

# Consulta vinculant en relació amb la consideració de fusió als efectes del règim fiscal de les operacions de reestructuració empresarial

Número de consulta	CV0253-2022
Data d'emissió	13/06/2022
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

#### Consulta:

Consulta 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 95/2010, de 29 de desembre, de l'Impost sobre Societat (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)

### 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 per al període 2022 i següents.

### 2. DESCRIPCIÓ DELS FETS

La societat A (en endavant la consultant) és una societat mercantil amb residència fiscal andorrana.

Actualment el capital social de la Consultant es troba en mans de dues societats. Per una banda, el 49% de les seves accions són posseïdes per la societat andorrana B, trobant-se en mans de l'entitat C el 51% de les accions restants.

Així mateix, la societat B es troba íntegrament participat per la societat D, entitat amb residència fiscal andorrana.

Per la seva banda, la societat F és una societat mercantil amb residència fiscal andorrana, quin objecte social és similar al de la societat A.

La societat F disposa de bases de tributació negatives pendents de compensar.

El soci únic de de la societat F és la mercantil andorrana G.

Recentment, la societat D ha adquirit la totalitat de les accions de la societat G. En conseqüència, fruit de dita adquisició, la societat D participa indirectament en la totalitat del capital social de la societat F.

L'objecte social de la societat A i de la societat F tenen un abast molt similar. Aquest fet, juntament amb la voluntat de minimitzar ineficiències derivades de l'existència d'estructures duplicades i de potenciar l'acord parasocial assolit amb la societat C fa que sigui voluntat de de la societat D concentrar en mans de la Consultant les activitats actualment dutes a terme per dita societat i per la societat F.

En relació amb aquesta integració en una sola societat de les activitats dutes a terme per la societat A i la societat F, la Consultant es planteja procedir a la compra de les accions de la societat F per tal de procedir, en un estadi posterior i proper en el temps, a la fusió impròpia entre ambdues societats, sent la Consultant la societat absorbent.

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

Atenent a l'objectiu econòmic perseguit per la Consultant, aquesta es planteja procedir a la compra de les accions de la societat F per tal de procedir, en un estadi posterior i proper en el temps, a la fusió impròpia entre ambdues societats, sent la Consultant la societat absorbent i la societat F la societat absorbida, quedant la mateixa extingida.

Els motius econòmics i organitzatius que justifiquen les operacions anteriorment assenyalades i que s'expliquen amb més detall al llarg d'aquesta consulta són els que es detallen a continuació:

- Pel que fa a la inicial compra de les accions de la societat F a la societat G per part de la Consultant:

Aquesta operació es configura com òptima en allò que es refereix al respecte del pacte parasocial mantingut entre la societat B i la societat C, doncs permetria dur a terme la reorganització empresarial entre societat F i la societat A sense alteració en la composició del capital social d'aquesta última.

Així mateix, el perfeccionament d'una fusió impròpia, en la que la societat absorbent és el soci únic de la societat absorbida, permet dur a terme l'esmentada operació de fusió sense necessitat d'ampliar capital en la societat absorbent.

- Pel que fa a l'operació de fusió:

Simplificar i optimitzar l'estructura societària i evitar duplicitats en aquesta.

Maximitzar l'eficiència econòmica i financera del grup participat indirectament per la societat D, mitjançant l'alliberament de recursos i simplificació del seu funcionament econòmic.

Potenciar l'enfortiment i la consolidació de la posició de la Consultant en el mercat a través de l'aprofitament de les sinèrgies resultants de la unió dels negocis i processos operatius existents, ja que, com a resultat de l'operació, la Consultant obtindrà una millora i l'ampliació del seu catàleg de productes i clients.

L'operació de fusió impròpia plantejada permet que la transferència d'actius i passius operi mitjançant un sol acte jurídic, evitant així la multiplicitat d'actes i negocis jurídics individuals que generaria qualsevol altre procediment alternatiu, oferint addicionalment òptimes possibilitats de planificació administrativa i operativa, alhora que permet una subrogació automàtica de la Consultant davant tercers en la posició contractual de la societat F, sense menyscapte de la posició contractual dels esmentats tercers.

LesLleis.com

Qüestions plantejades

A efectes de l'aplicació del règim fiscal especial previst a la Llei de reorganització empresarial en relació a determinades operacions societàries, es plantegen les qüestions següents:

Confirmació que els motius econòmics plantejats per la 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.

Confirmació de l'aplicació del règim fiscal especial previst a la Llei de reorganització empresarial a l'operació de fusió plantejada per la Consultant.

Confirmació que la Consultant, en tant que entitat absorbent, es subrogarà en les bases de tributació negatives de l'entitat absorbida.

En cas de resposta afirmativa, confirmació que no resultarà d'aplicació cap limitació a la subrogació de drets tributaris, en allò que es refereix a les esmentades bases de tributació negatives.

Confirmació que, atenent a l'exercici de generació de las bases de tributació negatives pendents de compensar de la societat F el referit crèdit fiscal és ferm.

Confirmació que, en cas de que la Consultant procedeixi a compensar les bases de tributació negatives procedents de la societat

absorbida, únicament estarà obligada a justificar la seva correcta acreditació formal a través de la corresponent autoliquidació de l'Impost sobre Societats de l'exercici en què les mateixes es varen generar i la documentació comptable de suport que sigui de conservació obligatòria.

### 3. INTERPRETACIÓ FISCAL DE LA SITUACIÓ PLANTEJADA

Arrel dels antecedents exposats, l'objecte de la present consulta és aclarir si a l'operació de fusió impròpia plantejada li resulta d'aplicació el règim especial previst a la de la Llei de reorganització empresarial, així com el seu impacte en la subrogació en drets i obligacions tributàries.

#### 1. APLICACIÓ DEL RÈGIM FISCAL ESPECIAL - FUSIÓ PER ABSORCIÓ

La Llei de l'IS, en el seu article 9, apartat 3, preveu que "en el mètode de determinació directa, la base de tributació es calcula corregint el resultat comptable, determinat d'acord amb les normes que preveu la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris i el Pla general de comptabilitat, amb l'aplicació dels preceptes que estableix el capítol IV d'aquesta Llei".

Per la seva banda, l'article 15 de la Llei de l'IS estableix que es valoren pel seu valor normal de mercat, entre d'altres, els elements patrimonials aportats a entitats, així com els transmesos en virtut de fusió, absorció i escissió total o parcial.

No obstant allò disposat de forma genèrica en la Llei de l'IS, la Llei de reorganització empresarial ha establert, per a determinades operacions societàries, un règim fiscal especial aplicable a un seguit d'operacions que es troben definides en l'article 2 de la pròpia Llei, sempre que no s'hi renunciï expressament. En aquest sentit, entre les referides operacions previstes a l'article 2 de la Llei de reorganització empresarial es troben les operacions de fusió.

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

L'article 2.1.c) de la Llei de reorganització empresarial defineix la fusió com aquella operació per la qual "una entitat transfereix el conjunt del seu patrimoni de manera universal, quedant extingida, a l'entitat que posseeix la totalitat dels valors representatius del seu capital social".

Tanmateix, 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 2.1.c) i 3.1. reproduïts:

- La totalitat del patrimoni de la societat F es transferiria de forma universal a la Consultant, qui disposarà del 100% de les seves accions.
- Un cop duta a terme la transferència del seu patrimoni, la societat adquirida s'extingiria.
- La societat A és una entitat amb residència fiscal a Andorra.

En conseqüència, entenem que l'operació de fusió impròpia plantejada donaria compliment a la totalitat dels requisits objectius fixats per la Llei de reorganització empresarial.

#### 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, en la mesura que amb caràcter previ al perfeccionament de l'operació de fusió impròpia plantejada es produirà l'adquisició de les accions de la societat F a la societat G per part de la Consultant, entén aquesta que convé exposar la fonamentació econòmica de

l'operació, globalment considerada.

- Pel que fa a la inicial compra de les accions de la societat F a la societat G per part de la Consultant:

Tal i com s'ha posat de manifest en els antecedents d'aquesta consulta vinculant, actualment el capital social de la Consultant es troba en mans de dues societats. Per una banda, el 49% de les accions de la societat A són posseïdes per la societat B, trobant-se en mans de la societat C el 51% de les accions restants.

Els socis de la Consultant van establir en el corresponent pacte de socis aquesta distribució accionarial objectiu. En aquest sentit, el perfeccionament de la compravenda com un estadi previ a la fusió es configura com l'alternativa òptima en allò que es refereix al respecte de l'esmentat pacte parasocial, doncs permetrà dur a terme la reorganització empresarial entre la societat F i la societat A sense alteració en la composició del capital social d'aquesta última.

Així mateix, el perfeccionament d'una fusió impròpia, en la que la societat absorbent és el soci únic de la societat absorbida, permet dur a terme l'esmentada operació de fusió sense necessitat d'ampliar capital en la societat absorbent, minimitzant així els costos associats a l'execució de la fusió posterior.

- Pel que fa a l'operació de fusió projectada, la seva motivació econòmica rau en la simplificació i optimització de les estructures de la societat absorbida i de la Consultant, que actualment duen a terme la mateixa activitat econòmica, la qual cosa genera duplicitats de costos de manteniment i resulta poc operatiu. En aquest sentit, la fusió projectada permetrà consolidar tota l'activitat en una única entitat, situació que alliberarà recursos i simplificarà i optimitzarà el seu funcionament econòmic, així com la seva estructura jurídica, administrativa i organitzativa. Per tant, la fusió permetrà racionalitzar els recursos i concentrar els actius que són propis d'una mateixa activitat en una única societat per tal d'aconseguir una gestió més eficient, reduint despeses i eliminant duplicitats de costos, obtenir una major rendibilitat, i enfortir la posició de la Consultant en el mercat, com s'exposa a continuació:

Simplificar i optimitzar l'estructura societària i evitar duplicitats en aquesta: actualment l'estructura societària en la que es troba integrada la Consultant compta amb entitats amb personalitat jurídica i recursos diferenciats però amb activitats econòmiques idèntiques o similars (aquestes són la societat F i la Consultant). L'estructura resultant de l'operació plantejada simplificaria la dimensió i la gestió, actualment duplicada en alguns àmbits, aconseguint la unitat de gestió de l'activitat del negoci.

Maximitzar l'eficiència econòmica i financera del grup participat indirectament per la societat D: conseqüència de l'anterior, l'estructura societària resultant de l'operació plantejada permetria racionalitzar i reorganitzar la línia de negoci obtenint un major grau d'eficiència en els processos operatius a causa de la reducció de duplicitats, incorrent també en menors despeses d'administració per part del grup, així com optimitzar el funcionament de la societat resultant.

Potenciar l'enfortiment i la consolidació de la posició en el mercat: l'estructura resultant de l'operació plantejada representa la integració entre dues entitats amb una rellevant posició dins el mercat del Principat. Aquest fet permetrà aconseguir un major grau d'aprofitament de les sinèrgies resultants de la unió dels negocis i processos operatius existents, ja que, com a resultat de l'operació de fusió per absorció, la Consultant obtindrà una millora i ampliació del seu catàleg de productes i clients, reforçant la seva posició dominant en l'entorn del Principat d'Andorra, permetent-la ampliar la seva quota de mercat.

Transferir actius i passius en un sol acte jurídic: evitant així la multiplicitat d'actes i negocis jurídics individuals que generaria qualsevol altre procediment alternatiu, oferint addicionalment òptimes possibilitats de planificació administrativa i operativa i permetent una subrogació automàtica de la Consultant davant tercers en la posició contractual de la societat F, sense menyscapte de la posició contractual dels esmentats tercers.

Entenem que els motius esmentats han de ser considerats com "econòmicament vàlids" als efectes del règim fiscal previst en la Llei de reorganització empresarial, resultant-li per tant d'aplicació dit règim fiscal a l'operació de fusió plantejada.

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



