

Consulta vinculant en relació amb la tributació derivada de la transmissió d'un bé immoble per efectuar una promoció immobiliària.

Número de consulta	CV0286-2023
Data d'emissió	28/06/2023
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. Decret legislatiu del 5-6-2019 de publicació del text refós de la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques. Decret legislatiu del 5-6-2019 de publicació del text refós de la Llei 11/2012, del 21 de juny, de l'impost general indirecte.

Consulta

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

ANTECEDENTS

El Sr. A, persona física, actuant en nom i interès propis,

EXPOSA

Que, en mèrits del previst a l'article 65 de la Llei 21/2014, de bases de l'ordenament tributari, i a l'article 25 del Reglament d'aplicació dels tributs, formula la present consulta, a l'objecte de sol·licitar el criteri interpretatiu vinculant de l'Administració Tributària en relació a la consideració del Consultant, a resultes de l'operació de transmissió immobiliària que es descriu a continuació, respecte a la subjecció als impostos següents: IGI, impost sobre les plusvàlues immobiliàries i IRPF

Als efectes pertinents, fa constar expressament que:

- En el moment de lliurar la present consulta, no s'està tramitant cap procediment o recurs administratiu relacionat amb el règim, la classificació o la qualificació tributària de l'operació objecte de consulta tributària.
- L'operació de transmissió de béns immobles plantejada en la present consulta es duria a terme aquest any i doncs produirà efectes l'exercici 2023 i següents.

1.- Antecedents:

1.1.- El Consultant és obligat tributari de l'Impost sobre la renda de les persones físiques (en endavant IRPF) i tributa per les rendes que percep per l'activitat econòmica d'administració i gestió (administrador).

El Consultant té la condició d'empresari als efectes de l'impost general indirecte (en endavant IGI), atès que els ingressos derivats de la referida activitat econòmica superen els 40.000€ anuals.

El Consultant és propietari de tres parcel·les de terreny.

1.2.- Per la seva banda la societat B és una societat andorrana, que té per objecte social la gestió i administració del seu patrimoni propi, integrat pel patrimoni personal provinent dels seus socis. Els accionistes de la referida societat són el Consultant, que ostenta un 60% del seu accionariat i els seus dos germans, els senyors C i D, que ostenten un 20% d'accions cadascun d'ells.

1.3.- A l'any 2019 el Consultant i la societat B varen signar un conveni pel qual aquesta darrera efectuaria una promoció immobiliària, sobre les parcel·les esmentades en l'incís 1.1 apartats a) i b) que esdevindrien propietat d'aquesta darrera.

A tal efecte, al 2019, el Consultant, en tant que propietari de les parcel·les on s'havia d'efectuar la promoció immobiliària projectada i per ordre i compte de la promotora societat B, va presentar la sol·licitud llicència d'obres al Comú, que fou atorgada mitjançant resolució al

2019. La llicència urbanística fou atorgada inicialment a nom del Consultant, si bé s'ha procedit a regularitzar la seva titularitat a favor de la societat B, promotora del conjunt residencial, per resolució del Comú del 2023.

La societat B va sol·licitar finançament bancari per a portar a terme la citada promoció immobiliària,

La societat B està realitzant la citada promoció, la construcció de la qual ha encarregat a la societat E, i satisfà, al seu exclusiu càrrec, totes les despeses i honoraris que se'n deriven.

La societat B és també qui atorga els contractes de promesa de compravenda de les unitats immobiliàries que conformen el citat projecte immobiliari, amb els promitents compradors.

1.4.- Fins a la data, i tot i que l'estructura d'un dels dos edificis que conformaran la promoció ja està bastida i s'hi estan realitzant els interiors, encara no s'ha procedit a formalitzar la transmissió de les parcel·les de constant referència a la societat B.

2.- Operació a realitzar:

2.1.- El Consultant ha d'atorgar escriptura de compravenda de les tres parcel·les descrites en l'apartat 1.1 dels antecedents, a favor de la societat B.

En dret civil, per accessió, el Consultant en tant que propietari de les citades parcel·les ho és també de l'obra que s'hi construeix.

Conseqüentment, l'escriptura de compravenda s'haurà efectuar dels béns immobles considerats en la seva integritat, és a dir, les tres parcel·les i l'obra en construcció, sense perjudici del dret de crèdit que ostenta la societat B envers el Consultant atès que, com s'ha exposat en els antecedents, és la quina està efectuant la promoció immobiliària i ha assumit íntegrament tots els costos derivats de la mateixa.

2.2.- El Consultant també ha avaluat la possibilitat d'efectuar la transmissió dels béns mitjançant una aportació no dinerària a la societat B, amb ampliació de capital i subscripció de les accions per part del Consultant. En aquest cas, es faria una aportació no dinerària del Consultant, d'un import equivalent al valor de mercat de les tres parcel·les i la construcció bastida al damunt, i l'ampliació de capital de la societat B s'efectuaria únicament per l'import equivalent al valor de mercat de les parcel·les. La resta de l'import aportat, és a dir el valor de la construcció, s'aplicaria a cancel·lar el dret de crèdit que ostenta la societat B envers el Consultant, derivat d'haver efectuat la promoció de les referides parcel·les i haver pagat a les seves costes les despeses i honoraris derivats de la construcció.

2.3.- En tot cas l'opció finalment escollida, ja sigui compravenda o aportació dels béns immobles en els termes exposats en la present consulta, no faria variar el criteri de que el Consultant tingui la consideració d'empresari als efectes d'IGI, que el guany que obtingui per la transmissió immobiliària sigui qualificat com a guany de capital, i que la transmissió es trobi subjecta a l'impost de plusvàlues al tipus del 0%.

3.- Consideracions de Dret:

3.1.- La Llei 11/2012, del 21 de juny, de l'impost general indirecte, en els seu article 4 estableix:

“Estan subjectes a l'impost els lliuraments de béns i les prestacions de serveis realitzats en el territori andorrà per empresaris o professionals a títol oneros, amb caràcter habitual o ocasional, en el desenvolupament de la seva activitat econòmica, amb independència de la finalitat o dels resultats perseguits en l'activitat econòmica o en cada operació en particular.”

I l'article 5 estableix:

“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.

2. A l'efecte d'aquesta Llei, es consideren empresaris o professionals les persones físiques o entitats que realitzin activitats econòmiques.”

Al seu torn, l'article 6 Operacions no subjectes diu:

“No es troben subjectes a aquest impost les operacions següents:

1. La transmissió d'un conjunt d'elements corporals i, si és el cas, incorporals que, formant part del patrimoni empresarial o professional de l'obligat tributari, constitueixen una unitat econòmica autònoma capaç de desenvolupar una activitat empresarial o professional pels seus propis mitjans.

Queden excloses de la no subjecció a què es refereix el paràgraf anterior, excepte quan es tracti de transmissions mortis causa, les transmissions següents:

- a) Les realitzades per qui té la condició d'empresari o professional per dedicar-se a l'arrendament d'immobles.
- b) Les efectuades per qui té la condició d'empresari o professional exclusivament per a la realització ocasional de les operacions de promoció, urbanització, construcció o rehabilitació d'edificacions amb caràcter ocasional que siguin objecte de transmissió.

A aquests efectes, es considera com a mera cessió de béns la transmissió inter vivos de béns arrendats quan no s'acompanya d'una estructura organitzativa de factors de producció materials i humans o d'un d'ells que permet considerar que es constitutiva d'una unitat econòmica autònoma.

En el cas que els béns i drets transmesos o una part es desafectin posteriorment de les activitats econòmiques que determinen la no subjecció prevista en aquest número, la desafectació esmentada queda subjecta a l'impost en la forma establerta per a cada cas en aquesta Llei."

Com s'ha exposat en els antecedents, el Consultant és obligat tributari d'IGI per quant realitza l'activitat de gestió i administració d'una societat, per la que percep una remuneració. Per tant, té la consideració d'empresari als efectes del referit impost.

Ara desitja transmetre tres parcel·les de terreny de la seva propietat, i sobre les que la societat B està duent a terme la promoció immobiliària. En mèrits del previst a l'article 6.1 b) de la LIGI, la transmissió tant de les parcel·les de terreny com de la construcció bastida a damunt, estarà subjecta a IGI.

Igualment, i pel cas que finalment el Consultant optés per efectuar la transmissió dels referits béns immobles (parcel·les i construcció) a la societat B, mitjançant una aportació no dinerària, el tractament fiscal seria el mateix, i doncs la referida transmissió estaria igualment subjecta a IGI.

3.2.- Per altra banda i quant a la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques:

El seu article 14, rendes íntegres d'activitats econòmiques, estableix:

"1. Es consideren "rendes íntegres 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."

...

"3. Els administradors i els membres dels òrgans d'administració de societats mercantils o d'altres entitats apliquen les disposicions d'aquesta secció tercera per determinar les rendes corresponents a les retribucions percebudes per aquests conceptes.

4. Les rendes es presumeixen obtingudes pels que realitzen de forma habitual, personal i directa l'ordenació dels mitjans de producció i els recursos humans destinats a l'activitat. Es considera que compleixen aquests requisits els titulars de les activitats econòmiques, llevat de prova en contrari."

L'article 18. Béns i drets destinats a una activitat econòmica estableix:

"1. Es consideren "béns i drets destinats a una activitat econòmica" el següents:

- a) Els béns immobles en què el contribuent duu a terme la seva activitat."

Al seu torn l'article 24 concepte, estableix:

1. 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."

L'article 25, Còmput diu:

"1. L'impost 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."

I l'article 26, transmissions a títol oneros, estableix:

"1. En les transmissions a títol oneros formen part del valor d'adquisició:

- a) L'import real satisfet en l'adquisició.
- b) L'import de les inversions o millores realitzades en el bé objecte de transmissió.
- c) Les despeses i els tributs inherents a l'adquisició satisfets per l'adquirent, exclosos els interessos i els impostos indirectes que hagin resultat deduïbles.

2. En els cas de béns immobles, el valor d'adquisició al qual es refereix l'apartat anterior s'actualitza multiplicant-lo pels coeficients d'actualització que s'estableixin en la llei del pressupost general corresponent, determinats en funció dels anys en què l'immoble hagi estat en propietat de l'obligat tributari.

3. El valor de transmissió és l'import real satisfet, sempre que no resulti inferior al seu valor normal de mercat, cas en què prevaldria aquest últim. Del valor de transmissió es dedueixen les despeses i els tributs a què es fa referència a la lletra c) de l'apartat 1, si han estat satisfets pel transmissor.

LesLleis.com

La transmissió dels béns immobles projectada generarà un guany, que no es pot considerar renda d'activitat econòmica, per quan no és compleixen els requisits fixats en l'article 14.1 ni tampoc en l'article 18, de la LIRPF.

En efecte, el Consultant transmetrà uns béns immobles de la seva propietat i de caire personal, que no es troben afectes a la seva activitat empresarial. Perquè, insistim, l'activitat de promoció immobiliària no la realitza el Consultant, sinó la societat B (que té el contracte de promoció, la llicència urbanística, el contracte de finançament bancari, el contracte d'obra, les promeses de compravenda d'unitats immobiliàries: és a dir, el risc i ventura de la promoció).

Així doncs el guany procedent de la transmissió dels immobles no pot qualificar-se en cap cas com a renda d'activitats econòmiques, tal com les defineix l'article 14.1 de la LIRPF, per quan no 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. El Consultant simplement alienarà tres parcel·les i l'obra bastida al damunt per la societat B, i obtindrà un guany de capital, que s'ha de calcular de conformitat amb el previst en els articles 25 i 26 de la LIRPF.

Tot sense perjudici que, en mèrits del que estableix l'article 4.4 a) de la LIRPF, aquest guany de capital no està subjecte a tributació per l'IRPF, per estar subjecte a l'impost de plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, tal i com exposem a seguit.

3.3.- En efecte, la Llei 21/2006, del 14 de desembre, de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, estableix:

En el seu 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."

L'article 9. Tipus de gravamen:

"S'estableixen els tipus de gravamen següents, en funció dels anys en que el bé immoble hagi estat en propietat de l'obligat tributari:"

"k) Un tipus del 0% a partir dels 10 anys."

En seu article 4 Exempcions diu:

"Resten exemptes de l'impost:"

"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."

El Consultant va adquirir les parcel·les que ara vol transmetre l'any 2010. Conseqüentment, el tipus de gravamen aplicable a l'impost de plusvàlues sobre les transmissions immobiliàries en la venda projectada, en mèrits del previst a l'article 9 k) de la LIPTPI, és el 0%.

El contingut d'aquest text
és d'accés exclusiu per a usuaris subscrits



La subscripció a LesLleis.com inclou:

- Accés il·limitat als textos refosos de lleis i reglaments
- Lectura de textos legals vigents anteriors al BOPA
- Inclusió de textos a demanda
- Sense publicitat