

Consulta vinculant en relació a l'usdefruit d'un bé immoble i a la deducció de les despeses comptabilitzades en concepte d'amortització del bé immoble en qüestió.

Número de consulta	CV0010-2015
Data d'emissió	21/07/2015
Normativa	· Decret legislatiu del 29-4-2015 de publicació del text refós de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats. · Llei 96/2010, del 29 de desembre, de sobre la renda de les activitats econòmiques. · Llei 19/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 96/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques. · Decret del 13-06-2012 pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre societats i de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques. · Decret legislatiu del 29-4-2015 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 del 15-02-2012, pel qual s'ordena la publicació del text refós de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, modificada per la Llei 8/2010, del 22 d'abril i per la Llei 26/2011, del 29 de desembre. · Decret del 15-02-2012 pel qual s'aprova la modificació del Pla general de comptabilitat. · Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials immobiliàries, de 29-12-2000, modificada per la Llei 7/2006, del 21 de juny i per la Llei 6/2004, del 14 d'abril.

Consulta

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

ANTECEDENTS

Consulta: Consulta en relació amb la deduïbilitat de la despesa registrada per amortització del dret real d'usdefruit sobre béns immobles, des del punt de vista de l'Impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

Normativa:

Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats.

Llei 17/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre de l'impost sobre societats.

Llei 96/2010, del 29 de desembre, de sobre la renda de les activitats econòmiques.

Decret del 13-06-2012 pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre societats i de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

Llei sobre transmissions patrimonials immobiliàries, del 15 de desembre del 2000.

Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris.

Llei 8/2010, del 22 d'abril, de modificació de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris.

Llei 26/2011, del 29 de desembre, de modificació de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, modificada per la Llei 8/2010, del 22 d'abril.

Decret, del 15 de febrer del 2012, pel qual s'aprova la modificació del Pla general de comptabilitat.

Qestions plantejades:

Des d'un punt de vista de l'Impost sobre la renda de les activitats econòmiques es plantegen les qüestions següents:

- a. Confirmació si rep la consideració de fiscalment deduïble, la despesa registrada en concepte de les dotacions a l'amortització relatives al dret d'usdefruit sobre elements de l'immobilitzat material (béns immobles, en el cas que ens ocupa).
- b. En el supòsit que aquesta despesa rebí la consideració de fiscalment deduïble, identificació de la vida útil a tenir en compte a l'hora de determinar l'import de la dotació per amortització d'aplicació als elements d'immobilitzat identificats en la present consulta tributària.
- c. Prenent en consideració que a partir de l'1 de gener de 2015 entra en vigor l'impost sobre la renda de les persones físiques, aquesta part té interès en què la resposta d'aquesta Administració també tingui en compte la normativa d'aquest impost. De manera que el criteri confirmat per aquesta Administració sigui d'aplicació tant per l'exercici 2014, com en els subsegüents exercicis.

1. DESCRIPCIÓ DELS FETS:

Durant l'any 1960 el consultant (d'ara endavant, l'obligat tributari) juntament amb la seva futura esposa varen atorgar llurs Capítols Matrimonials a través dels quals els futurs cònjuges es comprometien a heretar al fill o filla del seu celebrador matrimoni que millor els hi semblarà.

Posteriorment, al setembre de 1994, es van atorgar davant notari Capítols Matrimonials referents al matrimoni celebrat a l'octubre de 1994 per part del fill de l'obligat tributari.

A través d'aquests darrers Capítols Matrimonials, l'obligat tributari juntament amb la seva esposa fan donació i heretament universal pura, perfecta, simple i irrevocable, a favor del seu fill de tots els béns i drets, mobles i immobles, crèdits i accions presents i futurs a excepció d'alguns elements identificats de forma específica en el document esmentat. Respecte a aquests béns i elements, s'ha de tenir en compte que els beneficiaris d'aquests són altres fills de l'obligat tributari, els quals romanen fora d'abast de la present consulta tributària.

Així mateix, és necessari prendre en consideració que l'obligat tributari i la seva esposa (donadors) es reserven tot el ple i íntegre usdefruit i administració de tots els béns i drets donats amb l'obligació que s'imposen a ells mateixos de mantenir aquests, així com pagar els gravàmens a què dits elements estiguin afectats.

Arran de la situació descrita anteriorment es desprèn que sobre els béns i drets objecte dels Capítols Matrimonials de data 1994 a favor del fill de l'obligat tributari, se'n van constituir dos drets reals totalment diferenciats: per un costat, el dret d'usdefruit que recau sobre aquests elements essent l'obligat tributari i la seva esposa els seus beneficiaris i per un altre costat, la nua propietat d'aquests que pertany al fill de l'obligat tributari.

Durant els anys subsegüents a l'atorgament dels esmentats capítols, l'obligat tributari va procedir a seguir explotant en arrendament aquells béns de caràcter immobiliari respecte dels quals tenia reconegut l'usdefruit. A aquests efectes, cal tenir present que a conseqüència del contingut dels Capítols Matrimonials, l'obligat tributari va mantenir la facultat d'administrar els béns respecte dels què té reconegut el dret d'usdefruit, situació que s'ha mantingut fins a la data de la present consulta.

Per un altre costat, cal tenir present que l'obligat tributari ostentarà el dret l'usdefruit fins la data en la què el seu fill consolidi el ple domini sobre els béns i drets objecte de donació i heretament en els Capítols Matrimonials de referència. Aquesta consolidació de domini tindrà lloc en el moment en què es produeixi la defunció de l'obligat tributari.

A partir de l'1 de gener de 2012, entra en vigor al Principat d'Andorra l'Impost sobre la renda de les activitats econòmiques (d'ara endavant, IAE); en virtut d'allò previst en la normativa de l'impost, es considera que l'obligat tributari desenvolupa una activitat econòmica al ser l'usufructuari dels béns drets, i per tant, dels ingressos dels mateixos, i com a conseqüència, constitueix el fet generador, atès que els rendiments bruts obtinguts a conseqüència del lloguer d'immobles excedeixen els 40.000 euros.

És per aquest motiu que des de l'exercici 2012, l'obligat tributari procedeix a ingressar davant l'Administració la quota tributària de l'impost esmentat, aplicant les regles d'estimació directa previstes en la normativa de l'impost.

Pel que fa referència al nu propietari, remarcar que aquest té la nua propietat dels béns i drets, però no gaudeix dels ingressos relacionats amb els mateixos, sense ser obligat tributari per l'IAE atès que no realitza cap tipus d'activitat empresarial.

2. INTERPRETACIÓ FISCAL DE LA SITUACIÓ PLANTEJADA:

A continuació, el consultant exposa la interpretació fiscal que entén que seria d'aplicació a la situació plantejada anteriorment.

a. Normativa d'aplicació de l'IAE i l'IS

Com ja s'ha comentat en l'apartat anterior, l'obligat tributari rep la consideració d'empresari, a efectes de l'Impost sobre la renda de les activitats econòmiques, al percebre unes rendes superiors a 40.000 euros en concepte d'arrendament de béns immobles. És per aquest motiu que esdevé obligat tributari de l'impost de referència i, com a tal, ha de determinar l'import de la quota diferencial en concepte de l'impost esmentat.

En aquest sentit, l'article 10 de la Llei de l'IAE, determina que "la base de tributació està constituïda per l'import de la renda de totes les activitats econòmiques de l'obligat tributari, en el període impositiu". No obstant això, també cal tenir present que la pròpia Llei de l'IAE

remet a les regles de l'IS en el seu article 12 per tal de poder determinar la base de tributació: "la determinació de la renda de les activitats econòmiques en la modalitat d'estimació directa es fa d'acord amb les normes de l'impost sobre societats, sense perjudici de les normes especials establertes en aquesta Llei."

La normativa de l'Impost sobre la renda de les activitats econòmiques remet de forma expressa a la normativa de l'impost sobre societats envers la consideració de despesa fiscalment deduïble aquella derivada de l'amortització d'elements que formen part de l'actiu de l'obligat tributari, motiu pel qual a continuació s'analitzarà el tractament que seria d'aplicació en funció d'allò establert en l'impost sobre societats.

Respecte a aquest aspecte, la Llei de l'Impost sobre Societats (d'ara endavant, IS) estableix, en el seu article 10, que són deduïbles les quantitats que, en concepte d'amortització de l'intangible, tangible i inversions immobiliàries, corresponguin a la depreciació efectiva que tinguin els diversos elements per funcionament, ús, gaudi o obsolescència.

És per aquest motiu que és important determinar i analitzar la normativa comptable d'aplicació, atès que aquesta serà la base a seguir en relació amb el criteri d'aplicació i de deduïbilitat de les amortitzacions respecte a la normativa tributària.

b. Tractament comptable d'aplicació

b. 1) *Consideració del dret d'usdefruit com actiu*

A l'hora de determinar la base de tributació, tant de l'IAE com de l'IS, es parteix del resultat comptable, quantificat seguint les regles previstes pel Pla General de Comptabilitat d'Andorra.

Per aquest motiu, en primer lloc, s'analitza la procedència des del punt de vista comptable de la despesa registrada en concepte de l'amortització del dret d'usdefruit sobre els béns immobles de la present consulta.

En aquest sentit, el Pla General Comptable indica que "s'inclou com a amortització l'import corresponent a la depreciació efectiva que pateixen els béns i drets de l'immobilitzat tangible o intangible per la seva aplicació al procés productiu."

De manera que la normativa comptable andorrana permetria que el resultat comptable d'un empresari incorporés una despesa en concepte d'amortització sempre que el bé o dret rebés la consideració d'immobilitzat tangible o intangible.

A fi de poder qualificar la naturalesa del dret real d'usdefruit objecte de la present consulta, cal tenir en compte la definició d'actiu establerta en el capítol preliminar del Pla General de Comptabilitat d'Andorra, la qual es reproduïx a continuació:

"Actiu: Comprèn béns, drets i altres recursos controlats econòmicament per l'empresari, resultants de successos passats, dels quals s'espera que l'empresari obtingui beneficis o rendiments econòmics en el futur i que s'han de classificar de forma separada i en funció de la seva afectació com a actiu fix o no corrent o com a actiu circulant o corrent".

De la definició anterior i d'allò establert en el capítol preliminar del Pla General de Comptabilitat, es pot concloure que el dret d'usdefruit és susceptible de qualificar-se com un actiu, atès que es tracta d'un dret controlat econòmicament per l'empresari, respecte del què se n'espera assolir beneficis o rendiments econòmics en el futur. En aquest sentit, el dret d'usdefruit considerat com a part de l'actiu de l'obligat tributari es podria amortitzar i, a conseqüència, la dotació per aquest concepte s'hauria d'incloure en el resultat comptable de l'obligat tributari.

Així mateix, el Pla General de Comptabilitat, tant pel que fa referència al capítol de l'immobilitzat tangible (concretament l'arrendament financer), com la resta de capítols de les normes d'elaboració dels comptes anuals, estableix que quan sobre un actiu es transfereixen substancialment tots els riscos i beneficis inherents a la propietat objecte d'un contracte, així com que s'estimi probable la percepció de beneficis econòmics derivats d'aquest actiu, aquest es classificarà com un immobilitzat en els comptes anuals de l'empresari, que en aquest cas seria l'usufructuari, tal i com es detalla en el següent punt del present consulta.

b.2) *Determinació del dret d'usdefruit com un actiu (intangible o tangible) així com la durada de la seva vida útil*

El següent pas és determinar la vida útil que li correspon a aquest actiu amb la finalitat de poder quantificar l'import relatiu a l'amortització. A aquests efectes, és important delimitar si aquests béns immobles es qualifiquen com a immobilitzat tangible o intangible atès que, en funció de la seva qualificació, es podrà determinar la vida útil a tenir en compte per tal de poder registrar la corresponent amortització comptable.

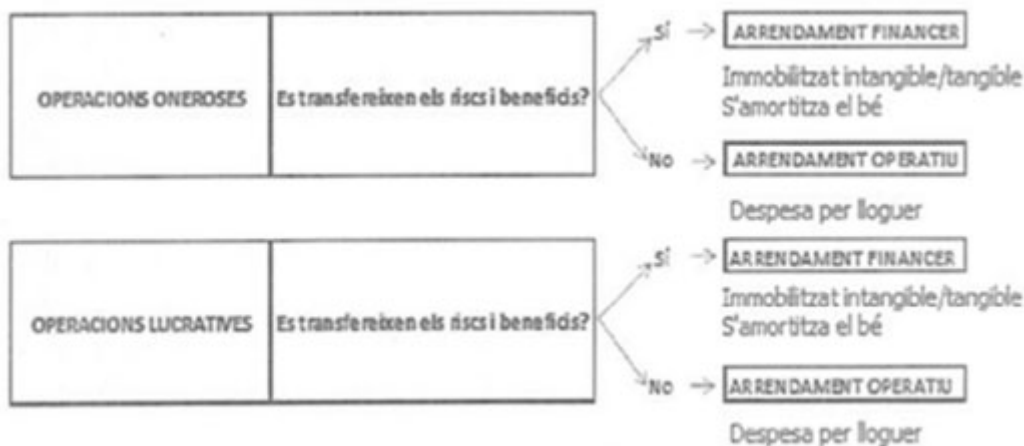
Per a respondre al tractament comptable d'aquesta qüestió, s'ha de prendre en consideració la naturalesa de l'actiu. En aquest sentit, l'usdefruit és un dret real d'ús que permet gaudir d'una cosa aliena durant un període de temps (o de forma indefinida), transmetent tots els riscos i beneficis inherents a l'actiu en qüestió. Aquest tipus d'operacions comptables, no les trobem expressament previstes i detallades en el Pla General de Comptabilitat d'Andorra, és per aquest motiu i per analogia, que considerem que el tractament comptable en relació amb la constitució d'un dret real d'usdefruit podria ser el mateix que l'establert per a un arrendament financer (tal i com s'ha esmentat anteriorment), on l'usufructuari assumeix substancialment tots els riscos i beneficis inherents a la propietat de l'actiu arrendat.

El tractament comptable que sorgeix fruit de la constitució d'un dret real d'usdefruit en el moment del seu naixement, tant pel que fa a

L'usufructuari com el nu propietari, dependrà entre altres, de si l'operació es realitza amb caràcter onerós o bé amb caràcter lucratiu, així com de la persona que ostenta els riscos i recompenses que se'n deriven. Tanmateix, ens remetem als criteris establerts en les normes d'elaboració dels comptes anuals relatius a l'arrendament financer del Pla General de Comptabilitat d'Andorra.

A continuació, detallem les dues operacions possibles i el tractament comptable de cadascuna d'elles, tenint en compte que la comptabilització del cas que ens ocupa podria ser assimilable a la corresponent a l'arrendament financer, la qual es troba definida en les normes d'elaboració dels comptes anuals del Pla General de Comptabilitat:

Tractament comptable assimilable:



· Constitució d'un dret real d'usdefruit a títol onerós

S'entén una operació d'usdefruit onerosa, amb independència de la seva instrumentació jurídica, aquella per la qual el propietari (arrendador en el cas de l'arrendament) cedeix a l'usufructuari (arrendatari en el cas de l'arrendament), el dret a utilitzar un actiu durant un període de temps determinat, a canvi de percebre una suma única de diners o una sèrie de pagaments o quotes.

Respecte a la classificació comptable de l'arrendament, s'ha d'indicar que si s'han transferit substancialment tots els riscos i beneficis inherents a la propietat de l'actiu objecte del contracte, es tractaria d'un arrendament financer. En cas contrari, es tractaria d'un arrendament operatiu.

S'entén una operació d'usdefruit onerosa, amb independència de la seva instrumentació jurídica, aquella per la qual el propietari (arrendador en el cas de l'arrendament) cedeix a l'usufructuari (arrendatari en el cas de l'arrendament), el dret a utilitzar un actiu durant un període de temps determinat, a canvi de percebre una suma única de diners o una sèrie de pagaments o quotes.

Respecte a la classificació comptable de l'arrendament, s'ha d'indicar que si s'han transferit substancialment tots els riscos i beneficis inherents a la propietat de l'actiu objecte del contracte, es tractaria d'un arrendament financer. En cas contrari, es tractaria d'un arrendament operatiu.

L'arrendatari, en el moment inicial, ha de registrar un actiu d'acord amb la seva naturalesa, segons es tracti d'un element de l'immobilitzat tangible, de l'intangible o inversions immobiliàries, i un passiu financer pel mateix import. Aquest es correspon amb el valor raonable de l'actiu arrendat calculat a l'inici del contracte. Així mateix, als actius reconeguts els hi són d'aplicació els criteris d'amortització, deteriorament i baixa en funció de la seva naturalesa. En quant als passius financers generats, els hi serà d'aplicació allò disposat en la norma sobre "passius financers" i en el seu cas, l'apartat de "baixa de passius financers" del Pla General Comptable.

Constitució d'un dret real d'usdefruit a títol lucratiu

Les operacions d'usdefruit lucratives es basen en la transmissió de l'usdefruit d'un actiu per part del propietari a un tercer de forma gratuïta, operació que coincideix amb el cas que ens ocupa. En aquest sentit, es cedeix la propietat dels béns en qüestió a un tercer sense cap contraprestació monetària ni cap remuneració durant la durada del període de cessió entre les dues parts.

En aquest sentit, qui suporta els riscos i beneficis derivats de l'actiu és l'usufructuari enlloc del nu propietari, atès que el primer ostenta la facultat d'ús, gaudi i administració sobre els que recau l'usdefruit.

En el cas que ens ocupa, el Pla General Comptable d'Andorra estableix que el seu tractament comptable podria ser assimilable a aquell corresponent a un arrendament financer donat que es transmeten els riscos i beneficis dels actius corresponents. En aquest sentit, l'usufructuari hauria de comptabilitzar els actius que hagués de reconèixer en el balanç a conseqüència de la constitució de l'usdefruit pel seu valor raonable, d'acord amb la seva naturalesa segons es tracti d'un element de immobilitzat tangible o intangible, tenint en consideració la norma tècnica de valoració de l'immobilitzat tangible de l'apartat f) sobre la comptabilització dels arrendaments financers, així com aplicar els criteris d'amortització i deteriorament que els hi correspongui segons la seva naturalesa.

Respecte a la comptabilització de la constitució dels drets reals d'usdefruit a títol lucratiu, destacar que l'actiu es reconeix comptablement pel seu valor raonable amb càrrec al compte de fons propis o patrimoni net de l'empresari, d'acord amb la norma tècnica de "subvencions, donacions i llegats" definit en la Secció tercera, del Pla General de Comptabilitat. Pel que fa referència a l'arrendador, en aquest cas el nu propietari, aquest no haurà de registrar en la seva comptabilitat els actius en qüestió, atès que aquest no controla econòmicament els immobles i no n'espera obtenir beneficis o rendiments econòmics.

Amortització

Revesteix d'especial importància el fet d'identificar quina part té dret a deduir-se l'amortització registrada de l'actiu objecte d'estudi, en aquest cas el nu propietari o bé l'usufructuari.

En aquest sentit, i tal com s'ha comentat en l'apartat anterior, atès que l'ús efectiu dels immobles no correspon al nu propietari i que aquest no n'obté els ingressos derivats dels mateixos, no procedirà a reconèixer un actiu i per tant no podrà practicar l'amortització corresponent a la depreciació que sofreixin els béns immobles pel seu funcionament, ús i gaudi.

En el moment en que el nu propietari consolidi el ple domini i s'extingeixi l'usdefruit, aquest tindrà dret a exercir l'activitat d'explotació a l'obtenir els ingressos derivats dels béns immobles i, per tant, a partir d'aquell moment, tindrà dret a amortitzar aquests elements. En aquest sentit, s'ha de remarcar que la consolidació del ple domini es pot produir a conseqüència de la defunció de l'usufructuari, o bé expirantse el termini pel qual es va constituir.

Així mateix, i com ja s'ha indicat en els apartats anteriors, l'usufructuari com a empresari, és qui té dret a registrar-se comptablement la despesa per amortització dels béns immobles perquè és qui controla els béns i drets i n'obté i n'espera seguir obtenint rendiments en el futur.

Així doncs, una vegada determinat qui és l'obligat tributari que ha de registrar-se l'amortització, s'hauria de delimitar els coeficients aplicables a aquests actius d'acord amb allò establert en el Pla General de Comptabilitat d'Andorra.

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