

Consulta vinculant en relació amb la consideració de fusió als efectes del règim fiscal de les operacions de reestructuració empresarial.

Número de consulta	CV0262-2022
Data d'emissió	04/08/2022
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 Sr. X actuant en nom i representació de la societat A.

EXPOSA

Que, en mèrits del previst a l'article 65 de la Llei 21/2014, de bases de l'ordenament tributari, i a l'article 25 del Reglament d'aplicació dels tributs, formula la present consulta, a l'objecte de sol·licitar el criteri interpretatiu vinculant de l'Administració Tributària en relació a l'aplicabilitat del règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial a l'operació que es descriu a continuació.

Als efectes pertinents, fa constar expressament que:

- En el moment de lliurar la present consulta, no s'està tramitant cap procediment o recurs administratiu relacionat amb el règim, la classificació o la qualificació tributària de l'operació objecte de consulta tributària.
- L'operació de reorganització empresarial plantejada en la present consulta es duria a terme aquest any i doncs produirà efectes l'exercici 2022 i següents.

1.- Antecedents:

1.1.- La societat A és una societat mercantil andorrana unipersonal que té per activitat la gestió, administració i explotació del patrimoni i béns propis.

La referida societat pretén invertir en projectes immobiliaris que es desenvolupin al Principat d'Andorra. El seu soci únic és la societat mercantil B.

1.2.- La societat C i la societat D, són dues societats andorranes que, en l'actualitat, pertanyen ambdues íntegrament al senyor E (directament o a través de societats de les que n'és beneficiari efectiu).

Ambdues societats tenen més del 50% de l'actiu compost per béns immobles. Concretament, són propietàries i copropietàries de diverses parcel·les de terrenys, en les que s'estan efectuant actualment els treballs d'urbanització d'un projecte immobiliari.

Cal afegir que les referides parcel·les pertanyen a dues diferents unitats d'actuació (F i G), sense que aquesta circumstància hagi suposat separar els drets de la societat C i la societat D en una i altra unitat d'actuació. En efectes i a resultes de com es desenvolupa el procés d'adquisició de les parcel·les originàries i al subsegüent procés de reparcel·lació, s'han barrejat en ambdues unitats d'actuació les propietats de la societat C i de la societat D. Concretament i d'acord amb les escriptures públiques de segregació, reparcel·lació i constitució de les unitats d'actuació:

1.3.- Actualment, la societat C i la societat D necessiten finançament extern per poder continuar el procés urbanitzador i executar la promoció immobiliària. En aquest context han arribat a una acord amb la societat A per tal de posar en comú, d'una banda, els drets

dominicals sobre les parcel·les de terreny, les llicències urbanístiques i tot altre dret vinculat a la promoció i, d'altra banda, els recursos econòmics necessaris per tal d'executar-la, a títol de capital social i no de passiu exigible.

Mercès a l'acord entre les tres societats, aquestes compartiran les respectives aportacions que han de fer possible realitzar la promoció immobiliària, així com el risc empresarial i el resultat econòmic de la mateixa. En base a la valoració actualitzada de les aportacions d'unes i altres, la quota de participació en l'empresa comú de la societat A serà del 51%, i conjuntament la societat C i la societat D participaran amb el 49%.

1.4.- La societat A, la societat C i la societat D actualment no tenen interessos ni patrimoni afectat a altres operacions al marge de la promoció immobiliària de constant referència.

2.- Operacions a realitzar:

Vista la situació descrit, i als efectes d'assolir l'objectiu compartir, s'executaran les dues operacions mercantils següents:

2.1.- En primer lloc la societat A augmentarà el capital social, mitjançant una aportació dinerària del seu soci únic actual. Aquesta operació permetrà dotar a la societat A dels fons que requereix la promoció immobiliària.

2.2.- I subsegüentment, s'efectuarà una fusió per absorció, en els termes previstos a l'article 79 de la Llei 20/2007, de 18 d'octubre, de societats anònimes i de responsabilitat limitada. La societat A absorbirà la societat C i la societat D, absorció que comportarà l'extinció d'aquestes darreres societats, i la transmissió en bloc i a títol universal dels seus respectius patrimonis (actius i passius) a la societat A, incloent les parcel·les objecte del projecte immobiliari i els drets vinculats al mateix. En el lloc de les participacions a la societat C i a la societat D els socis d'aquestes adquiriran, en total, el 49% del capital social de la societat A, cadascun d'ells en proporció a les participacions que ostentaven en les societats absorbides i extingides. El 51% del capital social de la societat A restarà en possessió de l'actual accionista.

LesLleis.com

2.3.- Les operacions descrites, essencialment la indicada a l'apartat 2.2 i que és objecte de la present consulta, suposen reestructurar l'actual context de tres societats operatives amb l'objectiu comú d'executar una mateixa promoció immobiliària, en una sola societat, la societat A, en la que es fusionin els patrimonis de les tres en un de sol, que inclogui tots els elements necessaris per reeixir el projecte comú. El resultat de la reestructuració que materialitzarà la fusió suposa diversos avantatges per les societats que participen en el projecte.

3.- Consideracions de Dret:

3.1.- 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 414 de desembre, de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions immobiliàries (en endavant també designada Llei 17/2017), en el seu article 1 estableix:

"1. Aquesta Llei estableix el règim fiscal aplicable a les operacions de fusió, escissió, aportació no dinerària de branca d'activitat, aportació no dinerària d'altres actius, bescanvis de valors i devolució d'actius, llevat que es renunciï a aplicar-lo, en la forma prevista en la mateixa Llei."

L'article 2 estableix:

"1. Als efectes d'aquesta Llei, té la consideració d'operació de fusió l'operació per la qual:

- a) Una o diverses entitats transfereixen a una altra entitat ja existent la totalitat del seu patrimoni de forma universal, quedant extingides, mitjançant l'atribució als seus socis, atenent a una norma proporcional, de valors representatius del capital social de l'altra entitat i, en el seu cas, 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."

Al seu torn, l'article 3 diu:

"Règim de les rendes derivades de la transmissió

1. No s'han d'integrar a la base de tributació de l'impost sobre societats, de l'impost sobre la renda de les persones físiques o de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals les rendes que es posin de manifest com a conseqüència de les transmissions d'elements patrimonials derivades de les operacions referides als apartats 1, 2, 3, 4 i 6 de l'article 2 quan l'adquirent sigui una persona física resident fiscal a Andorra o una entitat resident fiscal a Andorra o si l'adquirent és una persona física no resident o una entitat no resident, sempre que els elements patrimonials transmesos restin afectes a un establiment permanent a Andorra de la persona física no resident o de l'entitat no resident, o que els elements patrimonials transmesos consisteixin en accions o participacions en el capital social d'una entitat amb residència fiscal a Andorra."

I l'article 15 estableix:

“Aplicació del règim

1. El règim fiscal previst en aquesta Llei serà aplicable a les operacions que compleixin les definicions previstes a l'article 2, excepte que expressament s'opti per la renúncia a l'aplicació mitjançant la comunicació a què es refereix l'article 16.

2. 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 indegudament, sense perjudici de la liquidació dels interessos moratoris que siguin procedents i de l'aplicació del règim sancionador corresponent, si escau.”

La finalitat de la Llei 17/2017, segons s'exposa en la seva exposició de motius, és procurar que la fiscalitat no suposi un impediment a l'execució d'operacions de reorganització, amb l'objectiu de facilitar les operacions de reestructuracions de grups i patrimonis empresarials d'entitats i persones físiques. I per tal d'evitar crear oportunitats per a l'elusió fiscal la Llei exigeix, per a què el règim fiscal sigui aplicable, que pugui provar-ser l'existència de motius econòmics que justifiquin la realització de les operacions de reorganització que s'hi acullen.

3.2.- En el cas que ens ocupa, la idoneïtat des del punt de vista mercantil de continuar el projecte immobiliari des d'una sola societat en la que es reuneixin tots els elements jurídics, immobiliaris i econòmics que el projecte necessita, convergeix amb l'oportunitat d'acollir-se al règim de diferiment fiscal de la Llei 17/2017, que permet que no es penalitzi fiscalment l'aportació dels recursos econòmics que actualment necessita el projecte immobiliari.

Existeixen doncs motius econòmics i organitzatius vàlids que justifiquen l'operació de fusió per absorció plantejada, al marge del benefici del diferiment fiscal. Són els següents:

(i) Es dona accés a un nou soci inversor, la societat A, que amb la seva aportació dinerària farà viable financerament la promoció immobiliària que estan duent a terme la societat C i la societat D.

(ii) Es racionalitza l'activitat empresarial, simplificant-la. Mitjançant l'operació que es pretén dur a terme s'elimina una estructura societària que esdevindria ineficient. Es simplifica i racionalitza la gestió del projecte immobiliari a través d'una única societat, la societat A, el que permet reduir el nombre d'òrgans d'administració que hagin d'actuar en la presa de decisions, i de processos formals derivats dels seu funcionament i del compliment dels requeriments legals (llibres d'actes, llibres registres de socis, llibre registre de beneficiaris efectius, elevacions a públic d'acords).

(iii) S'unifiquen en una sola societat els drets dominicals sobre les parcel·les incloses en ambdues unitats d'actuació, simplificant la gestió urbanitzadora;

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