

Consulta vinculant en relació amb el fet generador dels impostos en les transmissions de participacions de societats amb un actiu compost amb més del 50% per béns immobles

Número de consulta	CV0201-2021
Data d'emissió	03/05/2021
Normativa	· Decret legislatiu del 26-8-2020 de publicació del text refós de la Llei 21/2006, del 14 de desembre, de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries · 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

Consulta

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

ANTECEDENTS

La consultant; per la present

EXPOSA

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 desitja plantejar consulta tributària en relació als fets i normes tributàries que s'exposen a continuació.

Que d'acord amb el que estableix l'article 65 de text refós de la Llei 21/2014, de 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari, el període aplicable és el 2021.

Que es fa manifestació expressa de que en el moment de presentar l'escrit no s'està tramitant un procediment o recurs administratiu relacionat amb el règim, la classificació o la qualificació tributària que li correspongui plantejat en aquesta consulta.

CONSULTA TRIBUTÀRIA VINCULANT

FETS

1. A l'agost del 2016 es constitueix la societat andorrana A. Tot el capital pertany a la consultant qui també és l'administradora.
2. Al desembre del 2016 la consultant ven 26 immobles de la seva propietat a la societat A. Des del desembre totes les participacions de la societat A pertanyen a la societat espanyola B, propietat de la consultant.
3. Al 2018 la societat B canvia la seva denominació per la societat C.
4. La consultant aporta el seu dret de crèdit vers la societat C pels immobles venuts a la societat A, en el marc d'una ampliació de capital.
5. La filla de la consultant, entra com a sòcia de la societat C al comprar participacions socials a la seva mare. Resumint, al capital de la societat C participen la consultant en un 99,96 % i la seva filla amb un 0,04%. La societat A, titular directe dels immobles situats al Principat d'Andorra, penja de la societat C.
6. Al 2019 s'atorga escriptura pública de dissolució i liquidació de la societat C davant de notari. L'Acord de l'Acta de la Junta General de Socis aprova adjudicar l'haver social entre la consultant i la seva filla. Aquestes quotes de liquidacions es perceben mitjançant adjudicació i transmissió de participacions socials de la societat andorrana A.

POSICIONAMENT DE LA CONSULTANT

El consultant es planteja quina fiscalitat pot correspondre-li al Principat d'Andorra quan es faci l'escriptura pública de transmissió de les

participacions socials en la societat A en relació a aquests dos impostos:

- Impost sobre Transmissions Patrimonials Immobiliàries (ITPI)
- Impost sobre les Plusvàlues en les Transmissions Patrimonials Immobiliàries (IPI)

1. IMPOST SOBRE TRANSMISSIONS PATRIMONIALS IMMOBILIÀRIES

a. El supòsit de fet subrogatori de l'art. 3.2.a) del Text Refós.

Comencem per l'ITPI. El Decret Legislatiu del 5 de juny de 2019 disposa al seu art. 3.2 una sèrie de supòsits de fet generadors complementaris. Amb la lletra a) figura la següent previsió:

“La transmissió d'accions o de participacions de societats mercantils, així com la constitució o cessió de drets reals sobre aquestes accions o participacions quan almenys el 50 per cent de l'actiu de les dites societats estigui compost per béns immobles o drets reals sobre els mateixos i que, com a resultat de la transmissió d'accions o de participacions, o de la constitució o cessió de drets reals sobre les mateixes, l'adquirent tingui més d'una cinquena part del capital de la societat o dels seus drets de vot”

Aquest tipus de previsions no són gens estranyes en el cas de transmissions de participacions de societats essencialment immobiliàries. El legislador busca posar barreres a qui intenti saltar-se la lletra estricta de la llei configurant operacions amb participacions de les societats d'immobles en lloc dels mateixos immobles i ho fa amb el que doctrinalment s'anomena supòsit de fet subrogatori (ersatzstatbertände). Es tracta d'una tècnica de tipificació de supòsits específics respecte de determinades maniobres que promouen els contribuents. A Espanya, és un exemple típic l'art. 108 de la Ley del Mercado de Valores (CLAVIJO, FALCÓN, MARTÍN, PALAO y PEREZ ROYO, “El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un Club de Fútbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas”. Impuestos, Tomo I, 1996, Págs. 532 y 533). En aquests casos, procedeix verificar si es compleix o no aquella hipòtesi legal que implica com a resultat una determinada conseqüència negativa per a qui la realitza: “En aquellos casos en que el legislador ha previsto alguno de estos presupuestos de hecho subrogatorios, es necesario estar a lo que disponen los mismos: si la situación concreta que está examinando encaja dentro de los límites previstos en el presupuesto de hecho en cuestión, será procedente aplicar a la misma el mandato previsto en la propia norma que instituye el indicado presupuesto de hecho; si, por el contrario, la situación, aun siendo del tipo de las previstas en el presupuesto de hecho subrogatorio, excede de los límites del mismo, le será aplicable la norma tributaria que corresponda a su calificación, sin que ésta pueda ser rectificadora”, diuen els professors CLAVIJO, FALCÓN, MARTÍN, PALAO y PEREZ ROYO (Pag. 533). I afegeixen aquest exemple: “pongamos un ejemplo: el de la transmisión a un sujeto de la totalidad de las acciones de una sociedad cuyo activo está integrado por inmuebles en un 49,90 por 100. En este caso no será aplicable el presupuesto de hecho subrogatorio contemplado en el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores, ni tampoco será posible aplicar la cláusula general de fraude de ley del artículo 24 LGT”.

b. Quan no és “com a resultat de la transmissió” de les participacions que l'adquirent té més d'una cinquena part del seu capital social o dels seus drets de vot la norma no és aplicable: es tracta d'un supòsit de no subjecció.

Del principi de legalitat i de tipicitat tributària es desprèn que la norma diu el que diu i res més. Per això cal fer una interpretació ajustada a Dret dels seus termes que no desbordi allò que realment diu.

Anant al cas concret, és imprescindible que concorrin els següents elements per a que l'operació que ens interessa (l'adquisició per part de la consultant de les participacions en la societat A com a conseqüència de la liquidació de la societat C) resulti gravada:

- A) Transmissió de participacions d'una societat mercantil amb un actiu compost en mes d'un 50% per béns immobles.
- B) Que “com a resultat de la transmissió” l'adquirent tingui més d'una cinquena part del seu capital social o dels seus drets de vot.

Doncs bé, no hi ha dubte del compliment del requisit assenyalat amb la lletra A); però tampoc es compleix el de la lletra B. Creiem que no es compleix perquè la consultant no adquireix, “com a resultat de la transmissió” – així ho diu textualment l'article 3.2 del Decret Legislatiu de 5 de juny de 2019 – més d'una cinquena part del seu capital social o dels seus drets de vot en virtut de l'adquisició de les participacions de la societat A.

La consultant mai ha deixat d'esser titular, de forma directa o indirecta, d'almenys el 99,96% del capital social de la societat A. L'adjudicació de les participacions de la societat A, fruit de la dissolució i liquidació de la societat C, no ha suposat per a ella adquirir alguna cosa que no tingués prèviament, encara que fos de forma indirecta. I, aquests efectes, ens remetem a la síntesi de fets exposats. Es pot verificar, així, que la consultant va esser, en un primer moment, titular directe dels immobles quan eren seus com a persona física. Quan els va vendre a la societat A, donat que ella era la titular única de la societat continuava tenint la seva titularitat. Quan la societat A passa a esser propietat de la societat C res canvia des d'aquesta perspectiva, doncs ella és la propietària única de la societat C. Tot i entrar la seva filla al capital de la societat C, manté un 99,96% al capital.

Per si hi ha qualsevol dubte, la consultant fou declarada titular real de la societat C al 2019.

Si no es produeixen en la seva totalitat els elements descriptius del fet generador d'un tribut vol dir que no es produeix el fet generador amb la conseqüència de que l'operació de la que es tracti es situa al terreny de la no subjecció tributària. Entenem, que això es el que

succeeix respecte del IPTI, i, com de seguida, s'exposarà al IPI.

c. Una referència a la interpretació que fan la doctrina i els tribunals administratius espanyols.

Tenint present que la norma andorrana s'inspira directament en una norma fiscal espanyola prou semblant, l'antic art. 108 de la Ley del Mercado de Valores, segons la redacció de la Ley 18/1991, de 6 de juny, sembla oportú conèixer el parer de l'Administració Tributària espanyola en aquests casos distingint el que diu la Dirección General de Tributos i el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), sempre respecte d'aquella redacció que és la inspiradora de les normes andorranes esmentades.

LesLleis.com

Diverses consultes de la Dirección General de Tributos mantenen que si la posició de control sobre l'empresa les participacions de la qual es transmeten ja es tenia abans d'aquesta adquisició, fins i tot indirectament, no hi ha l'adquisició de control a la qual es refereix la norma:

- "En el supuesto de compraventa o dación en pago de los valores representativos del patrimonio de una sociedad española, cuyo activo está constituido en más del 50% por bienes inmuebles situados en España, no se produce la aplicación del apartado 2º del artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores, pues, aun cuando la adquirente obtenga el control de la entidad española, está participada al 100% por una holding que en ningún momento deja de tener la participación indirecta de la sociedad de la que se transmiten los valores, por lo que no se produce una adquisición de control que ya no existiera previamente por parte del grupo" (V3293-13)

- "En relación con la segunda cuestión planteada relativa a la posible aplicación del artículo 108 de la Ley de Mercado de Valores en los casos en que no exista un aumento del control por parte del adquirente por permanecer el porcentaje de participación inalterado, cabe señalar que no se cumplen los requisitos de la exención regulada en el apartado 2 del citado artículo 108, ya que para examinar si se produce la obtención o el aumento del control sobre la sociedad cuyos valores se adquieren deben computarse también como participación del adquirente los valores de las demás entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades, lo cual determina que el control era ya del 100 por 100, lo que implica que tal control ni se obtiene ni aumenta con esta operación" (V3410-13)

- "Como consecuencia de la transmisión de las acciones de la sociedad C, cuyo activo se encuentra constituido en más de un 50 por 100 por inmuebles, a la sociedad consultante (sociedad A), está no adquiere una posición de control que no tuviera con anterioridad a la transmisión. La venta supone para la consultante (sociedad A), el dominio directo del 100 por 100 de la sociedad C, pero ya ostentaba, antes de dicha venta, el dominio indirecto de esta sociedad a través de su participación de 75,02 por 100 en la sociedad transmitente (sociedad B), la cual a su vez controlaba directamente el 100 por 100 de la sociedad C. Por lo tanto, no se dan los requisitos del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores para gravar la transmisión de las acciones" (2690-97)

- "En primer lugar la Resolución de 23 de diciembre de 1997 declara que no concurren los requisitos del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores para gravar la transmisión de las acciones en el supuesto de que, antes de la venta, la sociedad adquirente ostentase el dominio indirecto de la sociedad cuyas acciones se transmiten, a través de su participación en la sociedad transmitente que a su vez controlaba el 100% de dicha sociedad, dado que la sociedad adquirente no obtiene una posición de control que no tuviera con anterioridad a la transmisión. Igual criterio se mantiene en Resolución de 10 de mayo de 1994.

La resolución de 17 de julio de 1996 se refiere al supuesto de cuatro sociedades (A,B,C y D) ninguna de las cuales posee más del 50 por 100 del capital social de otra sociedad (Sociedad X), siendo todas ellas propiedad de una persona física, estableciendo que si se transmiten las acciones de esta última sociedad entre las distintas compañías que ostentaban las acciones, de tal forma que solo una de ellas quede como propietaria única de las acciones, efectivamente la transmisión de dichas acciones a una única sociedad supondrá para ella la obtención de la titularidad total del patrimonio inmobiliario, adquiriendo una posición de control que no tenía con anterioridad a la transmisión, y sin que influya para esta gravar la transmisión de las acciones en el supuesto de que, antes de la venta, la sociedad adquirente ostentase el dominio indirecto de la sociedad cuyas acciones se transmiten, a través de su participación en la sociedad transmitente que a su vez controlaba el 100% de dicha sociedad, dado que la sociedad adquirente no obtiene una posición de control que no tuviera con anterioridad a la transmisión. Igual criterio se mantiene en Resolución de 10 de mayo de 1994"

A la resolució de 31 de maig de 1995 el TEAC estableix el següent:

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

--	--	--