels tributs, es manifesta de forma expressa que en el moment de presentar aquesta consulta tributària escrita, la consultant no està tramitant un procediment o recurs administratiu relacionat amb el règim, la classificació o qualificació tributària que li correspongui plantejat en la present consulta.

RESPOSTA

En relació amb la qüestió sobre la consideració d'escissió a l'efecte d'aplicar el règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial, l'article 2.2.b del 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, estableix el següent:

"2. Als efectes d'aquesta Llei, té la consideració d'operació d'escissió l'operació per la qual:

b) Una entitat transfereix a una o diverses entitats de nova creació o ja existents, sense quedar extingida, una o diverses branques d'activitat, i manté almenys una branca d'activitat a l'entitat transmissora, mitjançant l'atribució als seus socis, atenent una norma proporcional, de valors representatius del capital social de l'entitat o de les entitats beneficiàries de l'escissió i, si escau, d'una compensació en diners que no superi el 10% del valor nominal o, a falta del valor nominal, d'un valor equivalent al nominal dels valors que es dedueixi de la seva comptabilitat.

En cas que existeixin dos o més entitats adquirents, l'atribució als socis de l'entitat que s'escindeix de valors representatius del capital social d'alguna de les entitats adquirents en proporció diferent de la que tenien a l'entitat escindida només serà possible quan els patrimonis rebuts per les entitats adquirents constitueixin branques d'activitat. No obstant això, l'existència de branques d'activitat no serà exigible quan almenys el 75% del capital social de l'entitat escindida pertanyi, directament o indirectament, almenys, a dos socis units per vincles de parentiu, inclòs el cònjuge i la parella en el cas d'unions estables de parella, segons es defineixen a la normativa reguladora de les unions estables de parella, per consanguinitat o adopció en línia descendent, ascendent o col·lateral, fins al quart grau inclusivament i sempre que es donin les dos condicions següents:

- Que, com a mínim, dos dels socis que conjuntament tenen aquesta participació directa o indirecta d'almenys el 75% tinguin individualment una participació directa o indirecta d'almenys el 5% en el capital social de l'entitat escindida.
- Que, com a conseqüència de l'escissió, el control sobre almenys una de les entitats beneficiàries de l'escissió recaigui directament o indirectament sobre una persona o sobre diverses persones unides per vincles de parentiu, inclòs el cònjuge i la parella en el cas d'unions estables de parella, segons es defineixen a la normativa reguladora de les unions estables de parella, per consanguinitat o adopció en línia descendent, ascendent o col·lateral, fins al quart grau inclusivament, diferents de les que posseïen el control de l'entitat escindida. Als efectes d'aquest paràgraf, s'entendrà que es té el control sobre una entitat quan se'n posseeix més de la meitat dels drets de vot."

Conseqüentment, perquè l'operació es consideri una escissió als efectes d'aquest règim fiscal, no serà necessària l'existència de branques d'activitat quan es compleixin els requisits previstos en el precepte esmentat amb anterioritat. En el cas en qüestió, vist que el capital social de la societat que s'escindeix està íntegrament participat pels dos germans, que cadascú té una participació directa superior al 5% en el capital social de l'entitat escindida, i que com a conseqüència d'aquesta operació un dels germans obtindrà el control d'una de les societats beneficiàries, l'operació tindrà la consideració d'escissió als efectes de l'aplicació del règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial, tot i que els elements objecte de transmissió no reuneixen les característiques pròpies de branca d'activitat.

No obstant això, l'aplicació del règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial requereix tenir en consideració el que disposa l'article 15.2 del 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: "No obstant això, el règim fiscal previst en aquesta Llei no és aplicable a les operacions referides a l'article 2 que tinguin com a objectiu principal o com un dels seus objectius principals el frau o l'evasió fiscal. El fet que una operació no s'efectuï per motius econòmics vàlids, com ara la reestructuració o la racionalització de les activitats de les parts que hi intervenen, sinó amb la mera finalitat d'aconseguir un avantatge fiscal, constitueix una presumpció que l'operació té com a objectiu principal o com un dels seus objectius principals el frau o l'evasió fiscal. Les actuacions de comprovació de l'Administració tributària que determinin la inaplicació total o parcial del règim fiscal previst en aquesta Llei per aplicació de les disposicions del paràgraf anterior eliminaran exclusivament els efectes de l'avantatge fiscal assolit indugudament, sense perjudici de la liquidació dels interessos moratoris que siguin procedents i de l'aplicació del règim sancionador corresponent, si escau." La finalitat del règim fiscal de les operacions de reestructuració empresarial és procurar que la fiscalitat no suposi un impediment per executar les operacions de reorganització; així mateix, aquesta normativa pretén evitar que el règim fiscal que s'hi preveu generi un incentiu per a reestructuracions que no tenen una justificació sòlida des de l'òptica econòmica o de negoci, sinó que estan basades en raons purament fiscals. Amb referència a aquesta consideració, els motius exposats a la consulta relacionats amb optimitzar la gestió, facilitar un futura successió ordenada per cada branca familiar i la presa de decisions,

entre altres motius que es mencionen al mateix text de la consulta, podrien ser raons que justifiquessin el fons econòmic d'aquesta operació; no obstant això, la informació de què es disposa no és suficient per determinar l'acompliment d'aquest requisit.

Posteriorment, la consultant presenta la següent consulta tributària escrita al Departament de Tributs i de Fronteres relacionada amb l'anterior:

Ref.: Consulta tributària Vinculant

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