

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

Número de consulta	CV0263-2022
Data d'emissió	04/08/2022
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 B trobant-se en mans de la societat D el 51% de les accions restants.

Així mateix, el soci andorrà es troba íntegrament participat per la societat E, entitat amb residència fiscal andorrana.

Per la seva banda, la societat F és una societat mercantil amb residència fiscal andorrana.

La societat F disposa de bases de tributació negatives pendents de compensar. En aquest sentit, la totalitat de les esmentades bases de tributació negatives tenen el seu origen en l'autoliquidació de l'Impost sobre Societats d'un exercici en que dita societat no tributava sota cap règim fiscal especial.

El soci únic de la societat F és la mercantil andorrana G, societat que ha adquirit la totalitat del seu capital social a través de la fusió per absorció de la societat andorrana H. Aquesta fusió per absorció ha estat aollida al règim fiscal especial previst a la Llei de Reorganització Empresarial, havent estat les accions de de la societat F part del patrimoni de la societat H transferit a la societat G.

La societat H ostentava la condició de soci únic de la societat F.

Des de l'exercici 2019, la societat F i la societat H han vingut tributant sota el règim fiscal de consolidació fiscal. En aquest sentit, únicament en l'esmentat exercici 2019 una petita part de les bases de tributació negatives pregrup generades per la societat F va ser objecte compensació, no havent estat compensada la major part de les bases de tributació negatives pregrup generades per la societat F en cap de la resta d'exercicis en que dites societats han tributat en l'esmentat règim fiscal especial, fruit de l'existència d'una base de tributació negativa a nivell consolidat.

En conseqüència, la totalitat de les bases de tributació negatives generades per la societat F actualment pendents de compensació, van ser generades en la seva totalitat amb anterioritat a la tributació sota el règim de consolidació fiscal amb la societat H.

Recentment, tant el grup societari encapçalat per la societat E com el grup encapçalat per la societat H han dut a terme operacions de reorganització, si bé cap d'elles han tingut impacte directament en la societat F:

- En primer lloc, la societat H va dur a terme una escissió aollida al règim fiscal especial, no havent-se integrat les accions en la societat F en el patrimoni escindit.

L'Escissió va suposar la transmissió, per successió universal, a una nova entitat de nova creació no integrant del grup de consolidació de la societat F, creada en virtut de la citada operació d'escissió.

Per tant, en cap cas aquesta operació de reorganització ha afectat a l'import dels crèdits fiscals generats per la societat F (únic crèdit fiscal del que disposa dita societat).

- Addicionalment, la societat G ha procedit a la fusió per absorció de la societat H, una vegada adquirides la totalitat de les accions d'aquesta societat.

Aquesta operació, respecte de la que aquest Departament de Tributs i de Fronteres ha estat consultat, s'ha aollit al règim fiscal especial previst a la Llei de reorganització Empresarial. En aquest sentit, d'entre el patrimoni de la societat H transferit a la societat G, es troben les accions en el 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 fa que sigui voluntat de la societat G concentrar en mans de la Consultant les activitats actualment dutes a terme per dita societat i per societat F.

En relació amb aquesta integració en una sola societat de les activitats dutes a terme per la societat A i de la societat F, la Consultant es planteja procedir a la compra de les accions de 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.

LesLleis.com

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 permetria 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.

- 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 E, 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 menyscar de la posició contractual dels esmentats tercers.

Qüestions plantejades

Als efectes de l'aplicació del règim fiscal especial previst a la Llei de reorganització empresarial, 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 de 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 de 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 de 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 de que, en cas 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.

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 E 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 E 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 del societat D els 51% de les accions restants.

En aquest sentit, el perfeccionament de la compravenda com un estadi previ a la fusió 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 participant indirectament per la societat E: 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.

1. APLICACIÓ DEL RÈGIM FISCAL ESPECIAL - SUBROGACIÓ EN DRETS I OBLIGACIONS TRIBUTÀRIES

D'acord amb el que disposa l'apartat 1 de l'article 10 de la Llei de reorganització empresarial, "quan les operacions previstes a l'article 2 d'aquesta Llei impliquin una successió a títol universal, es transmetran a l'entitat adquirent els drets i obligacions tributaris de l'entitat transmissent. L'entitat adquirent assumirà el compliment dels requisits necessaris per continuar aplicant els beneficis fiscals o consolidar els aplicats per l'entitat transmissent. L'import de les bases de tributació negatives de l'entitat transmissent que podrà compensar l'entitat adquirent es minorarà en l'import total de les pèrdues obtingudes pels socis de l'entitat transmissent en les operacions de transmissió dels valors representatius del seu capital social que hagin tingut lloc amb anterioritat a l'operació".

Atenent a les característiques de l'operació projectada, en la que la societat absorbida transmetria la totalitat del seu patrimoni, drets i obligacions contractuals a la Consultant, quedant després extingida, entén la Consultant que en cas de resultar d'aplicació el règim fiscal especial previst a la Llei de reorganització empresarial, la mateixa es subrogaria universalment en la posició de la societat F en allò relatiu a les seves obligacions i drets tributaris, entre els que es troba el dret a compensar les bases de tributació negatives pendents de compensar generades per la societat F, en els termes exposats en els antecedents de la present consulta.

Arribats a aquest punt, convé tornar a posar de manifest que la totalitat de les bases de tributació negatives de la societat F tenen el seu origen en l'autoliquidació de l'Impost sobre Societats corresponent a un exercici en que dita societat no tributava sota cap règim fiscal especial, d'acord amb la informació aportada.

Així mateix, tal i com s'ha fet esment en els antecedents d'aquesta consulta vinculant, la societat F i la societat H han vingut tributant sota el règim fiscal de consolidació fiscal des de l'exercici 2019, havent estat compensada una petita part de les bases de tributació negatives pregrup generades per la societat F únicament en dit exercici. En aquest sentit, la major part de les bases de tributació negatives pregrup generades per la societat F no ha estat compensada en cap de la resta d'exercicis en que dites societats han tributat en l'esmentat règim fiscal especial, fruit de l'existència d'una base de tributació negativa a nivell consolidat.

En conseqüència, la totalitat de les bases de tributació negatives generades per la societat F actualment pendents de compensació, van ser generades en la seva totalitat amb anterioritat a la tributació sota el règim de consolidació fiscal amb la societat H.

Per altra banda, entén la consultant que les pèrdues comptables registrades per l'antic soci únic de la societat F en l'exercici del seu traspàs a la societat H no limitarà l'import de les bases de tributació negatives susceptibles de subrogació i compensació, doncs tal i com hem manifestat en els antecedents d'aquesta consulta, dites pèrdues no van tenir la consideració de fiscalment deduïbles en seu de l'antic soci únic de la societat F.

Finalment, en l'adquisició de les accions de la societat F per part de la societat E en el marc d'una operació de fusió amb la societat H acollida al règim previst a la Llei de Reorganització Empresarial, no ha existit en seu de la societat H cap pèrdua comptable amb impacte fiscal fruit de la transmissió d'accions.

Fermesa de les bases de tributació negatives de la societat F

Tal i com s'ha posat de manifest en els antecedents de la present consulta vinculant, la totalitat de les bases de tributació negatives pendents de compensar de què disposa la societat F es van generar en un període anterior quedant acreditades en l'autoliquidació de l'Impost sobre Societats de dit exercici.

L'article 77.4 de la Llei de Bases de l'Ordenament Tributari disposa que "com a regla general, l'obligat tributari ha de conservar tota la documentació comptable obligatòria durant el període que determini la normativa mercantil i comptable. L'obligat tributari ha d'acreditar la procedència i la quantia dels crèdits fiscals d'acord amb la documentació que els va generar i que sigui de conservació obligatòria".

Per la seva banda, l'article 7 de la Llei de Comptabilitat dels Empresaris disposa que "els empresaris han de guardar i custodiar ordenadament i durant un període de sis anys, a comptar des de la data de l'últim tancament anual, tots els documents comptables i la correspondència, documentació i justificants relatius a la seva activitat".

Registreu-vos a [LesLleis.com](https://www.leslleis.com) per

accedir al contingut complert d'aquesta pàgina.