

Consulta vinculant en relació amb la cessió i reversió d'un dret de superfície.

Número de consulta	CV0236-2022
Data d'emissió	16/03/2022
Normativa	Decret legislatiu del 5-6-2019 de publicació del text refós de la Llei 11/2012, del 21 de juny, de l'impost general indirecte

Consulta

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

Consulta fiscal en referència a l'Impost General Indirecte i l'Impost sobre Transmissions Patrimonials Immobiliàries

Normativa:

Llei 11/2012, del 21 de juny, de l'Impost General Indirecte

Decret legislatiu del 5-6-2019 de publicació del text refós de la Llei de l'Impost sobre transmissions patrimonials del 29 de desembre del 2000

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 referents a la inversió plantejada en la present consulta per al període 2022.

2. DESCRIPCIÓ DELS FETS

La societat X (d'ara endavant i indistintament, la Societat, la consultant) es troba degudament inscrita en el registre de societats del Govern d'Andorra.

En el marc de l'objecte social principal de la societat X, en l'any 2019 aquesta va esdevenir la promotora d'un projecte consistent en la construcció d'una plataforma.

Per tal de dur a terme amb èxit l'esmentat projecte, la Societat es va trobar amb la necessitat d'ocupar una part de terreny propietat de tercers no vinculats amb la societat X. Aquests propietaris són, per una banda, una persona física resident al Principat, i per altra banda, una entitat andorrana (en endavant ens referirem a aquestes persones conjuntament com "els propietaris").

Fruit de l'esmentat projecte, a l'exercici 2019, la Societat i els propietaris van tancar un acord per tal de procedir a la construcció d'un dret de superfície sobre els referits terrenys amb una durada de noranta nou anys. Aquest dret de superfície es va formalitzar en escriptura pública, establint com a contraprestació al dret de superfície el retorn de les finques objecte de negociació a la finalització del termini acordat, juntament amb les construccions, instal·lacions i elements mobles que hi hagin estat incorporats durant la durada del contracte. Per altra banda, s'estableix el pagament per part de la Societat d'un cànon simbòlic (solàrium) periòdic per valor d'un euro anual.

Les parts van considerar aquesta operació com subjecta a l'Impost sobre Transmissions Patrimonials Immobiliàries (en endavant, ITP), liquidant el corresponent impost en temps i forma davant el Departament de Tributs i de Fronteres.

Resulta rellevant posar de manifest que, a data de la constitució del dret de superfície, un dels propietaris (concretament la persona física) ostentava la consideració d'empresari, a efectes de l'Impost General Indirecte (en endavant, IGI), essent la seva activitat l'explotació del seu patrimoni immobiliari en règim d'arrendament. Per la seva banda, fins al moment, l'altre propietari no ostentava la consideració d'empresari, a efectes de l'IGI.

Atenent a l'anterior, la Societat es planteja si la constitució del dret de superfície objecte de la present consulta vinculant constituïa una

operació subjecta a l'IGI, resultant no subjecta a l'ITP, havent per tant de rectificar els imports ingressats en concepte de l'ITP, sol·licitant la devolució dels esmentats imports i havent de modificar les liquidacions d'IGI presentades.

De la mateixa manera, la Societat es qüestiona sobre el tractament, a efectes d'imposició indirecta, de la reversió dels terrenys objecte del dret de superfície formalitzat.

Per tot l'anterior, la societat X presenta la següent consulta davant aquesta Administració, relativa als aspectes que es detallen a continuació i que seran concretats al llarg de la consulta vinculant, en relació al dret de superfície formalitzat entre aquesta i els propietaris:

I. Als efectes de determinar la procedència respecte a la presentació d'una declaració rectificativa de l'ITP i de l'IGI, confirmació del criteri exposat per la Consultant en relació a la consideració de l'operació com una operació realitzada en el marc de l'activitat econòmica dels propietaris i per tant subjecta a l'IGI.

II. Atenent al criteri manifestat en relació a la pregunta anterior, confirmació de la mecànica a seguir als efectes de regularitzar la situació en relació a l'operació plantejada en la present consulta vinculant a efectes de l'ITP i de l'IGI.

III. Per altra banda, en relació amb la reversió dels terrenys a la finalització del termini acordat, tractament fiscal de la mateixa, a efectes d'imposició indirecta.

LesLleis.com

IV. En el cas de que alguna de les consultes anteriors no pugui ser objecte de resposta per part d'aquest Departament de Tributs i de Fronteres, informació sobre com ha de procedir l'obligat tributari per tal de poder obtenir la seguretat jurídica necessària per tal de poder corregir en temps i forma les declaracions presentades.

3. INTERPRETACIÓ FISCAL DE LA SITUACIÓ PLANTEJADA

Tal i com s'ha indicat anteriorment, la Societat va formalitzar en escriptura pública un dret de superfície sobre uns terrenys localitzats a Andorra, essent un dels propietaris considerat empresari a efectes de IGI amb caràcter previ a la seva formalització, no ostentant aquesta condició en aquell moment l'altre propietari. En aquest sentit, en el moment de formalitzar l'escriptura pública, les parts van considerar aquesta operació com subjecta a l'ITP, liquidant el corresponent impost en temps i forma davant el Departament de Tributs i de Fronteres.

Atenent a les característiques de l'operació formalitzada, de la mateixa es podrien derivar implicacions a efectes de l'IGI i de l'ITP.

3.1. IMPOST GENERAL INDIRECTE – CONSTITUCIÓ DEL DRET DE SUPERFÍCIE

a. Subjecció a l'Impost

La Llei 11/2012, del 21 de juny, de l'Impost General Indirecte (d'ara endavant, Llei de l'IGI), preveu que aquest impost grava el consum mitjançant la tributació dels lliuraments de béns i les prestacions de serveis realitzades per empresaris o professionals. En aquest sentit, l'article 4 de la Llei de l'IGI estableix que "estan subjectes a l'impost els lliuraments de béns i les prestacions de serveis realitzats en el territori andorrà per empresaris o professionals a títol oneros, amb caràcter habitual o ocasional, en el desenvolupament de la seva activitat econòmica (...)".

L'article 5.1 de la Llei de l'IGI estableix, pel que fa a la consideració d'activitats econòmiques, que tenen aquesta qualificació "les que impliquen l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o d'algun d'aquests factors de producció, amb la finalitat d'intervenir en la producció o la distribució de béns o en la prestació de serveis." En particular, el segon paràgraf de l'esmentat article 5.1 determina que "l'activitat d'arrendament de béns té la consideració d'activitat econòmica".

En aquest sentit, l'article 9.2 de la Llei de l'IGI indica que té la consideració de prestació de serveis "b) L'arrendament de béns, una indústria o un negoci, una empresa o un establiment mercantil, amb opció de compra o sense. c) Les cessions d'ús o usdefruit de béns".

D'acord amb els preceptes anteriorment exposats, resultaria raonable considerar que els propietaris dels terrenys estan realitzant una prestació de serveis. Per tant, l'operació es podria trobar emmarcada dins del concepte d'activitat econòmica, als efectes de l'IGI.

Arribats a aquest punt, convé posar de manifest que la Llei de l'IGI reconeix a la seva Exposició de Motius que l'impost tractat es basa en normativa harmonitzada entre els països del nostre entorn. Així doncs, resulta adequat tenir com a marc comparable, en cas de defecte de pronunciaments de les autoritats tributàries andorranes, la doctrina administrativa emesa pels òrgans administratius competents en matèria tributària dels països veïns, tals com Espanya. Al respecte d'aquesta qüestió, la Direcció General de Tributos espanyola (en endavant, DGT), s'ha pronunciat en un sentit similar en nombroses consultes, tals com la V1953/2018, de 2 de juliol de 2018, on aquest organisme conclou en relació a una operació assimilable a la plantejada que "la entidad consultante (el superficiante) tendrá la condición de empresario a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, estando, por tanto, sujetas al citado tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios (constitución del derecho de superficie) que efectúe en el ejercicio de su actividad económica".

b. Meritació de l'impost

L'article 45.1.f) de la Llei de l'IGI disposa que l'impost es merita "en els arrendaments, en els subministraments i, en general, en les

operacions de tracte successiu o continuat, quan resulta exigible la part del preu que comprèn cada percepció. No obstant, quan no s'ha pactat preu o quan, havent-se pactat, no s'ha determinat el moment de la seva exigibilitat, o la mateixa exigibilitat s'ha establert amb una periodicitat superior a un any natural, la meritació de l'impost es produeix el 31 de desembre de cada any per la part proporcional corresponent al període transcorregut des de l'inici de l'operació, o des de l'anterior meritació, fins a la data".

D'acord amb l'escriptura de constitució del dret de superfície objecte de la present consulta, addicionalment al pagament d'un import anual simbòlic, la contraprestació del dret de superfície es correspon amb la reversió de les construccions edificades en un termini de 99 anys.

Atenent a l'anteriorment exposat, entén la consultant que resulta raonable considerar que la prestació de serveis consistent en la constitució del referit dret de superfície es meritaria a 31 de desembre de cada any, per la part proporcional corresponent a la reversió de l'edifici (addicionalment al cànon periòdic anual).

En aquest sentit s'ha pronunciat la DGT en supòsits similars al plantejat. A títol d'exemple, en la seva consulta vinculant V2692/2017, de 23 d'octubre de 2017, la DGT conclou que "dado que la contraprestación del derecho de superficie se corresponde con la reversión del edificio construido, la cual tendrá lugar transcurridos 50 años, plazo contractual de duración del derecho de superficie, la prestación de servicios consistente en la constitución del derecho de superficie objeto de consulta se devengará a 31 de diciembre de cada año, por la parte proporcional que corresponda a la reversión del edificio. A estos efectos se considera que el derecho de superficie entra en vigor desde el momento de la escritura pública de constitución de tal derecho."

c. Base de tributació

L'article 47.1 de la Llei de l'IGI determina que, com a norma general, "la base de tributació de l'impost està constituïda per l'import total de la contraprestació de les operacions subjectes procedent del destinatari o de terceres persones".

No obstant, la Llei de l'IGI estableix, en el seu article 48, un seguit de regles especials per determinar la base de tributació. En concret, l'apartat 1 de l'article 48 indica que "quan la contraprestació de les operacions no consisteix en diners, es considera base de tributació el valor normal de mercat dels béns lliurats o serveis prestats. No obstant això, si la contraprestació consisteix parcialment en diners, es considera base de tributació el resultat d'afegir al valor de mercat de la part no dinerària de la contraprestació, l'import de la part dinerària de la contraprestació, sempre que aquest resultat sigui superior al determinat per aplicació del que disposa el paràgraf anterior".

Així doncs, en el supòsit plantejat, entén la consultant que la contraprestació del dret de superfície es trobaria conformat per el cànon simbòlic anual, i per les edificacions que passaran a mans del titular del terreny un cop transcorregut el període establert. Per tant, la base de tributació de l'operació plantejada es regularia per la regla especial prevista en l'apartat 1 de l'article 48.

En base al que disposen les regles especials de determinació de la base de tributació de l'IGI, resulta raonable considerar que la base de tributació de l'IGI corresponent al període declaratiu on es merita l'impost consistiria, addicionalment al solàrium anual, en la part proporcional del valor normal de mercat, a data de constitució del dret de superfície, de les edificacions que passaran a mans dels propietaris, atenent i tenint en compte la durada del dret de superfície constituït. En aquest mateix sentit s'ha pronunciat la DGT en la seva consulta vinculant V0322/2018, de 8 de febrer de 2018, manifestà que "la consultante manifiesta que las partes han acordado que sea un experto independiente quien determine ese valor mediante la realización de una tasación pericial que, partiendo del coste de construcción de la edificación, tuviera en cuenta el deterioro por el uso de la misma durante toda la duración del derecho de superficie, lo que, en las condiciones señaladas en el escrito de consulta, podrá admitirse como valor acordado constituyendo la base imponible de la operación. [...] la base imponible de las operaciones recíprocas se determinará en el momento en que se concluya dicha operación de permuta sin que la valoración inicialmente adoptada deba ser objeto de revisión en ningún momento posterior. Este mismo criterio es extrapolable a la operación de constitución de un derecho de superficie a cambio de la reversión futura de la edificación a que se refiere el escrito de consulta presentado [...]".

d. Consideració d'empresari

Tal com s'ha exposat en els antecedents de la present consulta vinculant, amb caràcter previ a la formalització de l'operació objecte de la present consulta vinculant, un dels propietaris no ostentava la consideració d'empresari a efectes de l'IGI.

Pel que fa a la consideració d'empresari a efectes de l'IGI, l'article 5.2 de la Llei de l'IGI determina que "a l'efecte d'aquesta Llei, es consideren empresaris o professionals les persones físiques o entitats que realitzin activitats econòmiques". No obstant l'anterior, l'apartat 4 del mateix article 5 indica que "no tenen la consideració d'empresaris o professionals als efectes d'aquest impost quan l'import dels lliuraments de béns i les prestacions de serveis efectuats no superi la xifra anual de 40.000 euros, excepte que de forma expressa optin per ser considerats com a tals (...)".

En relació a aquesta qüestió s'ha pronunciat el Departament de Tributs i Fronteres (en endavant, DTF) en diferents consultes vinculants. En aquest context, el DTF s'ha pronunciat a la Consulta Vinculant CV 0123-2018, de data 20 de juliol de 2018, en relació a la determinació del còmput dels 40.000 euros abans indicats, establint que "si la xifra anual derivada de totes les prestacions de servei efectuades per la persona supera 40.000 €, aquesta persona tindrà la consideració d'empresari als efectes de l'impost general indirecte per totes les activitats econòmiques que efectuï, incloent-hi l'activitat d'administrador. La xifra anual de les prestacions de servei es determinarà tenint en compte els serveis prestats com a administrador i la resta d'activitats econòmiques realitzades per la persona".

Per tant, en base al criteri del DTF, entén la Societat que, a l'hora determinar el llinar corresponent als 40.000 euros, s'ha de computar la

xifra de negoci anual de cada propietari per al conjunt dels lliuraments de béns i prestacions de serveis efectuades, incloent la relativa al dret de superfície objecte de la present consulta. En conseqüència, en la mesura que l'import de la contraprestació corresponent a la totalitat dels lliuraments de béns i prestacions de serveis realitzats per cadascun dels propietaris, tenint en compte l'import de la base de tributació de cadascuna de les quotes d'IGI meritades en concepte de cessió de drets de superfície, sigui superior als 40.000 euros anuals, ambdós propietaris tenen la consideració d'empresaris a efectes de l'IGI.

e. Deduïbilitat de les quotes d'IGI suportades

D'acord amb l'article 61.1 de la Llei de l'IGI, "els obligats tributaris poden deduir les quotes de l'impost que hagin suportat en la adquisició de béns o serveis rebuts relacionats amb el desenvolupament de les seves activitats econòmiques".

Per la seva banda, l'article 63.1 de la Llei de l'IGI disposa que "els empresaris o els professionals no poden deduir les quotes de l'impost suportades o satisfetes per les adquisicions o les importacions de béns corrents o serveis que no s'afectin de manera exclusiva a la seva activitat empresarial o professional subjecta a l'impost. [...]".

Finalment, l'article 67.3 estableix que "el dret a la deducció únicament pot exercir-se a la declaració liquidació relativa al període de liquidació en què el seu titular hagi suportat les quotes deduïbles o en les successives sempre que no hagués transcorregut el termini de tres anys comptats a partir del naixement d'aquest dret."

Atenent als preceptes anteriors, entén la Societat que, en la mesura que l'operació objecte de la present consulta guarda una estricta vinculació amb la seva activitat econòmica, aquesta podria exercir el dret de deducció de les quotes d'IGI suportades dins el període de tres anys a comptar des del moment de meritació de cada quota suportada.

LesLleis.com

3.2. IMPOST GENERAL INDIRECTE – REVERSIÓ DELS TERRENYS

a. Naturalesa de l'operació i subjecció a l'IGI

Pel que fa a la reversió de les construccions edificades, l'article 7.1 de la Llei de l'IGI determina que "es considera lliurament de béns la transmissió del poder de disposició sobre els béns corporals, fins i tot si es realitzen mitjançant la cessió de títols representatius d'aquests béns".

En aquest sentit, en tant que la Societat ostenta la consideració d'empresari a efectes de l'IGI, entén la consultant que l'operació de reversió de les construccions tindria la consideració de lliurament de béns realitzat en el marc de la seva activitat econòmica i, per tant, podria trobar-se subjecta a l'IGI.

Seguint amb pronunciaments emesos per autoritats administratives de països veïns amb legislacions basades normativa harmonitzada en matèria d'imposició indirecta, la DGT, en la seva consulta V1953/2018 ja mencionada anteriorment, establí que "(...) con carácter general, la reversión de las edificaciones construidas sobre un terreno en virtud de la constitución de un derecho de superficie sobre el mismo dará lugar a una entrega de bienes a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (...)".

b. Meritació de l'impost

D'acord amb l'article 45.1 a) de la Llei de l'IGI, l'impost es merita "en els lliuraments de béns, quan té lloc la seva posada a disposició de l'adquirent o, en el seu cas, quan s'efectuen conforme la legislació que els sigui aplicable".

No obstant, resulta pertinent indicar que en el cas objecte de la present consulta, el citat lliurament de les edificacions té com a contraprestació la pròpia constitució del dret de superfície, per la qual se li ha cedit l'ús d'uns terrenys per al desenvolupament de l'activitat econòmica de la Societat. A tenor d'aquesta situació, entén la consultant que es podria entendre que l'operació de reversió hauria generat uns pagaments anticipats coincidents amb la prestació del servei de constitució del dret de superfície.

En aquest sentit, l'article 45.2 de la Llei de l'IGI estableix que "en les operacions subjectes a gravamen que originin pagaments a compte anteriors a la realització del fet generador, l'impost es merita en el moment del cobrament anticipat, tant si és total o si és parcial, pels imports efectivament percebuts".

La DGT s'ha manifestat en diverses ocasions respecte a la present qüestió, en consultes vinculants tals com la V2692/2017 ja mencionada amb anterioritat, assenyalant que "hay que tener en cuenta que en el presente caso la constitución del derecho de superficie es la contraprestación de la citada entrega o reversión. (...) Consecuentemente, a medida que se preste el servicio que implica la constitución del derecho de superficie, conforme a las reglas de devengo que se han señalado con anterioridad, deberá considerarse, asimismo, que se devenga el Impuesto correspondiente, en su caso, a la reversión de la construcción".

En conseqüència, d'acord amb els preceptes anteriorment exposats, entén la consultant que, en cas d'estar subjecta a l'IGI la reversió de les construccions, l'impost es meritaria en el mateix moment temporal que la prestació del servei consistent en la constitució del dret de superfície, és a dir, a 31 de desembre de cada any fins a finalització del dret de superfície.

c. Base de tributació

En relació amb la base de tributació d'aquesta operació, entén la Societat que en la reversió de les construccions, la base de tributació de l'IGI seria el valor normal de mercat de les edificacions en la seva part proporcional d'acord amb les regles de meritació pròpies de les operacions amb tracte successiu.

Atenent a l'anterior, resulta raonable entendre que la base de tributació del lliurament dels béns amb pagament anticipat hauria de coincidir amb el valor de la base de tributació de cada quota d'IGI meritat en relació a la prestació del servei corresponent a la constitució del dret de superfície (sense tenir en compte el cànon simbòlic anual).

3.3 IMPOST SOBRE TRANSMISSIONS PATRIMONIALS

L'ITP és un tribut en virtut del qual es graven les transmissions patrimonials, oneroses o lucratives, inter vivos de tota classe de béns immobles així com la constitució i la cessió de drets reals sobre els bens immobles.

No obstant això, l'article 1.2 de la Llei de l'ITP determina que "no estan subjectes a aquest impost les transmissions patrimonials de béns immobles realitzades pels empresaris i els professionals en el marc de la seva activitat empresarial o professional quan estiguin subjectes o no subjectes a l'Impost general indirecte".

Atenent a l'anteriorment exposat, sempre que l'operació es trobi realitzada en el marc de l'activitat econòmica dels propietaris, l'operació objecte de la present consulta vinculant no es trobaria subjecta a l'ITP. En conseqüència, entén la consultant que procediria la rectificació de les quotes d'ITP ingressades en el marc de l'operació de constitució del dret de superfície objecte de la present consulta vinculant.

En aquest sentit, en tant que la Llei de l'ITP no regula de forma específica la devolució d'ingressos indeguts en supòsits com el plantejat, entén la consultant que la devolució de les quotes indegudament ingressades en concepte d'ITP s'haurà d'articular conforme disposen els articles 82 de la Llei de Bases de l'Ordenament Tributari i 62 i següents del Reglament d'aplicació dels tributs.

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