

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

Número de consulta	CV0200-2021
Data d'emissió	30/03/2021
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 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)

#### 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, es manifesta 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 per al període 2021 i següents.

#### 2. DESCRIPCIÓ DELS FETS:

El consultant és una persona física amb residència fiscal andorrana, subjecte passiu de l'impost sobre la Renda de les Persones Físiques (en endavant IRPF). D'entre els elements que integren el seu patrimoni, la present consulta fa referència als actius immobiliaris detallats a continuació, situats tots ells en territori andorrà, respecte dels quals el consultant va obtenir la plena propietat durant l'exercici 2020:

- Terreny denominat X.

El consultant va rebre per donació del seu pare la nua propietat del terreny, atorgada a través d'escriptura pública. En aquest sentit, l'usdefruit de l'esmentat terreny va romandre en seu del pare del consultant fins l'exercici 2020, qui el va destinar al seu arrendament.

A l'any 2020, el consultant va esdevenir ple propietari del terreny com a conseqüència de la renúncia de l'usdefruit per part del seu pare, formalitzada mitjançant escriptura pública.

- Immoble denominat Edifici X, juntament amb tres places de pàrquing i un traster

Aquestes propietats van ser adquirides pel consultant a una societat andorrana, mitjançant compravenda atorgada en escriptura pública a l'any 2020.

Des del 2020, fruit de l'adquisició de la plena propietat per part del consultant, aquest es va subrogar en la posició d'arrendador del terreny, mitjançant la formalització d'un nou contracte amb l'arrendatari fins aquell moment. Addicionalment, des de l'exercici 2020, el consultant també ha arrendat l'immoble X.

Atenent a l'anterior, en el propi exercici 2020 el consultant ha passat a tenir la consideració d'empresari a efectes de l'Impost General Indirecte (en endavant, IGI), condició que no ostentava fins aquell moment.

Actualment el consultant es troba en un procés d'estudi i negociació amb terceres parts en relació a la possible execució d'una promoció immobiliària en una part del terreny que recentment ha percebut. Addicionalment, el consultant es planteja segregar i transmetre una part minoritària del terreny.

Vista la situació actual descrita, és voluntat del consultant separar els actius recentment adquirits i actualment afectats a l'activitat econòmica d'arrendament del seu patrimoni personal d'ús privatiu, amb la finalitat de delimitar des d'un inici la composició del patrimoni efectivament destinat al desenvolupament de l'activitat econòmica d'arrendament, separant-lo del seu patrimoni personal no afecte a cap activitat econòmica.

En aquest sentit, el consultant es planteja constituir una nova societat (en endavant, New Co), a quina aportaria tots els béns immobles afectes a l'activitat i recentment adquirits, és a dir, el terreny i l'Edifici X. L'objecte social de la New Co inclouria en tot cas l'activitat d'arrendament, podent incloure també la promoció de béns immobles.

En conseqüència, els únics immobles no aportats a la New Co serien aquells destinats exclusivament al seu ús privatiu per part del consultant.

En base a la situació descrita, i tenint en compte l'aprovació i publicació de la Llei de Reorganització empresarial, el consultant es planteja la duta a terme de l'operació d'aportació no dinerària dels immobles afectes a una activitat econòmica a una New Co, amb l'objectiu de reorganitzar la seva estructura patrimonial actual, facilitant una gestió més professionalitzada de l'activitat econòmica d'arrendament així com d'una potencial nova activitat de promoció immobiliària, alhora que limitaria l'impacte que els potencials riscos associats a dites activitats poguessin tenir en el seu patrimoni privatiu no afecte a cap activitat econòmica.

Aquesta voluntat de separar des d'un bon inici el patrimoni afecte a l'activitat econòmica d'arrendament ha portat a que el consultant no s'hagi deduït l'IGI suportat durant l'exercici 2020 en l'adquisició dels immobles, als efectes que dita deducció sigui duta a terme per la New Co, en virtut de la subrogació de drets i obligacions prevista a la Llei de Reorganització empresarial.

#### Descripció de l'operació a realitzar

Es planteja l'aportació no dinerària a una New Co, quina es trobaria exclusivament participada pel consultant, de la totalitat del seu patrimoni afecte a l'activitat econòmica d'arrendament adquirit a l'any 2020, atribuint-se al mateix la totalitat de les noves participacions resultants.

#### 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:

- Racionalització del patrimoni del consultant i professionalització de l'activitat econòmica d'arrendament des de l'inici de l'activitat.
- Facilitar l'escomesa i el desenvolupament de nous projectes econòmics i empresarials.
- Limitació de riscos i protecció del patrimoni privatiu del consultant.
- Simplificació de la futura successió.

#### 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:

- a. Confirmació de que els motius econòmics plantejats pel consultant resulten motius econòmics vàlids als efectes de l'aplicació del règim fiscal especial previst a la Llei de Reorganització Empresarial a l'operació plantejada.
- b. Confirmació de l'aplicació del règim fiscal especial previst a la Llei de Reorganització Empresarial a l'aportació no dinerària plantejada pel consultant.
- c. Confirmació que, fruit l'aplicació del règim fiscal especial previst a la Llei de Reorganització Empresarial a l'aportació no dinerària plantejada pel consultant, la New Co es subrogarà en el dret del consultant a deduir-se l'IGI suportat en l'adquisició d'alguns dels immobles aportats.
- d. 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.

e. Confirmació que, en l'operació d'aportació no dinerària objecte de la present consulta, els actius aportats a la New Co 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

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 APLICACIÓ DEL RÈGIM FISCAL DE NEUTRALITAT

##### 3.1.1. Compliment dels requisits normatius

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 cas de no resultar d'aplicació l'esmentat règim especial. En aquest sentit es pronuncia el legislador quan, en l'exposició de motius de l'esmentada Llei de Reorganització Empresarial, assenyalava 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 una New Co de la totalitat dels béns immobles afectes a l'activitat econòmica d'arrendament que aquest ha començat a explotar des del moment de la seva adquisició (això és, durant l'exercici 2020) com a empresari a nivell individual.

L'article 2.4.b) de la Llei de Reorganització Empresarial detalla la definició d'aportació 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".

D'acord amb les característiques pròpies de l'operació plantejada, entén el consultant que la mateixa donaria compliment a tots els requisits objectius esmentats en els articles 2.4.b) i 3.1 de la Llei de Reorganització Empresarial, ja que:

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

##### 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, l'aportació no dinerària plantejada es duria a terme per una sèrie de motius que entenem que serien susceptibles de justificar el seu fons econòmic i que es detallen a continuació:

- Racionalització del patrimoni del consultant i professionalització de l'activitat econòmica d'arrendament des de l'inici de l'activitat: tal i com ja s'ha exposat en l'escrit de la present consulta, el consultant ha adquirit recentment uns actius immobiliaris que l'han convertit en empresari persona física, condició que no ostentava fins aquell moment. L'operació d'aportació no dinerària plantejada permetria racionalitzar l'estructura patrimonial i empresarial del consultant des d'un inici, unificant sota el paraigua d'una New Co constituïda a tal efecte, la totalitat dels actius immobiliaris afectes a l'activitat d'arrendament, sent possible la seva gestió per part de professionals en aquesta activitat econòmica.
- Facilitar l'escomesa i el desenvolupament de nous projectes econòmics i empresarials: La concentració en una societat de la totalitat dels actius immobiliaris exclusivament afectes a una activitat econòmica facilitaria la potencial execució per part del consultant de noves inversions i de nous projectes empresarials, incloent la possibilitat d'una inversió directa de tercers en el capital de la societat així com l'obtenció del finançament necessari sense comprometre el patrimoni personal del consultant.
- Limitació de riscos i protecció del patrimoni privatiu del consultant: la separació de l'activitat econòmica d'arrendament respecte del patrimoni privatiu del consultant permetria minimitzar el risc d'afectació legal sobre aquest darrer, en cas d'hipotètiques reclamacions civils o administratives associades a l'activitat econòmica de la New Co.
- 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 conseqüència de desavinences familiars, etc.).

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