

Consulta vinculant en relació amb la consideració d'aportació no dinerària a efectes del règim fiscal de les operacions de reestructuració empresarial.

Número de consulta	CV0174-2020
Data d'emissió	17/01/2020
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:

Decret legislatiu de l'1-08-2018 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)

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)

Temàtica de les qüestions plantejades:

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

- Confirmació de l'aplicació del règim especial previst a la Llei de reorganització empresarial a l'operació consistent en l'aportació no dinerària plantejada pel consultant, a una societat preexistent participada majoritàriament per aquest.
- Valoració, als efectes de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (en endavant, IRPF), de les participacions rebudes pel consultant en aportació no dinerària plantejada, i determinació de la seva data d'adquisició a efectes fiscals.
- Valoració i determinació de la data d'adquisició, als efectes de l'Impost sobre Societats (en endavant, IS) i de l'Impost sobre les Plusvàlues en les Transmissions Patrimonials (en endavant, IPTPI) dels actius immobiliaris aportats pel consultant, en l'aportació no dinerària plantejada.

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 l'operació de reorganització empresarial plantejada en la present consulta.

2. DESCRIPCIÓ DELS FETS:

El consultant és una persona física amb residència fiscal andorrana, subjecte passiu de l'IRPF. D'entre els elements que integren el patrimoni del consultant, aquest és ple propietari de diferents actius immobiliaris situats al Principat d'Andorra, quins van ser obtinguts mitjançant donacions dutes a terme pels pares del consultant, atorgades a través d'escriptura pública.

A data de la present consulta vinculant, part dels referits actius immobiliaris es troben explotats pel consultant mitjançant l'activitat d'arrendament d'habitatges. Així mateix, part dels immobles esmentats no ha estat afectats a cap activitat econòmica des de la seva adquisició per part del consultant, se bé serien susceptibles de ser afectats a dita activitat econòmica.

En aquest sentit, val a dir que el consultant es troba degudament donat d'alta com a empresari, tributant així per la referida activitat d'arrendament d'habitatges com a rendiment d'activitats econòmiques en l'IRPF i per l'Impost General Indirecte (en endavant, IGI). En el desenvolupament de la seva activitat, el consultant suporta una sèrie de despeses de tercers (subministraments, manteniment dels edificis, serveis exteriors, etc.) necessaris per a la correcta ordenació dels mitjans materials afectes a l'activitat econòmica d'arrendament. Així mateix, dites despeses, així com la resta d'ingressos i despeses associades a l'activitat econòmica del consultant són degudament reflectides en la comptabilitat del consultant, en base a la normativa del Pla general de comptabilitat.

Adicionalment, juntament amb la seva dona (en endavant, "la dona del consultant"), el consultant és soci de de la societat A (en endavant, la Societat), societat anònima amb residència fiscal andorrana en la que participen íntegrament. En aquest sentit, el percentatge de participació del consultant en el capital social de A és del 99,67%, pertanyent el 0,33% restant a la seva dona.

La societat A 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, entre altres comprèn la gestió i explotació del patrimoni propi.

Esdevé rellevant tenir en compte que, a data de la present consulta vinculant, la societat no disposa d'actius significatius en el seu Balanç, degut a la seva inactivitat des de la seva constitució.

L'actual estructura patrimonial i societària en la que participa el consultant genera una sèrie de deficiències de funcionament, administratives i econòmiques, derivades de l'existència d'una persona jurídica sense activitat quin objecte social coincideix amb l'activitat econòmica realitzada pel consultant a nivell d'empresari individual.

En aquest context, i amb la voluntat de permetre una millor gestió estratègica del seu negoci d'explotació immobiliària a Andorra, l'agrupació en una sola societat, això és de la societat A, de la majoria del patrimoni immobiliari del consultant afecte a l'activitat econòmica d'arrendament (actualment en mans del consultant de forma directa com a empresari individual), permetria una gestió centralitzada i professionalitzada, dedicada exclusivament a l'administració d'aquesta tipologia d'actius, els quals quedarien plenament diferenciats de la resta d'actius immobiliaris, tant d'ús privatiu com d'explotació individualitzada, del consultant.

En aquest sentit, resulta necessari precisar que únicament quedarien fora de l'àmbit d'aquesta operació aquells actius immobiliaris d'ús privatiu i determinats actius que, tot i estar afectes a l'activitat d'arrendament, la seva repartició entre els fills del consultant de forma directa es troba ja decidida i planificada.

Vista la situació actual descrita, i tenint en compte l'aprovació i publicació de la Llei de reorganització empresarial, el consultant es planteja una operació destinada a reorganitzar l'estructura empresarial actual, amb la finalitat d'assolir una gestió més eficient del seu patrimoni immobiliari.

Descripció de l'operació a realitzar

A continuació es presenta l'operació respecte la qual es qüestiona a aquesta Administració. Aquesta operació respon a un plantejament global dels motius econòmics i estratègics del consultant, que també es detallen a continuació:

Es planteja l'aportació no dinerària a la societat A, societat participada pel consultant, de la major part del patrimoni immobiliari del consultant afecte o susceptible de ser afectat a l'activitat econòmica d'arrendament, atribuint-se al mateix les noves participacions resultants. La societat A, quin objecte social és la gestió immobiliària, afectaria la totalitat dels actius rebuts a la seva activitat, subrogant-se en totes aquelles obligacions que fins al moment recaiguessin en el consultant.

Objectius a assolir amb les operacions a realitzar

Els motius econòmics i organitzatius que justifiquen l'operació anteriorment assenyalada són els que es detallen a continuació:

- Concentració i racionalització de l'activitat econòmica d'explotació d'immobles: amb aquesta operació es racionalitza l'estructura

patrimonial i empresarial del consultant, unificant sota el paraigua d'una societat constituïda a tal efecte, la majoria dels actius immobiliaris exclusivament afectes a l'activitat econòmica d'arrendament a desenvolupar pel consultant.

- Desenvolupament de nous projectes: la concentració de l'activitat en una única entitat amb recursos propis i que mostri una imatge externa sòlida permetria incrementar la capacitat comercial, d'administració i de negociació amb tercers, obrint la possibilitat d'assolir nous projectes immobiliaris i l'obtenció de noves vies de finançament en cas necessari, sense comprometre el patrimoni personal del consultant.
- Implicació familiar: l'operació en qüestió permetria la incorporació de la dona del consultant, així com els futurs successors del negoci de forma progressiva, fomentant així una millor i més eficient realització de l'activitat a nivell familiar.
- Simplificació de la futura successió: el resultat de l'operació plantejada permetria facilitar la futura successió del patrimoni del consultant als seus descendents, de forma que es simplificaria la separació d'una futura herència a través del repartiment de les participacions en dita societat. Aquest fet, juntament amb la facilitació de la implicació dels membres del grup familiar del consultant en la presa de decisions de la societat permetria assegurar la continuïtat de l'activitat a llarg termini, mitjançant els riscos de degradació del patrimoni familiar i venda dels actius en futures successions.
- Limitació de riscos: l'aportació dels actius a la societat permetria limitar tot eventual impacte negatiu que pogués sofrir l'activitat econòmica, compartimentant riscos i evitant que aquests afectin a la resta del patrimoni del consultant.

Impacte econòmic de les operacions plantejades

En relació amb l'impacte econòmic que es derivaria com a conseqüència de la formalització de l'operació plantejada, aquesta part procedeix a efectuar determinades puntualitzacions en relació a alguns dels motius econòmics ja exposats en la consulta:

- Concentració de l'activitat econòmica: A data de la present consulta, les despeses associades a la gestió de l'activitat d'arrendament desenvolupada directament pel consultant representen, aproximadament, el 45% del volum d'ingressos. A aquest import de despeses, cal addicionar les despeses pròpies del manteniment de la societat, actualment sense activitat significativa. En aquest sentit, si bé no és possible quantificar amb precisió l'impacte de la concentració de l'activitat en una societat, la mateixa permetria potenciar l'eficàcia en la presa de decisions per part dels titulars del negoci, a més de permetre una gestió més racionalitzada i eficient dels mateixos, reduint el pes relatiu de les despeses de gestió dels immobles, conseqüència d'un previsible augment de la xifra d'ingressos i d'una optimització de les despeses.
- Desenvolupament de nous projectes: Fruit de la concentració i l'especialització sota una societat, es permet accedir a un ventall d'inversions més ampli, incloent la possibilitat d'una inversió directa en capital. Aquest accés a un finançament més variat, pot generar millors condicions contractuals que en el cas de projectes participats directament pel consultant de forma individual.
- Limitacions de riscos: Si bé no resulta possible quantificar l'impacte econòmic d'aquest motiu econòmic a data de la present consulta, la separació de l'activitat econòmica d'arrendament respecte del patrimoni privatiu del consultant permet minimitzar el risc d'afectació legal sobre aquest darrer, en cas d'hipotètiques reclamacions civils o administratives associades a l'activitat econòmica de la societat. En aquest sentit, el potencial impacte econòmic de l'operació s'identificaria amb el patrimoni privatiu del consultant.
- Simplificació de la futura successió: el resultat de l'operació plantejada permetria facilitar la futura successió del patrimoni del consultant als seus descendents, de forma que es dificultaria l'existència de potencials conflictes que poguessin comportar ineficiències econòmiques a nivell familiar (tals com litigis entre hereus, vendes a preu inferior al de mercat conseqüències de desavinences familiars, etc.).

Consultes plantejades

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

En relació amb l'operació plantejada d'aportació no dinerària plantejada:

- Confirmació de l'aplicació del règim fiscal especial previst a la Llei de reorganització empresarial a l'operació consistent en l'aportació no dinerària plantejada pel consultant, a una societat preexistent participada per aquest.
- Confirmació que, en l'operació d'aportació no dinerària objecte de la present consulta, les participacions socials rebudes pel consultant s'haurien de valorar, a efectes fiscals, pel mateix valor i antiguitat dels elements patrimonials aportats.
- Confirmació que, en l'operació d'aportació no dinerària objecte de la present consulta, els actius immobiliaris aportats a la societat s'haurien de valorar, a efectes fiscals, pel mateix valor que tenien en seu del consultant. De la mateixa manera, confirmació que aquests elements haurien de conservar la mateixa data d'adquisició que tenien quan formaven part del patrimoni empresarial del consultant.

3.INTERPRETACIÓ FISCAL DE LA SITUACIÓ PLANTEJADA:

Tal i com s'ha indicat anteriorment, es planteja una reorganització del patrimoni immobiliari del consultant. En aquest sentit, de l'operació plantejada es podrien derivar implicacions 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 d'aportació no dinerària prevista.

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.

3.1. APORTACIÓ NO DINERÀRIA DE BÉNS IMMOBLES – APLICACIÓ DEL RÈGIM FISCAL DE NEUTRALITAT

L'article 14 de la Llei de l'IRPF, al seu apartat primer, preveu que constitueixen rendes d'activitats econòmiques “les que, procedint del treball personal i del capital conjuntament, o d'un sol d'aquests factors, impliquin 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”.

Adicionalment, l'article 15 de la Llei de l'IRPF estableix que “en el mètode de determinació directa, les rendes netes d'activitats econòmiques es calculen segons el que preveu l'article 16”.

En aquest sentit, l'article 16 de la Llei de l'IRPF preveu, al seu apartat primer, que “la determinació de la renda de les activitats econòmiques en la modalitat d'estimació directa es fa d'acord amb les normes de l'impost sobre societats, sense perjudici de les normes especials establertes en aquesta Llei”.

Per la seva banda, l'article 24 de la 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 les aportacions no dineràries com la plantejada 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, el consultant procediria a formalitzar una aportació no dinerària a la societat A, de la majoria dels béns immobles afectes a l'activitat econòmica d'arrendament d'habitatges que aquest manté actualment en el seu patrimoni empresarial a nivell individual. Com hem fet referència prèviament, tot i que a data d'avui només alguns dels actius es troben efectivament arrendats, val a dir que és voluntat del consultant aconseguir explotar en arrendament la totalitat dels béns immobles aportats, en el marc de l'activitat econòmica de la societat A.

L'article 2.4.b) de la Llei de reorganització empresarial detalla la definició no dinerària d'altres actius. En particular, té aquesta consideració l'operació per la qual “[...] b) Una persona física aporta una branca d'activitat o un o diversos elements patrimonials afectes al desenvolupament d'una activitat econòmica o accions o participacions en el capital social d'entitats que representin una participació d'almenys el 5% del seu capital social a una entitat resident al Principat d'Andorra, i rep a canvi valors representatius del capital social de l'entitat beneficiària de l'aportació”.

Per la seva banda, l'article 3.1 de la referida Llei disposa que “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”.

En l'operació plantejada es donaria compliment a tots els requisits objectius esmentats en els articles 2.4.b) i 3.1 reproduïts a continuació:

Pel que fa als béns immobles afectes a l'activitat d'arrendament:

- a) Els béns immobles són elements patrimonials afectes al desenvolupament d'una activitat econòmica.
- b) Els consultant, això és qui duu a terme l'aportació, és resident fiscal al Principat d'Andorra
- c) La societat adquirent, és una entitat resident fiscal a Andorra.
- d) A canvi de l'aportació efectuada pel consultant, com a aportant, rebria valors representatius del capital social de la societat A.

Requisits subjectius

Adicionalment als requisits de caire objectiu previstos al llarg del redactat de la Llei de reorganització empresarial, l'article 15.2 de l'esmentada Llei estableix que "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".

Com es pot apreciar, s'exigeix que les operacions formalitzades sota el règim especial de neutralitat fiscal es duguin a terme per motius econòmicament vàlids i no per motius fiscals. En aquest sentit, tal i com s'ha fet esment en els antecedents de la present consulta, l'aportació no dinerària es duria a terme per una sèrie de motius que entenem que serien susceptibles de justificar el seu fons econòmic:

- Concentració i racionalització de l'activitat econòmica d'explotació d'immobles: amb aquesta operació es racionalitza l'estructura patrimonial i empresarial del consultant, unificant sota el paraigua d'una societat constituïda a tal efecte, la majoria dels actius immobiliaris exclusivament afectes a l'activitat econòmica d'arrendament.
- Desenvolupament de nous projectes: la concentració de l'activitat en una única entitat amb recursos propis i que mostri una imatge externa sòlida permetria incrementar la capacitat comercial, d'administració i de negociació amb tercers, obrint la possibilitat d'assolir nous projectes immobiliaris i l'obtenció de noves vies de finançament en cas necessari, sense comprometre el patrimoni personal del consultant.
- Implicació familiar: l'operació en qüestió permetria la incorporació de la dona del consultant, així com els futurs successors del negoci de forma progressiva, fomentant així una millor i més eficient realització de l'activitat a nivell familiar.
- Simplificació de la futura successió: el resultat de l'operació plantejada permetria facilitar la futura successió del patrimoni del consultant als seus descendents, de forma que es simplificaria la separació d'una futura herència a través del repartiment de les participacions en dita societat. Aquest fet, juntament amb la facilitació de la implicació dels membres del grup familiar del consultant en la presa de decisions de la societat permetria assegurar la continuïtat de l'activitat a llarg termini, mitjançant els riscos de disgregació del patrimoni familiar i venda dels actius a futures successions.
- Limitació de riscos: l'aportació dels actius a la societat permetria limitar tot eventual impacte negatiu que pogués sofrir l'activitat econòmica, compartimentant riscos i evitant que aquests afectin a la resta del patrimoni privat i empresarial del consultant.

Comparatiu entre el comportament fiscal esperat per l'aplicació del règim especial de reorganització i el comportament fiscal de la seva inaplicació

Als efectes de facilitar la validació de l'existència dels motius econòmics vàlids requerits a l'article 15.2 de la Llei de reorganització, a continuació es procedeix a exposar el comportament fiscal de la societat que es podria preveure durant els propers tres exercicis, el qual no hauria de diferir significativament del comportament resultant de la inaplicació del règim especial, en virtut del següent:

- Tinença i explotació d'immobles: la simple tinença d'immobles per part de la societat comportaria la tributació directa i indirecta derivada de l'arrendament dels actius immobiliaris aportats. En aquest sentit, entén la consultant que l'aplicació del règim fiscal previst en la Llei de reorganització empresarial en cap cas comportaria una menor tributació en seu de la societat per aquest concepte.
- Tinença de participacions de la societat A: la simple tinença de participacions en la Societat no generaria cap renda addicional a les analitzades a continuació, motiu pel qual no es posarien de manifest diferències entre cap dels escenaris plantejats.
- Distribució de dividends per part de la societat A: d'acord amb el contingut de l'article 20 de la Llei de l'IS, entén aquesta part que una hipotètica distribució de dividends de la filial tindria el mateix tractament, a efectes fiscals, en tots els casos, amb independència que resulti d'aplicació el règim fiscal de reorganització.

Registreu-vos a LesLleis.com per

accedir al contingut complert d'aquesta pàgina.