



**Consell Superior  
de la Justícia**

Principat d'Andorra

**STSJAD, Administrativa del 12 de desembre del 2024 ( ROJ: STSJAD 265/2024 -  
ECLI:AD:TSJADAD:2024:265 )**

Òrgan: Tribunal Superior de Justícia - Seu: Andorra la Vella - Recurs: 38/2024 - Data resolució:  
12/12/2024 - NIG: 5300545320230000089

Ponent: Albert Andrés Pereira

Tipus de resolució: Sentència

Títol: Exemptió de l'IPTPI per operació d'escissió parcial i falta de branques d'activitat autònoma

**TRIBUTS**

**BASE DE TRIBUTACIÓ**

**IMPOST SOBRE SOCIETATS**

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTÍCIA**

**RECURS D'APEL·LACIÓ**

**RESUM I.A.**

El Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa, ha rebut l'apel·lació del Govern d'Andorra contra la sentència del 10 de juny de 2024 del tribunal unipersonal del Batlle, i l'ha desestimat. En canvi, ha acceptat parcialment l'apel·lació de l'entitat ORG\_1, anul·lant les resolucions administratives que havia imposat liquidacions d'IPTPI i IGI per una operació d'escissió parcial de propietats immobiliàries. El tribunal ha definit que aquesta escissió constitueix una branca d'activitat que, per la normativa de reorganització empresarial, està exempta de l'IPTPI, tot mantenint els altres acords de la sentència apel·lada. No s'ha procedit a un pronunciament especial sobre les costes, i la sentència queda ferma i executiva.

**SENTÈNCIA**

**Magistrats**

Albert Andrés Pereira  
Elsa Puig Muñoz  
Alexandra Cornella Solà

Objecte: TRIBUTS. Operació de reorganització empresarial. Inexistència d'una branca d'activitat autònoma. Exemptió de l'IPTPI per l'aportació de béns entre societats dels mateix grup empresarial.

Tribunal Superior de Justícia

Sala Administrativa

TSJA.- 0000038/2024

ORIGEN.- 2000053/2023 - 0

NIG: 5300545320230000089

SENTÈNCIA 072-2024

PARTS:

Apel·lant: ORG\_1

Representant: Sra. Julián

Advocat: Sr. Peña

Apel·lant: GOVERN D'ANDORRA

Representant: Sra. Morell

Advocat: Sr. Escolano

COMPOSICIÓ DEL TRIBUNAL:

President: Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA

Magistrades: Sra. Elsa PUIG MUÑOZ

Sra. Alexandra CORNELLA SOLÀ

Andorra la Vella, el 12 de desembre de 2024.

El Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa, ha vist el recurs d'apel·lació a les actuacions número 2000053/2023.

En la tramitació d'aquestes actuacions han estat observades les prescripcions legals, i ha estat ponent el magistrat Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA, el qual expressa el parer del Tribunal.

## **ANTECEDENTS DE FET**

### ANTECEDENTS DE FET

1.- La representació de l'entitat ORG\_1, en tant que successora universal de la societat ORG\_0, va interposar demanda contra el Govern, en què impugnava la resolució adoptada el 8 de maig de 2023 per la Comissió Tècnica Tributària, desestimària del recurs formulat contra la resolució de 16 de gener de 2023 de la Direcció Adjunta d'Inspecció Tributària, per mitjà de la qual es van emetre les liquidacions provisionals de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries (IPTPI) i de l'impost general indirecte (IGI), en relació a una operació d'escissió parcial i aplicació del règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial, generant un deute tributari de 3.220.879,22 EUR.

2.- La sentència del Tribunal unipersonal del Batlle, Secció Administrativa, de 10 de juny de 2024, va estimar parcialment el recurs i va declarar que la resolució impugnada no era ajustada a dret tan sols quant a la presa en consideració de les 12 unitats immobiliàries adquirides per l'entitat Vall ORG\_6 societat ORG\_2, que apareixen referenciades en l'escriptura de dació en pagament i carta de pagament aportada.

3.- La representació del Govern ha interposat recurs d'apel·lació contra la referida sentència de la Batllia, el qual es fonamenta, en síntesi, en les següents al·legacions:

a) L'import d'adquisició previ que s'ha de tenir en compte és aquell que consta en l'escriptura d'adquisició prèvia de les 74 unitats immobiliàries de referència.

b) És cert que en l'import originari de la transmissió dels béns que consta en la liquidació provisional no es troben compreses les 12 unitats immobiliàries a què fa referència la sentència. Tanmateix, en les liquidacions corresponents a la transmissió prèvia feta el 18 de desembre de 2020, es va fer constar un valor d'adquisició de 3.057.624,18 EUR, que és el que ha de ser considerat com a base de tributació pel càlcul de l'IPTPI.

c) Subsidiàriament, si es confirma la sentència apel·lada, s'hauria de requerir l'agent a regularitzar la transmissió prèvia formalitzada el 18 de desembre de 2020, declarant un valor total de 3.351.101,12 EUR.

4.- La representació de la societat agent ha interposat igualment recurs d'apel·lació contra la sentència de la Batllia, articulant, en resum, les següents al·legacions:

a) Vulneració del dret a la jurisdicció per l'existència d'un error patent en la valoració de la prova, ja que no s'ha tingut en compte l'informe pericial d'acord a les regles de la sana crítica, ni tampoc els documents públics aportats a la demanda.

b) Indeguda valoració de la prova, ja que la unitat de negoci constituïa una branca d'activitat, entesa com una explotació autònoma capaç de funcionar pels seus propis mitjans, en origen i en destí.

c) El funcionament autònom d'uns determinats actius i passius ho ha de ser des del punt de vista de l'organització i no de d'un punt de vista financer.

d) Subsidiàriament, en cas de no aplicar-se el règim de neutralitat, s'ha d'aplicar el supòsit de no subjecció a l'IGI de l'article 6.1 de la seva Llei reguladora, ja que l'abast del concepte de branca d'activitat a efectes de l'impost sobre societats (IS) és diferent al concepte d'unitat econòmica autònoma a efectes de l'IGI.

e) També de forma subsidiària, és aplicable l'exempció de l'article 4.8 de la Llei reguladora de l'IPTPI, que contempla les plusvàlues derivades de les aportacions de béns immobles o drets reals sobre els mateixos realitzades a societats que pertanyin al mateix grup.

5.- En haver estat acordada la substitució de la vista oral pel tràmit de conclusions, les parts van presentar els escrits corresponents, en els quals van reproduir substancialment les al·legacions que anteriorment havien formulat.

## FONAMENTS DE DRET

### FONAMENTS DE DRET

Primer.- La Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia és competent per a conèixer del present recurs, segons l'article 39.3 de la Llei Qualificada de la Justícia.

Segon.- L'objecte d'aquest procés consisteix en determinar la legalitat de les liquidacions girades a càrrec de Vall ORG\_3'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries (IPTPI) i de l'impost general indirecte (IGI), en relació a una operació d'escissió parcial i aplicació del règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial, generant un deute tributari de 3.220.879,22 EUR.

Mentre que la societat agent defensa que l'escissió tenia per objecte una branca d'activitat autònoma de l'entitat transmissent i que, en conseqüència, l'operació no estava subjecta a l'IGI ni a l'IPTPI, segons els articles 12 i 13 de la Llei 17/2017, de 20 d'octubre, de règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial, l'Administració sosté que no es tractava d'una explotació autònoma, capaç de funcionar pels seus propis mitjans, en els termes que preveu l'article 2.7 de la mateixa Llei, de manera que no són aplicables els supòsits de no subjecció als referits tributs que preveu el text legal.

La sentència apel·lada ha confirmat substancialment les resolucions administratives impugnades. Considera que la unitat de negoci objecte d'escissió, que té per objecte la gestió dels crèdits deteriorats i dels actius adjudicats és susceptible de ser considerada com una branca d'activitat dotada d'autonomia de funcionament, però que, en aquest cas, no disposava en origen del passiu necessari per poder funcionar de forma autònoma. Tanmateix, s'estima molt parcialment el recurs, ja que no s'havien tingut en compte les 12 unitats immobiliàries provinents de la societat ORG\_2.

En vista del contingut de la sentència, cadascuna de les parts impugna en aquesta alçada la part que li és desfavorable, en base als arguments que s'han exposat en resum en els antecedents, i que seran objecte d'examen detallat a continuació. Per raons de sistemàtica, s'examinaran en primer lloc els motius d'impugnació que articula la societat agent, i a continuació els del Govern.

Tercer.- S'han d'analitzar conjuntament els motius d'impugnació relatius a la indeguda valoració de la prova i la vulneració del dret fonamental de l'article 10 del text constitucional, ja que els dos es refereixen a una qüestió íntimament relacionada.

És cert que la sentència apel·lada no fa una referència explícita a l'informe pericial que va ser aportat per la part agent. Ara bé, l'anàlisi jurídica que conté aquella resolució és suficientment indicativa de que no es considera que les valoracions efectuades pels tècnics siguin determinants a l'hora d'aplicar el règim de neutralitat fiscal a aquesta operació de reorganització empresarial per mitjà d'una escissió parcial. En conseqüència, no es pot considerar que la prova hagi estat negligida, sinó que, encara que de forma tàcita, s'ha considerat que no dona recolzament a les pretensions de l'agent.

En realitat, la prova pericial aportada per la part no podia ser valorada d'altra manera. En efecte, el seu objecte era el d'analitzar, des d'una perspectiva econòmica, si cabria considerar l'activitat de gestió de crèdits deteriorats i actius adjudicats com a branca d'activitat en sí mateixa, pronunciant-se, a més, sobre si és raonable des de la perspectiva econòmica considerar l'existència d'una branca d'activitat en el sí de les dues societats que van acordar l'escissió parcial.

La Batllia ha seguit en bona part les conclusions de l'informe, en el sentit d'admetre que es tracta d'un àmbit de l'activitat bancària que és susceptible de ser considerat com una branca d'activitat. Ara bé, l'anàlisi jurídica sobre la concurrència efectiva dels requisits establerts en la Llei 17/2017 era i és competència exclusiva de l'òrgan jurisdiccional, i no pot venir condicionada per les consideracions dels perits, realitzades des d'una perspectiva

estrictament econòmica. En aquest cas, la sentència, després d'examinar les circumstàncies concretes del cas, ha conclòs que no existia una explotació autònoma capaç de funcionar pels seus propis mitjans, de manera que no resultava aplicable el règim de neutralitat que preveu la citada Llei.

En conseqüència, no es pot considerar que s'hagi produït una vulneració del dret fonamental a la jurisdicció, per una inadequada valoració de la prova pericial de la part agent.

A la mateixa conclusió s'ha d'arribar pel que fa a la valoració de la prova documental pública incorporada a les actuacions. En efecte, les diverses resolucions administratives que han autoritzat l'escissió produeixen els seus efectes en els àmbits mercantil i bancari, però no prejuten l'aplicabilitat del règim de neutralitat fiscal de la Llei 17/2017. D'aquesta manera, tampoc es pot apreciar una indeguda valoració de la prova per aquest motiu.

Procedeix, doncs, desestimar el primer motiu d'impugnació de la part agent.

**Quart.**- El nucli de la qüestió litigiosa resideix en determinar si l'escissió del sector de negoci de Vall ORG\_7 dels actius crediticis deteriorats i del actius immobiliaris adjudicats i la seva transmissió a l'entitat ORG\_4, tenia per objecte una branca d'activitat en el sentit de l'article 2.7 de la Llei 17/2017 i, en conseqüència, eren aplicables els supòsits de no subjecció a l'IGI i l'IPTPI que preveuen els articles 12 i 13 de la pròpia Llei.

Segons l'article 2 d'aquest text legal:

"7. Als efectes d'aquesta Llei, tindrà la consideració de branca d'activitat el conjunt d'elements d'actiu i passiu d'una divisió d'una entitat que constitueixen, des del punt de vista de l'organització, una explotació autònoma, és a dir, un conjunt capaç de funcionar pels seus propis mitjans".

Com es desprèn del precepte, l'autonomia funcional i organitzativa s'ha de donar tant en l'entitat transmissora com en l'adquirent. Com bé diu la sentència apel·lada, la preexistència del conjunt de mitjans personals, materials i financers que constitueix aquesta organització separada és la que permet comprovar la seva realitat als efectes de l'aplicació del règim de neutralitat tributària.

En aquest cas, l'entitat recurrent defensa que l'activitat de gestió dels actius crediticis deteriorats i del actius immobiliaris adjudicats és una branca d'activitat clarament diferenciada del negoci bancari general, i que el funcionament autònom ha de ser organitzatiu, independentment de la forma de finançament. Es recolza en aquest sentit en el contingut de l'informe pericial, que descansa en el mètode de la comptabilitat analítica, el qual desglossa els ingressos i despeses de les diferents unitats o centres d'una mateixa empresa, amb la finalitat de determinar els fluxos originats per cadascun d'ells i adoptar les decisions empresarials adequades en funció d'aquests resultats.

Ara bé, el fet de que, en termes comptables, es puguin establir per separat els actius i passius atribuïbles a cadascuna de les unitats de negoci d'una empresa no implica necessàriament que constitueixin una explotació autònoma, supòsit que només es donarà, als efectes de la Llei 17/2017, quan constitueixin un conjunt capaç de funcionar pels seus propis mitjans.

Cinquè.- En el cas que ara s'examina, es desprèn del contingut de les actuacions que la gestió dels actius crediticis deteriorats i del actius immobiliaris adjudicats no estava encomanada en l'entitat d'origen a una branca d'activitat constitutiva d'una explotació autònoma que funcionés pels seus propis mitjans.

En aquest sentit, la pròpia recurrent admet que el personal destinat a aquesta activitat es dedicava també a altres tasques bancàries, cosa que justifica pel caràcter reduït de l'entitat. Tampoc consta que aquests empleats s'ubiquessin en alguna ubicació separada de les oficines del banc, de manera que no disposava d'instal·lacions pròpies. Finalment, no s'acredita l'existència d'un finançament separat de l'entitat de la qual depenia. El fet d'invocar-se un deute entre la unitat i Vall Banc és una mostra de l'anomenada comptabilitat analítica, que parteix de l'existència d'unitats excedentàries i deficitàries, però no afegeix res quant al funcionament separat de la unitat. En conseqüència, la manca de mitjans organitzatius i financers propis impedeix apreciar l'existència d'una branca d'activitat autònoma en el sí de l'entitat transmissora.

A la mateixa conclusió s'ha d'arribar pel que fa a l'entitat adquirent. Com afirma la sentència apel·lada, la mateixa no disposava, en la data de l'escissió, d'elements de passiu que li permetessin actuar amb els seus propis mitjans. Això no suposa en cap cas negar la possibilitat d'un finançament extern, però el cert és que el préstec atorgat per l'entitat bancària recurrent, que s'invoca en l'apel·lació, no va ser formalitzat fins després de l'escissió, de manera que, quan aquesta es va produir, l'entitat adquirent no disposava de la necessària autonomia de funcionament.

En conseqüència, no concorren en aquest cas els supòsits de fet que permetin concloure que existia una branca d'activitat autònoma, per la qual cosa no és aplicable el règim de neutralitat tributària que preveu la Llei 17/2017, ni els supòsits de no subjecció a l'IGI i l'IPTPI que contempnen els seus articles 12 i 13.

Sisè.- De forma subsidiària, la recurrent al·lega que, encara que no es consideri aplicable el règim de neutralitat previst a la Llei 17/2017, l'operació tampoc estaria subjecte a l'IGI, d'acord amb l'article 6.1 de la seva Llei reguladora, el qual estableix que:

"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.

(...)"

En aquesta línia, la recurrent sosté que el concepte d'unitat econòmica autònoma és diferent del de branca d'activitat de la Llei 17/2017, i que, en qualsevol cas, l'autonomia d'aquella unitat econòmica només és predicable de l'adquirent i no del transmissor.

Aquestes al·legacions no poden ser compartides. Quan la Llei de l'IGI parla d'una unitat econòmica autònoma susceptible de desenvolupar una activitat empresarial o professional pels seus propis mitjans no està establint uns requisits diferents dels que contempla la Llei 17/2017 als efectes de la definició d'una branca d'activitat, ja que, en ambdós casos, es requereix la capacitat d'actuar a través de mitjans propis. A més, el text de la Llei no permet circumscriure aquesta exigència a l'entitat adquirent, deixant de banda la transmissor.

Encara que és obvi que la legislació espanyola és totalment inaplicable a Andorra, la recurrent invoca el contingut de certa doctrina jurisprudencial i administrativa del país veí, que recolzaria la conclusió de que l'autonomia de la unitat només seria predicable de l'adquirent. Ho fa des de la perspectiva de que la normativa espanyola segueix les previsions de la Directiva europea 2006/112/CE del Consell, de 28 de novembre de 2006, que també invoca l'exposició de motius de la Llei andorrana 11/2012, reguladora de l'IGI.

Ara bé, és necessari constatar que la Llei espanyola 37/1992, de 28 de desembre, reguladora de l'impost sobre el valor afegit, també exigeix l'autonomia de la unitat econòmica en el transmissor, de manera que ha de decaure el criteri interpretatiu que invoca la recurrent. En efecte, l'article 7 de la referida Llei disposa que:

"No estarán sujetas al impuesto:

1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, (...)"

En conseqüència, ateses les circumstàncies de fet que abans s'han descrit, s'ha de concloure que no existeix en aquest cas "una unitat econòmica autònoma capaç de desenvolupar una activitat empresarial o professional pels seus propis mitjans", per la qual cosa l'operació està plenament subjecta a l'IGI.

Setè.- També de forma subsidiària, la recurrent defensa que, encara que no s'apliqui el règim de neutralitat de la Llei 17/2017, les plusvàlues derivades de les aportacions de béns immobles o drets reals sobre els mateixos estan exemptes en aquest cas de l'IPTPI, ja que l'operació d'escissió s'ha formalitzat entre dues societats del mateix grup empresarial.

La sentència no nega aquesta possibilitat, però parteix del fet que no s'ha acreditat la pertinença de les dues entitats al mateix grup d'empreses, per la qual cosa denega l'aplicació de l'exempció.

L'article 4 de la Llei reguladora de de l'IPTPI disposa que:

"Resten exemptes de l'impost:

(...)"

8. Les plusvàlues derivades de les aportacions de béns immobles o drets reals sobre els mateixos béns realitzades a societats que pertanyin al mateix grup".

A fi de determinar l'existència d'un grup empresarial, s'ha d'atendre al que disposa la Llei 30/2007, de 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris. L'article 34.2 d'aquesta Llei defineix els requisits que han de concórrer per apreciar l'existència d'un grup d'empreses, i aquest precepte s'ha d'interpretar d'acord amb l'exposició de motius de la pròpia llei, la qual afirma que:

"En aquest àmbit cal destacar, sobretot, la delimitació del perímetre de consolidació que, basant-se en el sistema establert per la setena directiva comunitària en matèria comptable, introdueix l'obligació de consolidació, no sols dels grups verticals, sinó també dels denominats grups horitzontals, quan el control de les societats filials que

integren un mateix grup de societats correspongui a una o diverses persones, físiques o jurídiques, que actuen conjuntament".

En el cas que ara s'examina, l'escriptura d'escissió posa de relleu que tant la societat transmissora com l'adquirent tenen en comú un soci majoritari que ostenta més del 50% del capital social, de manera que s'ha d'entendre justificada l'existència d'un grup empresarial de caràcter horitzontal, per la qual cosa les plusvàlues derivades de les aportacions de béns immobles o drets reals sobre els mateixos queden exemptes de l'IPTPI, segons l'article 4.8 de la seva Llei reguladora.

De fet, l'Administració no s'ha oposat a aquest motiu d'impugnació, ni ha articulat cap al·legació sobre el mateix. En conseqüència, procedeix estimar parcialment en aquest punt el recurs d'apel·lació de l'entitat agent.

Vuitè.- Pel que fa al recurs d'apel·lació del Govern, no es discuteix que en la liquidació impugnada no es van tenir en compte les 12 unitats immobiliàries provinents de la societat ORG\_2, de manera que la sentència de la Batllia ha disposat la retroacció de l'expedient a fi que es corregeixi aquesta omissió.

L'Administració tributària, en el seu recurs, adueix que, en la transmissió prèvia de les 74 unitats immobiliàries en favor de ORG\_5, que va tenir lloc el 18 de desembre de 2020, es va liquidar l'IPTPI per un import de 3.057.624,18 EUR, inferior als 3.351.101,12 EUR, de manera que, almenys, s'hauria de requerir l'entitat agent a fi que corregeixi la liquidació derivada de la transmissió de la data indicada, com a successora universal de ORG\_5.

Aquesta pretensió ha de ser desestimada per dos raons fonamentals. En primer lloc, perquè s'introdueix en l'alçada una qüestió que no va ser plantejada en la primera instància, cosa que contravé el principi pendente appellatione nihil innovetur. En segon lloc, perquè el subjecte passiu de l'impost per aquella transmissió no era ORG\_5, sinó els transmissors dels immobles, segons l'article 6.1 de la Llei reguladora de l'IPTPI.

En conseqüència, procedeix desestimar el recurs d'apel·lació del Govern.

Novè.- No s'aprecia una especial temeritat ni mala fe que justifiqui la imposició de les costes causades en aquesta instància.

## **DECISIO**

### DECISIÓN

En atenció a tot el que s'ha exposat, el Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa, en nom del poble andorrà, decideix:

Primer.- Desestimar el recurs d'apel·lació que interposa el Govern contra la sentència dictada el 10 de juny de 2024 pel Tribunal unipersonal del Batlle, Secció Administrativa.

Segon.- Estimar parcialment el recurs d'apel·lació que formula l'entitat ORG\_1 sentència, la qual es modifica en el sentit de declarar que l'operació d'escissió litigiosa està exempta de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, extrem en què s'anul·len les resolucions administratives impugnades, amb confirmació dels demés pronunciaments de la sentència apel·lada.

Tercer.- No efectuar un especial pronunciament sobre les costes causades.

Aquesta sentència és ferma i executiva.

Així per aquesta nostra resolució, de la qual en serà tramès testimoni al Tribunal Unipersonal de la Secció Administrativa, per al seu coneixement i execució, ho acordem, manem i signem.