

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	CV0238-2022
Data d'emissió	17/03/2022
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 sotassignats, Sr. A, (d'ara endavant, el "Cònjuge 1") i la Sra. B (d'ara endavant, el "Cònjuge 2"), referits conjuntament els "Consultants", compareixen davant d'aquesta Administració Tributària, i com millor en Dret escaigui,

EXPOSEM

Que d'acord amb els requisits establerts a l'article 65 del text refós de la Llei 21/2014 del 16 d'octubre, de Bases de l'Ordenament Tributari i a l'article 25 del Decret de 24 de març de 2013 (d'ara en endavant, LBOT), pel qual s'aprova el Reglament d'Aplicació dels Tributs, per mitjà del present escrit, volen formular davant l'Administració Tributària d'Andorra, consulta vinculant en relació amb l'impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF), a l'empara del 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; Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques; Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari; Llei 20/2007, del 18 d'octubre, de societats anònimes i de responsabilitat limitada, Llei 21/2006, del 14 de desembre, de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, (d'ara endavant, la "Llei de Reorganització").

MANIFESTACIONS PRÈVIES

I. Que d'acord amb allò que disposa l'article 25 del reglament d'aplicació dels tributs (d'ara en endavant, "RTA"), es manifesta de forma expressa que, en el moment de presentar aquesta consulta vinculant, els Consultants no estan tramitant un procediment o recurs administratiu relacionat amb la qualificació tributària plantejada en la present consulta.

Per tant, es sol·licita el criteri vinculant d'aquesta Administració Tributària en relació als fets que es descriuran a continuació, per al període impositiu 2022 i següents.

II. Que els Consultants volen conèixer l'opinió de l'Administració Tributària abans de dur a terme les operacions d'aportació no dinerària que es descriuen en la present consulta vinculant. Així mateix i a efectes de valorar que l'operació no s'efectua per motius fiscals (tal com preveu l'article 15.2 de la Llei de Reorganització), es detallen els motius econòmics que les motiven.

DESCRIPCIÓ DELS FETS

1. Els Consultants són dues persones físiques, de nacionalitat andorrana, casades en règim de separació de béns i, actualment residents fiscals a Andorra, per tant contribuents per l'IRPF. Els Consultants tenen dos fills també de nacionalitat andorrana i residents fiscals un a Andorra (d'ara endavant, el "Fill 1") i l'altre a Espanya (d'ara endavant, el "Fill 2").

LesLleis.com

2. Els Consultants son socis d'una societat mercantil andorrana de nova creació (d'ara endavant, la "Societat"), participada en un 48% pel Cònjuge 1, un 48% pel Cònjuge 2, un 2% pel Fill 1 i un 2% pel Fill 2. La Societat té per objecte l'explotació del patrimoni familiar i, a tal efecte, es proposa donar d'alta un comerç d'explotació de béns immobles.

3. Els Consultants són propietaris a nivell individual o proindivís, segons es detalla seguidament, dels següents béns immobles:

- a) 2 pisos, destinats a habitatge, que es troben actualment buits i són propietat del Cònjuge 1.
- b) 1 pis destinat a habitatge i una plaça d'aparcament, que es troben actualment arrendats i són propietat del Cònjuge 2.
- c) 2 locals comercials, amb una cambra destinada a magatzem i plaça d'aparcament, que es troben actualment arrendats i són propietat del Cònjuge 2.
- d) 1 pis destinat a habitatge i una plaça d'aparcament, que es troben actualment arrendats i són propietat dels Cònjuges en proindivís.

D'ara endavant, conjuntament els "Immobles".

4. Els Consultants es proposen portar a terme una ampliació de capital en la Societat, que comportarà la emissió de 100 noves participacions socials (d'ara endavant, les "Participacions Socials"). Les referides participacions seran subscrietes 50% pel Cònjuge 1 i 50% pel Cònjuge 2, pel seu valor nominal més una prima d'emissió.

5. Les Participacions socials seran desemborsades mitjançant l'aportació no dinerària dels Immobles (d'ara endavant, les "Operacions").

Atenent a les Operacions plantejades i als objectius perseguits amb les mateixes, els Consultants presenten la següent consulta davant aquesta Administració, relativa als aspectes que es detallen a continuació:

- a. Aplicació del règim fiscal especial previst a la Llei de reorganització empresarial a l'operació consistent en les aportacions no dineràries dels Immobles a la Societat, efectuades pels consultants.
- b. Valoració, als efectes de l'IRPF, de les participacions rebudes pels Consultants, en les aportacions no dineràries plantejades.

INTERPRETACIÓ FISCAL DE LA SITUACIÓ PLANTEJADA

Tal i com s'ha indicat anteriorment, es planteja una reorganització del patrimoni dels Consultants, mitjançant la centralització de tota una sèrie de béns immobles en la Societat. En aquest sentit, de les operacions d'aportació de béns immobles plantejades, es podrien 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 les operacions no dineràries previstes.

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

APORTACIÓ NO DINERÀRIA D'IMMOBLES - APLICACIÓ DEL RÈGIM FISCAL DE NEUTRALITAT

I. Qualificació:

a.- Pel que fa a l'aportació dels pisos destinats a habitatge, que es troben actualment buits.

L'operació d'aportació no dinerària d'altres actius està regulada en l'article 2.4 lletra c) de la Llei 17/2017, del 20 d'octubre, de règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial (endavant, LRFORE). D'acord amb l'article 2.4 lletra c) té la consideració d'operació d'aportació no dinerària d'altres actius l'operació per la qual:

"c) Una persona física aporta un o diversos béns immobles situats al Principat d'Andorra i no afectes al desenvolupament d'una activitat econòmica a una entitat resident al Principat d'Andorra la totalitat del capital social de la qual és titularitat, directament o indirectament, de l'aportant a títol individual o de forma conjunta amb persones unides a l'aportant per vincles de parentiu, inclòs el cònjuge i la parella en el cas d'unions estables de parella, segons es defineixen a la normativa reguladora de les unions estables de parella, per consanguinitat o adopció en línia descendent, ascendent o col·lateral, fins al quart grau inclusivament, i rep a canvi valors representatius del capital social de l'entitat beneficiària de l'aportació".

L'aportació no dinerària projectada dels 2 pisos que seran destinats a habitatge i, que es troben actualment buits- encaixa en el que s'estableix en l'article 2.4 lletra c) de la LRFORE abans referit, doncs els pisos no estan afectes actualment al desenvolupament d'una activitat econòmica. Actualment els Consultants estan portant a terme totes les gestions per efectuar reformes en els referits immobles que seran posteriorment arrendats, quedant d'aquesta manera en un futur afectes a l'activitat d'arrendament d'immobles que desenvoluparà la Societat.

b.- Pel que fa a l'aportació dels pisos destinats a habitatge i dels locals comercials, que es troben actualment arrendats.

L'operació d'aportació no dinerària d'altres actius està regulada en l'article 2.4 lletra b) de la LRFORE. D'acord amb l'article 2.4 lletra b) té la consideració d'aportació no dinerària d'altres actius 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.”

L'aportació no dinerària dels immobles ja siguin destinats a l'ús d'habitatge, magatzem, plaça d'aparcament o al de local comercial que es troben actualment arrendats, encaixaria en el que s'estableix en l'article 2.4 lletra b) de la LRFORE, sobre la base de les següents consideracions:

Activitat d'arrendament de béns immobles

Els consultants d'acord amb el que estableix la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda dels persones físiques (en endavant, LIRPF), en el seu article 14.2, han estat declarant els rendiments immobiliaris com a activitat econòmica en la seva declaració d'IRPF en el formulari 300.C, -activitats econòmiques-.

“Article 14. Rendes íntegres d'activitats econòmiques

2. L'obligat tributari que realitzi l'activitat d'arrendament de béns immobles pot optar per tributar d'acord amb el que es preveu en els articles 20 i 21, com a rendes del capital immobiliari.

Aquesta opció s'exerceix en la declaració que s'ha de presentar per aquest impost i vincula l'obligat tributari durant el període impositiu en què exerceixi i els dos períodes impositius següents.”

En aquest sentit, la consulta vinculant CV0063-2016, emesa per l'administració tributària andorrana, els refereix a l'activitat d'arrendaments d'immobles com una activitat no regulada expressament en la normativa:

“Pel que fa a la segona qüestió plantejada en relació amb el criteri per diferenciar els rendiments del capital immobiliari dels rendiments d'activitat econòmica d'acord amb l'impost sobre la renda de les persones físiques, us informem que les condicions exposades a la vostra consulta són circumstàncies rellevants, entre d'altres, que poden determinar l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o d'algun d'ells, amb la finalitat d'intervenir en la producció, la realització o la comercialització de béns i serveis, si bé es tracta d'una matèria no regulada expressament a la normativa i que s'hauria d'acreditar en cada cas.”

D'aquesta manera, la consulta vinculant abans referida es remet a la definició del concepte d'activitat econòmica i empresari professional de la Llei 11/2012, del 21 de juny, de l'impost general indirecte (en endavant, IGI), en el seu article 5.1, la qual fa referència a que l'activitat d'arrendament de béns té la consideració d'activitat econòmica.

“Article 5. Concepte d'activitat econòmica i d'empresari o professional

1. Són activitats econòmiques les que impliquen 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.

L'activitat d'arrendament de béns té la consideració d'activitat econòmica”.

En conseqüència, l'operació d'aportació no dinerària pel que fa als immobles destinats a l'ús d'habitatge, plaça d'aparcament, magatzem o de local comercial que es troben actualment arrendats s'ajusta a la definició d'aportació d'altres actius prevista en l'article. 2.4 lletra b) i c) de la LRFORE, donat que:

i. El Consultants son persones físiques que aportaran els Immobles a títol individual o de forma conjunta amb persones unides per vincles de parentiu. En aquest cas, els Consultants son Cònjuges;
LesLleis.com

ii. Els consultants rebran a canvi valor representatius del capital social de l'entitat beneficiària de l'aportació -la Societat;

La totalitat de les Operacions aportacions no dineràries d'immobles arrendats i no arrendats anteriorment descrites tenen, per tant, encaix en el que disposa: (i) l'article 2.4 lletra c), pel que fa als pisos destinats a habitatge que es troben buits, no estant per tant afectes al desenvolupament d'una activitat econòmica i; (ii) l'article 2.4 lletra b), pel que fa als pisos destinats a habitatges, a la plaça d'aparcament i al locals comercials que es troben actualment arrendats i que estan afectes al desenvolupament d'una activitat econòmica.

II. Motivació

Des del punt de vista empresarial les Operacions (aportació dels Immobles a la Societat per part dels Consultants), tenen per objecte concertar en una única societat mercantil les inversions immobiliàries del matrimoni, responnent als següents objectius i motius econòmics vàlids:

- a) Simplificar i professionalitzar l'estructura patrimonial: la concentració de tots els actius immobiliaris en la Societat permetrà, sota un règim jurídic adequat i centralitzat, aconseguir una gestió més professionalitzada i amb major control dels ingressos i les despeses, resultant així en una reducció dels costos i de les ineficiències;
- b) Participar i dirigir noves inversions immobiliàries, afavorint l'obtenció de finançament;
- c) Donar entrada als fills dels Consultants en el patrimoni familiar; i
- d) Ordenar la futura successió: la concentració del patrimoni familiar en la Societat facilitarà la successió dels Consultants pels seus fills, que podran continuar desenvolupant una gestió centralitzada de l'explotació.

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