

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

Número de consulta	CV0157-2019
Data d'emissió	20/06/2019
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 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats (en endavant, Llei de l'IS)

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)

Qüestions plantejades:

A efectes de l'aplicació del règim fiscal especial previst a la Llei de reorganització empresarial en relació a l'operació societària plantejada, es formulen les qüestions següents:

- Aplicació del règim fiscal especial previst a la Llei de reorganització empresarial a l'operació de bescanvi de valors efectuada per la consultant, a una societat preexistent, íntegrament participada per aquesta.
- Valoració, als efectes de l'impost sobre Societats, de les participacions rebudes per la societat participada per la consultant, en l'operació de bescanvi de valors plantejada.
- Valoració, als efectes de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, de les participacions rebudes per la consultant, en l'operació de bescanvi de valors plantejada.

1. DESCRIPCIÓ DELS FETS:

La consultant és una persona física amb residència fiscal a Andorra, subjecte passiu de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (en endavant, IRPF). D'entre els elements que integren el patrimoni de la consultant, es consulta sobre les participacions que aquesta ostenta en el capital social de dues societats, una amb residència fiscal a Andorra (en endavant societat A) i una altra amb residència fiscal a Espanya (en endavant societat B).

La societat A és una societat amb residència fiscal a Andorra, que va ésser constituïda, mitjançant escriptura pública i es troba degudament inscrita en el registre de societats del Govern d'Andorra. En aquest sentit, l'objecte social de la societat A comprèn, entre d'altres, la gestió i explotació del patrimoni propi.

La totalitat del capital social de la societat A es troba en mans de la consultant des del moment de la seva constitució, moment a partir del qual aquesta ha vingut duent a terme les seves inversions a través de dita societat.

El principal actiu integrant del Balanç de la societat A és la inversió financera en la societat de responsabilitat limitada espanyola B, essent dita participació en el capital social de B del 76,10%, mantinguda des de la darrera ampliació de capital dinerària duta a terme per la societat B a l'any 2018. En aquest sentit, amb caràcter previ a l'esmentada ampliació de capital, la totalitat del capital social de B era posseït, des de la seva constitució i com a conseqüència de la inexistència d'una estructura societària suficient a Andorra (això és, prèviament a la constitució de la societat A), per la consultant.

Convé també posar de manifest que, a data de presentació de la present consulta, la societat A no disposa de crèdits fiscals significatius pendents de compensar o aplicar, essent subjecte passiu de l'Impost sobre Societats (en endavant, IS), tributant al tipus impositiu general previst a l'article 41.1 de la Llei de l'IS.

Per la seva banda, la societat B va ésser constituïda, mitjançant escriptura pública i es troba degudament inscrita en el Registre Mercantil de Barcelona (Espanya).

El principal actiu integrant del Balanç de B és la seva participació en una societat anònima espanyola, subjecte passiu de l'IS a Espanya. Addicionalment, integren també el patrimoni de B (si bé amb una menor rellevància respecte del seu actiu principal) les participacions en dues societats de responsabilitat limitada espanyoles, també subjectes passius de l'IS a Espanya i amb activitat de holding d'empreses relacionades amb el sector de la construcció i immobiliari a Espanya.

Fruit de la seva activitat, la societat B ha vingut generant una sèrie de bases de tributació negatives que a data de la present consulta, estan pendents de compensació a Espanya. En aquest sentit, en cap cas dits crèdits fiscal podrien ser objecte de compensació i/o utilització a Andorra.

En aquest sentit, la constitució i recent posada en funcionament efectiu de la societat A fa que l'actual estructura patrimonial de la consultant no sigui òptima en allò que es refereix a la seva gestió, existint una dualitat d'estructures i de costos de gestió, que es veurien mitigats en cas que les participacions societàries mantingudes directament per la consultant (entre les que es troben les participacions en B) es trobessin centralitzades a través de la societat A. Addicionalment, l'existència d'una societat encarregada de la gestió de les inversions financeres i de la resta del patrimoni empresarial de la consultant permet una gestió centralitzada i professionalitzada, de la qual es podria beneficiar la consultant en cas d'aportar les seves participacions en el capital social de B.

En virtut de l'anterior, la consultant es planteja la possibilitat d'aportar la totalitat de la seva participació en el capital social de B a la societat A, de manera que A ostenti la condició de soci únic de B. Al respecte, és important posar de manifest que la totalitat de les participacions que serien objecte d'aportació van ser adquirides per la consultant amb anterioritat a la constitució de la societat A, havent estat totes les participacions de B emeses amb posterioritat a la constitució de la societat A adquirides per aquesta.

Vista la situació actual descrita, i tenint en compte el contingut de la Llei de reorganització empresarial, la consultant es planteja la possibilitat de reorganitzar la seva estructura patrimonial actual, amb la finalitat d'aconseguir una gestió més professionalitzada i eficient del seu patrimoni empresarial i financer.

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

Es planteja l'aportació no dinerària a la societat A de les participacions que la consultant ostenta de forma directa en el capital social de B, passant A a ser el soci únic de la societat espanyola.

L'objectiu de l'operació plantejada és la reestructuració patrimonial del grup de societats propietat de la consultant, amb la finalitat d'obtenir el màxim rendiment de l'activitat. En aquest sentit, es persegueix com objectiu la unificació de les participacions de la consultant i de A en B, sota una mateixa titularitat (A), de manera que les inversions a Espanya, tant en actius industrials com immobiliaris depenguin d'una única titularitat (B), optimitzant així el seu rendiment, homogeneïtzant els criteris i polítiques empresarials i aconseguint una major eficiència. Així mateix, amb aquesta estructura, les inversions a Andorra es situarien sota la titularitat d'una entitat andorrana (A), tant per motius d'agilitat en la realització d'operacions, com de l'existència de menors obstacles administratius en el desenvolupament de la seva activitat.

En aquest sentit, els motius econòmics i organitzatius que justifiquen l'esmentada operació són els que es detallen a continuació:

- Simplificació i professionalització de la gestió de les inversions financeres i del patrimoni empresarial.

- Generació d'economies d'escala i enfortiment del posicionament del grup participat per la consultant.
- Facilitar la gestió eficaç de la tresoreria i la materialització de noves inversions a Andorra.
- Separació del patrimoni personal de l'empresarial, limitant així la responsabilitat de la consultant de la gestió de les participacions financeres.

Atenent a l'operació plantejada i als objectius perseguits amb la mateixa, la consultant presenta la següent consulta davant aquesta Administració, relativa als aspectes que es detallen a continuació:

- Aplicació del règim fiscal especial previst a la Llei de reorganització empresarial a l'operació consistent en el bescanvi de valors mitjançant l'aportació a la societat A, de les participacions en el capital social de B, efectuada per la consultant.
- Valoració als efectes de l'IRPF, de les accions rebudes per la consultant, en l'operació plantejada.

2. INTERPRETACIÓ FISCAL DE LA SITUACIÓ PLANTEJADA:

Tal i com s'ha indicat anteriorment, es planteja una reorganització del patrimoni de la consultant. En aquest sentit, de l'operació de bescanvi de valors plantejada es poden derivar implicacions tributàries a nivell de tributació directa i indirecta. Així mateix, resulta rellevant determinar l'aplicació del règim especial de neutralitat previst en la Llei de reorganització empresarial a l'operació plantejada.

Arrel dels antecedents exposats anteriorment, l'objecte de la present consulta és aclarir les implicacions fiscals derivades de l'operació plantejada tenint en compte les particularitats descrites a l'apartat anterior i la legislació vigent a data de la present consulta.

2.1. BESCANVI DE VALORS - APLICACIÓ DEL RÈGIM FISCAL DE NEUTRALITAT

L'article 24 del Decret legislatiu de publicació del text refós de la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques (en endavant, Llei de l'IRPF) disposa que "Als efectes d'aquest impost, es consideren "guanys i pèrdues de capital" les variacions en el valor del patrimoni de l'obligat tributari que es posin de manifest amb motiu de qualsevol alteració en la seva composició, excepte que per aplicació d'aquesta Llei es considerin rendes".

En aquest sentit, l'article 25 de la Llei de l'IRPF estableix la mecànica de càlcul dels guanys i pèrdues de capital dels obligats tributaris de l'IRPF. L'esmentat article estableix que "l'import dels guanys o pèrdues de capital és: a) En els casos de transmissió a títol oneros o lucratiu, la diferència entre els valors d'adquisició i transmissió dels elements patrimonials. b) En la resta de casos, el valor real dels elements patrimonials o les seves parts, si escau. [...]".

No obstant allò disposat de forma genèrica per la Llei de l'IRPF, la Llei de reorganització empresarial ha establert, per a determinades operacions societàries entre les que s'inclouen els bescanvis de valor com el plantejat en la present consulta vinculant, una sèrie de mecanismes destinats a diferir la tributació que es pogués derivar de dites operacions. En aquest sentit es pronuncia el legislador quan, en l'exposició de motius de l'esmentada Llei de reorganització empresarial, assenyala que "des del punt de vista tècnic, el mecanisme utilitzat en el marc dels impostos directes per aconseguir la neutralitat fiscal que busca assolir la Llei és el de diferiment. És a dir, les rendes que puguin posar-se de manifest en les persones o entitats que intervenen en una operació de reorganització empresarial no deixen de tributar de forma definitiva, sinó que la seva tributació es trasllada a un moment posterior. Més concretament, el recurs tècnic utilitzat per aconseguir aquest diferiment és la no -integració a les bases de tributació de les rendes generades per les operacions de reorganització i el manteniment dels valors fiscals del transmissor en el patrimoni de l'adquirent".

D'acord amb el contingut de la Llei de reorganització empresarial, l'aplicació del règim de neutralitat previst en dita Llei requereix de l'acompliment d'una sèrie de requisits objectius i, d'altra banda, de requisits subjectius.

Requisits objectius

En l'escenari plantejat, es procediria a formalitzar un bescanvi de valors a través del qual la consultant aportaria a la societat A el total de participacions que manté actualment en el capital social de B, passant a ser A el soci únic de dita societat, ampliant el seu percentatge de participació del 76,10% actual, al 100%.

L'article 2.5 de la Llei de reorganització empresarial disposa que té la consideració d'aportació no dinerària d'altres actius l'operació per la qual "una entitat adquireix una participació en el capital social d'una altra entitat que li permet obtenir la majoria de drets de vot d'aquesta altra entitat o, si ja disposa de la majoria referida, adquirir-ne una major participació, mitjançant l'atribució als socis de l'altra entitat, a canvi dels seus valors, de valors representatius del capital social de la primera entitat, atenent una norma proporcional, 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".

Per la seva banda, l'article 8.1 de la referida Llei disposa que "no s'han d'integrar en 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 operacions de bescanvi de valors quan els socis que realitzin el bescanvi rebin valors representatius del capital social d'una entitat resident fiscal al Principat d'Andorra. No obstant això, cadascun dels socis que efectuïn el bescanvi de valors pot optar

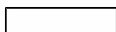
per integrar a la base de tributació de l'impost que sigui aplicable la totalitat de les rendes obtingudes com a conseqüència de l'operació, sense que aquesta opció impliqui la renúncia a l'aplicació del règim previst en aquesta Llei a l'operació".

Entén la consultant que en l'operació plantejada es donaria compliment a tots els requisits objectius esmentats en els articles 2.5 i 8.1. reproduïts:

- Les participacions socials aportades a A per la consultant permeten que dita societat amplii la seva participació en el capital social de B, de la que ja ostenta una participació majoritària des del 2018.
- A canvi de l'aportació efectuada, la consultant, com a aportant, rebria valors representatius del capital social de A.
- La Societat adquirent, això és A, és una entitat resident fiscal a Andorra.

Requisits subjectius

El contingut d'aquest text
és d'accés exclusiu per a usuaris subscrits



La subscripció a LesLleis.com inclou:

- Accés il·limitat als textos refosos de lleis i reglaments
- Lectura de textos legals vigents anteriors al BOPA
- Inclusió de textos a demanda
- Sense publicitat