

Consulta vinculant en relació amb l'exempció per aportacions de béns immobles efectuades per persones físiques a societats en què tots els accionistes i les persones que aporten el bé immoble tinguin entre ells un vincle per consanguinitat ascendent o descendent fins al tercer grau i sobre la donació de participacions d'una societat amb un actiu compost en més del 50% per béns immobles.

Número de consulta	CV0246-2022
Data d'emissió	13/05/2022
Normativa	- 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 - 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

Consulta

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

La Sra. A, per la present,

EXPOSA

Que 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 de la mateixa, interessa formular la següent Consulta Tributària, els efectes de la qual serien aplicables en les operacions la naturalesa de les quals s'expressa en l'escrit de consulta.

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

DESCRIPCIÓ DELS FETS

La consultant va presentar una consulta vinculant a aquest Departament que fou contestada com segueix a continuació:

“DESCRIPCIÓ DELS FETS

La consultant és una persona física resident fiscal a Andorra, titular del 90 per 100 del capital social de la societat andorrana X. El 10 per 100 restant del capital social és titularitat del seu fill, qui ostenta el càrrec d'administrador únic de la societat.

L'objecte social de la companyia és l'administració de béns immobles. L'actiu d'aquesta està format per més d'un 50 per 100 de béns immobles situats al Principat d'Andorra.

La consultant té la intenció de reordenar al seu patrimoni empresarial i transmetre'n una gran part al seu fill. Per aquest motiu es planteja les següents opcions:

Primera opció

La consultant realitzaria una aportació no dinerària a l'esmentada entitat andorrana per mitjà d'una ampliació de capital que subscriuria ella en la seva totalitat, es a dir, una ampliació de capital no proporcional. L'ampliació no dinerària podria consistir en l'aportació d'un bé immoble situat en el Principat d'Andorra o de qualsevol altre dret o bé diferent a l'anterior, inclòs un bé immoble situat a Espanya.

Posteriorment, donaria al seu fill les seves participacions en l'entitat fins a quedar-se amb un 10 per 100 del capital social de la societat.

Segona opció

Prèviament a l'ampliació de capital en la societat andorrana, la consultant donaria la pràctica totalitat de les seves participacions al seu fill. Posteriorment, la consultant realitzaria l'aportació no dinerària subscriuint l'ampliació de capital de l'entitat andorrana en la seva totalitat, adquirint així un percentatge superior al 20 per 100 del capital social d'aquesta.

És important remarcar que les aportacions prèvies realitzades a l'entitat andorrana X no s'han acollit mai al règim fiscal especial previst en la Llei 17/2017, del 20 d'octubre, de règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial. Així mateix, en les dues alternatives plantejades tampoc s'aplicaria l'esmentat règim i, en cas de tenir-ne dret, s'hi renunciaria expressament.

POSICIONAMENT DE LA CONSULTANT

L'apartat segon de l'article 3 de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials immobiliàries, de 29 de desembre de l'any 2000, estableix:

"2. Són també actes subjectes a aquesta Llei:

- a) 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."

Per altra banda, el segon apartat de l'article 3 de la Llei 21/2006, del 14 de desembre, de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, determina que:

"2. Són també subjectes a l'impost les plusvàlues que es posin de manifest en els actes següents:

- a) 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% de l'actiu de les dites societats estigui compost per béns immobles o drets reals sobre aquests mateixos béns, i que com a resultat de la transmissió d'accions o de participacions, o de la constitució o cessió de drets reals sobre aquestes mateixes accions o participacions, l'adquirent tingui més d'una cinquena part del capital de la societat o dels seus drets de vot."

En una consulta vinculant emesa anteriorment (CV0057-2016), aquest Departament considerarà que la realització d'una ampliació de capital no proporcional en una societat andorrana en que més de la meitat del seu actiu estava format per béns immobles situats a Andorra estava subjecta a l'impost sobre transmissions patrimonials immobiliàries i a l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries.

LesLleis.com

Ambdós impostos preveuen beneficis fiscals en les transmissions entre determinats familiars. Així, els apartats sisè i setè de l'article 4 de la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials immobiliàries, de 29 de desembre de l'any 2000, preveu diversos supòsits d'exempció:

"Resten exemptes de l'impost:

(...)

6. Les transmissions a títol gratuït d'accions i/o de participacions de societats en què més del 50 per cent de l'actiu estigui compost per béns immobles o drets reals sobre els mateixos, realitzades entre cònjuges, entre persones que integrin les unions estables de parella regulades a la Llei 4/2005, de 21 de febrer, qualificada de les unions estables de parella, o les realitzades entre persones físiques que tinguin un grau de parentiu per consanguinitat o adopció en línia descendent, ascendent i/o col·lateral fins a tercer grau.

7. Les aportacions de béns immobles o de drets reals sobre els mateixos a societats en què tots els accionistes tinguin entre ells un parentiu per consanguinitat o adopció en línia descendent, ascendent i/o col·lateral fins al tercer grau o siguin cònjuges o siguin persones que integrin les unions estables de parella regulades a la Llei 4/2005, de 21 de febrer, qualificada de les unions estables de parella."

De manera similar, els apartats cinquè i sisè de l'article 4 de la Llei 21/2006, del 14 de desembre, de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, preveu l'exempció en els casos següents:

"Resten exemptes de l'impost:

(...)

5. Les plusvàlues derivades de les transmissions a títol gratuït d'accions i/o de participacions de societats en què més del 50% de l'actiu estigui compost per béns immobles o drets reals sobre els mateixos béns, realitzades entre cònjuges, entre persones que integrin les unions estables de parella regulades a la Llei 4/2005 qualificada de les unions estables de parella, del 21 de febrer, o les realitzades entre persones físiques que tinguin un grau de parentiu per consanguinitat o adopció en línia descendent, ascendent o col·lateral fins a tercer grau.

6. Les plusvàlues derivades de les aportacions de béns immobles o de drets reals sobre els mateixos realitzades per persones físiques a societats en què tots els accionistes i les persones físiques que aporten els esmentats béns o drets reals sobre els mateixos, tinguin entre ells un parentiu per consanguinitat o adopció en línia descendent, ascendent i/o col·lateral fins a tercer grau o siguin cònjuges o siguin persones que integrin les unions estables de parella, regulades a la Llei 4/2005, del 21 de febrer, qualificada de les unions estables de parella.”

Entén la consultant que en la mesura en que, segons el criteri d'aquest Departament, una ampliació de capital no proporcional té la consideració de transmissió a efectes d'ambdós impostos, les exempcions corresponents previstes per les transmissions de participacions o les aportació de béns immobles situats al Principat d'Andorra també resultarien d'aplicació. En aquesta direcció s'ha pronunciat el mateix Departament en la recent consulta vinculant núm. CV0217-2021.

D'acord amb tot l'anterior, el tractament fiscal que li correspondria a les operacions plantejades per la consultant hauria de ser la següent:

Primera opció

L'ampliació de capital subscrita en la seva totalitat per la consultant, seria una operació subjecte a l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries i de l'impost sobre les transmissions patrimonials immobiliàries. No obstant, estarà exempta d'ambdós impostos ja que:

En el cas d'aportació d'un bé immoble situat a Andorra perquè tant l'aportant a la societat com l'altre soci d'aquesta tenen un grau de parentiu per consanguinitat o adopció de primer grau.

En el cas d'aportació de béns o drets diferents a un bé immoble situat a Andorra, novament per la relació de parentiu de primer grau entre tots dos socis.

La posterior donació de les participacions també estarà subjecta i exempta d'aquests impostos per l'exempció prevista en les transmissions a títol gratuït de participacions de societats en què més del 50 per cent de l'actiu estigui compost per béns immobles o drets reals sobre els mateixos, realitzades entre persones físiques que tinguin un grau de parentiu per consanguinitat o adopció en línia descendent, ascendent i/o col·lateral fins a tercer grau.

Segona Opció

La donació inicial de les participacions estarà subjecta i exempta de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries i de l'impost en les transmissions patrimonials immobiliàries

Novament, l'ampliació de capital subscrita en la seva totalitat per la consultant, sigui per la aportació no dinerària d'un bé immoble situat a Andorra o un altre tipus de bé o dret, seria una operació subjecte i exempta a l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries i de l'impost en les transmissions patrimonials immobiliàries.

En ambdós casos les exempcions aplicables són les esmentades en la primera opció, en atenció al grau de parentiu entre la consultant i el seu fill.

QÜESTIONS PLANTEJADES

La consultant planteja les següents consultes:

- Confirmar que l'ampliació de capital no proporcional d'una entitat andorrana, l'actiu de la qual està format per més de la meitat de béns immobles situats a Andorra, en la mesura en què és subscrita en la seva totalitat per la consultant constitueix una operació subjecta a l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries i de l'impost sobre transmissions patrimonials immobiliàries.

Això amb independència de si l'aportació no dinerària realitzada per la consultant es materialitza a través de l'aportació d'un bé immoble situat a Andorra o qualsevol altre bé o dret, fins i tot, un bé immoble situat a Espanya.

- Assegurar que en el cas que l'esmentada ampliació de capital subscrita únicament per la sòcia majoritària fos una operació subjecta a l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, resultaria aplicable algunes de les

exempcions previstes per la normativa.

Novament, amb independència de si l'aportació no dinerària realitzada per la consultant es materialitza a través de l'aportació d'un bé immoble situat a Andorra o qualsevol altre bé o dret, fins i tot, un bé immoble situat a Espanya.

- Confirmar que en el cas que l'esmentada ampliació de capital subscrita únicament per la sòcia majoritària fos una operació subjecta de l'impost sobre transmissions patrimonials immobiliàries, resultaria aplicable algunes de les exempcions previstes per la normativa.

Novament, amb independència de si l'aportació no dinerària realitzada per la consultant es materialitza a través de l'aportació d'un bé immoble situat a Andorra o qualsevol altre bé o dret, fins i tot, un bé immoble situat a Espanya.

- ¿La donació de les participacions de la pràctica totalitat de les participacions de la societat, posteriorment a l'ampliació de capital no proporcional, serà una operació subjecta i exempta de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries i de l'impost sobre transmissions patrimonials immobiliàries, d'acord amb la vinculació existent entre donant (mare) i donatari (fill)?
- ¿Què el tractament fiscal corresponent a la segona opció plantejada per la consultant no difereix de manera substancial de la primera? Es a dir, el tractament és idèntic amb independència de si l'ampliació de capital no proporcional es realitza abans o després de la donació de les participacions.

RESPOSTA

Senyora,

Pel que fa a les qüestions relacionades amb l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, el Decret legislatiu del 7-2-2018 de publicació del text refós de la Llei 21/2006, de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, als articles 2 i 3, apartats 1 i 2.a, quant a l'àmbit territorial i al fet generador, estableix el següent:

"Article 2. Àmbit territorial

1. Aquest impost s'aplica a totes les transmissions de béns immobles situats al territori del Principat d'Andorra, i a les constitucions o cessions de drets reals sobre aquests béns immobles, exercitables en el mateix territori."

"Article 3. Fet generador

1. Estan subjectes a aquest impost les plusvàlues que es posin de manifest en les transmissions patrimonials, oneroses o lucratives "inter vivos", de tota classe de béns immobles, així com en la constitució o en la cessió de drets reals sobre els béns immobles.

2. Són també subjectes a l'impost les plusvàlues que es posin de manifest en els actes següents:

a) 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% de l'actiu de les dites societats estigui compost per béns immobles o drets reals sobre aquests mateixos béns, i que com a resultat de la transmissió d'accions o de participacions, o de la constitució o cessió de drets reals sobre aquestes mateixes accions o participacions, l'adquirent tingui més d'una cinquena part del capital de la societat o dels seus drets de vot.

[...]

La mateixa Llei, respecte a l'exempció aplicable a determinades plusvàlues, a l'article 4, als apartats 5, 6 i 11, preveu el següent:

"Article 4. Exempcions

Resten exemptes de l'impost:

[...]

5. Les plusvàlues derivades de les transmissions a títol gratuït d'accions i/o de participacions de societats en què més del 50% de l'actiu estigui compost per béns immobles o drets reals sobre els mateixos béns, realitzades entre cònjuges, entre persones que integrin les unions estables de parella regulades a la Llei 4/2005 qualificada de les unions estables de parella, del 21 de febrer, o les realitzades entre persones físiques que tinguin un grau de parentiu per consanguinitat o adopció en línia descendent, ascendent o col·lateral fins a tercer grau.

6. Les plusvàlues derivades de les aportacions de béns immobles o de drets reals sobre els mateixos realitzades per persones físiques a societats en què tots els accionistes i les persones físiques que aporten els esmentats béns o drets reals sobre els mateixos, tinguin entre ells un parentiu per consanguinitat o adopció en línia descendent, ascendent i/o col·lateral fins a tercer grau o siguin cònjuges o siguin persones que integrin les unions estables de parella, regulades a la Llei 4/2005, del 21 de febrer, qualificada de les unions estables de parella.

[...]

11. En els supòsits d'exempció que es regulen en els apartats 2, 3, 4, 5, 6, 7 i 8, el transmetent haurà d'ingressar la quota tributària corresponent cas que l'adquirent, alieni de forma onerosa o lucrativa el bé en un termini inferior a tres anys.

No transcorregut aquest termini, l'obligat tributari ha d'ingressar el deute tributari derivat de l'impost inicialment exonerat per motiu de l'exempció, així com els corresponents interessos de demora, en els terminis que s'estableixin reglamentàriament. A aquests efectes la prescripció de l'impost es computa a partir de la data en què es produeix dit incompliment."

Respecte a les operacions establertes en la primera opció, d'acord amb aquests preceptes i tenint en compte el principi de territorialitat, les plusvàlues resultants de les aportacions de béns immobles que no es troben arrelats en territori andorrà no estaran subjectes a l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries. Així mateix, la plusvàlua que es pugui donar com a conseqüència d'aportacions de béns immobles ubicats en territori andorrà que efectuarà la consultant a la societat que està participada per ella i el seu fill estarà subjecta a aquest impost. En aquest cas, serà aplicable l'exempció prevista a la normativa per grau de parentiu entre els aportants i els socis de la societat adquirent. No obstant això, el fet que la consultant, en un termini inferior a tres anys a comptar des de la data d'adquisició per part de la societat, doni al seu fill les participacions rebudes com a conseqüència d'aquesta operació, als efectes de l'aplicació de l'exempció es considera un fet que s'assimila a la transmissió del bé immoble. Per tant, serà motiu perquè la transmissió inicial deixi d'estar emparada per l'exempció.

Pel que fa a la donació que efectuarà la consultant, atès que es tracta d'una transmissió lucrativa i que el donatari és fill del donant, la plusvàlua que resulta d'aquesta operació estarà exempta de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries. Tanmateix, per mantenir aquesta exempció esdevé essencial que el donatari mantingui durant un mínim de tres anys les participacions rebudes mitjançant donació.

Quant a les operacions que es mencionen en la segona opció, la plusvàlua que es derivés de la donació de les participacions que efectuarà la consultant al seu fill estarà subjecta a l'impost i emparada per l'exempció prevista a l'article 4.5 de la Llei. Així mateix, la plusvàlua que resultaria de l'aportació de béns immobles arrelats en territori andorrà que efectuaria posteriorment el consultant a la societat íntegrament participada pel seu fill estaria subjecta i exempta en aplicació de l'article 4.6 de la mateixa norma. No obstant això, la condició de mantenir en seu de l'adquirent els elements objecte de transmissió durant un període mínim de tres anys és un requisit sine qua non perquè aquestes operacions estiguin exemptes.

Pel que fa a l'aplicació de l'impost sobre transmissions patrimonials, el 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, en relació amb l'àmbit territorial i al fet generador, als articles 2 i 3 als apartats 1 i 2 disposa el següent:

"Article 2. Àmbit territorial

Aquest impost s'aplica a totes les transmissions de béns immobles i a les constitucions i les cessions de drets reals sobre aquests béns immobles quan estiguin situats en territori del Principat d'Andorra.

Article 3. Fet generador

1. Són transmissions patrimonials subjectes a aquest impost les transmissions, a títol oneros o a títol lucratiu inter vivos, de tota classe de béns immobles així com la constitució i la cessió de drets reals sobre els béns immobles.

2. Són també actes subjectes a aquesta Llei:

a) 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."

La mateixa Llei, sobre les exempcions aplicables a determinades transmissions, a l'article 4, als apartats 6 i 7, disposa el següent:

"Article 4. Exempcions

Resten exemptes de l'impost:

[...]

6. Les transmissions a títol gratuït d'accions i/o de participacions de societats en què més del 50 per cent de l'actiu estigui compost per béns immobles o drets reals sobre els mateixos, realitzades entre cònjuges, entre persones que integrin les unions estables de parella regulades a la Llei 4/2005, de 21 de febrer, qualificada de les unions estables de parella, o les realitzades entre persones físiques que tinguin un grau de parentiu per consanguinitat o adopció en línia descendent, ascendent i/o col·lateral fins a tercer grau.

7. Les aportacions de béns immobles o de drets reals sobre els mateixos a societats en què tots els accionistes tinguin entre ells un parentiu per consanguinitat o adopció en línia descendent, ascendent i/o col·lateral fins al tercer grau o siguin cònjuges o siguin persones que integrin les unions estables de parella regulades a la Llei 4/2005, de 21 de febrer, qualificada de les unions estables de parella.

[...]”

Pel que fa a les operacions mencionades en la primera opció, de conformitat amb aquests preceptes, l'aportació de béns immobles ubicats en territori andorrà que efectuarà la consultant a la societat participada per ella i el seu fill estarà subjecta a l'impost sobre transmissions patrimonials i exempta d'aquest impost. Altrament, la donació que efectuarà posteriorment la consultant al seu fill de les participacions de la societat també es tracta d'una operació exempta d'aquest impost.

LesLleis.com

Quant a les operacions que es mencionen en la segona opció, la transmissió mitjançant donació de les participacions que efectuarà la consultant al seu fill estarà subjecta a l'impost sobre transmissions patrimonials i exempta d'aquest impost. De la mateixa manera, l'aportació de béns immobles arrelats en territori andorrà que efectuaria posteriorment la consultant a la societat participada íntegrament participada pel seu fill estaria subjecta a l'impost i exempta.

Atès el contingut de l'article 65 de la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari, aquesta resolució té caràcter vinculant i no és possible interposar-hi cap tipus de recurs en contra. Aquesta resposta s'elabora d'acord amb la informació proporcionada pel consultant, sense tenir en compte altres circumstàncies no mencionades en la consulta que puguin ser rellevants en el contingut.

Esperem haver resolt els vostres dubtes.”

QÜESTIÓ PLANTEJADA

La resposta proporcionada per l'Administració no es pronuncia respecte al tractament fiscal que mereix una ampliació de capital no proporcional d'una societat andorrana l'actiu de la qual està format per més de la meitat de béns immobles ubicats en territori andorrà. Només es pronuncia respecte la pròpia aportació realitzada i no de les participacions adquirides per la consultant.

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