

Consulta vinculant en relació amb la imputació temporal del guany de capital procedent de la transmissió de les participacions d'una societat i sobre la consideració de resident fiscal

Número de consulta	CV0248-2022
Data d'emissió	13/06/2022
Normativa	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

Consulta

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

ANTECEDENTS

Consulta:

Consulta fiscal en referència a l'Impost sobre la renda de les persones físiques

Normativa:

Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'Impost sobre la renda de les persones físiques (en endavant, Llei de l'IRPF)

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 la qüestió plantejada en la present consulta per al període 2022 i següents.

2. DESCRIPCIÓ DELS FETS

El Sr. A (d'ara endavant el Consultant) és una persona física amb residència fiscal a Illa de Man fins a l'exercici 2021. A finals de l'esmentat exercici 2021 el Consultant va obtenir el permís de residència al Principat d'Andorra, sent la previsió que revesteixi la consideració de resident fiscal a Andorra durant els exercicis 2022 i següents.

El mes de novembre del 2020, el Consultant va transmetre el 33% de participacions (això és la totalitat de participacions de la que disposava) d'una entitat amb seu social al Regne Unit a dues entitats també localitzades al Regne Unit, no vinculades amb el Consultant. En aquest sentit, en les condicions estipulades en el contracte de compravenda es fixa que el preu acordat es farà efectiu com segueix:

- En el moment de formalitzar la compravenda, això és novembre 2020, un import representatiu del 16% del preu total acordat, aproximadament.
- L'import restant a terminis davant els anys següents, en funció de les reserves distribuïdes per la societat objecte de la venda, amb un import mínim anual.

Adicionalment, convé assenyalar que cap clàusula del contracte de compravenda preveu que els pagaments ajornats portin implícits interessos. Per tant, l'import diferit pendent de cobrar correspon exclusivament a cobraments ajornats.

Atenent a l'operació plantejada i al contingut del contracte, el Consultant presenta la següent consulta davant aquesta Administració, relativa als aspectes que es detallen a continuació i que seran concretats al llarg de la present consulta vinculant, en relació als cobraments dels imports ajornats que percebrà a partir de l'exercici fiscal 2022. En aquest sentit, aquesta consulta es planteja partint de la hipòtesi

consistent en què el Consultant revesteixi la consideració de resident fiscal al Principat d'Andorra a partir de l'exercici 2022, d'acord amb el que estableix l'article 8 de la Llei de l'IRPF.

1. Confirmació que els cobraments dels imports ajornats que percebrà el Consultant a partir de l'exercici 2022, moment a partir del qual serà considerat resident fiscal al Principat d'Andorra, tenen la consideració de guanys o pèrdues de capital a efectes de l'IRPF.

2. Determinació del període impositiu en el qual merita el guany i la pèrdua de capital.

- Confirmació que els cobraments diferits no són imposables al Principat d'Andorra donat que en el moment de la meritació el Consultant no ostentava la residència fiscal al Principat d'Andorra.

3. INTERPRETACIÓ FISCAL DE LA SITUACIÓ PLANTEJADA

Tal i com s'ha indicat anteriorment, el mes de novembre de 2020 el Consultant va vendre la totalitat de la participació mantinguda per aquest en el capital social d'una societat radicada al Regne Unit (això és el 33% del capital social) a dues entitats també localitzades al Regne Unit, sense cap tipus de vinculació amb el Consultant. En aquest sentit, les condicions de pagament del preu acordat establertes en el contracte de compravenda contemplen una sèrie de pagaments diferits, a percebre a partir de l'any 2022.

Així mateix, és important tenir en compte que en el contracte de compravenda no hi ha cap clàusula que prevegi que els pagaments ajornats comportin interessos implícits. En aquest sentit, els pagaments diferits només corresponen al pagament de les participacions venudes.

- Naturalesa de la renda

L'IRPF és un impost que grava la renda mundial obtinguda per les persones físiques que, d'acord amb el que disposa l'article 8 de la Llei de l'IRPF, tinguin la consideració de residents fiscals en territori andorrà. En aquest sentit, tal i com s'ha exposat l'apartat 2 de la present consulta vinculant, la present consulta parteix de la premissa de que, a partir de l'exercici 2022, el Consultant tindrà la consideració de resident fiscal a Andorra, passant per tant tributar per tota la renda mundial a Andorra, entre les que s'inclourien el pagaments ajornats en relació a la venda de les participacions al novembre de 2020.

L'article 4 de la Llei de l'IRPF estableix que "constitueix el fet generador de renda, sigui quina sigui la seva font o origen, per part de l'obligat tributari, amb independència del lloc on s'hagi produït i sigui quina sigui la residència del pagador". En l'apartat 2 del mateix article es determina que componen la renda de l'obligat tributari "a) Les rendes del treball; b) Les rendes procedents de la realització d'activitats econòmiques; c) Les rendes del capital immobiliari; d) Les rendes del capital mobiliari; .e) Els guanys i les pèrdues de capital."

En aquest sentit, l'article 24 de la Llei de l'IRPF estableix que "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."

Adicionalment, l'article 19 de la Llei de l'IRPF preveu que "les rendes derivades de la transmissió de la titularitat dels elements patrimonials, fins i tot quan hi hagi un pacte de reserva de domini, tributen com a guanys o pèrdues de capital, excepte que per aquesta Llei es qualifiquin com a rendes del capital."

Per la seva banda, en el Comunicat Tècnic d'aquesta Administració, del 4 de març de 2015, en relació a l'impost sobre la renda de les persones físiques de determinats productes financers (en endavant, Comunicat Tècnic de productes financers) es troben classificats els rendiments econòmics derivats de determinats productes financers, en funció de la seva naturalesa, com a rendiments de capital mobiliari o com a guanys o pèrdues de capital. Un dels productes financers analitzats en el Comunicat Tècnic de productes financers són les participacions en entitats. En aquest apartat del comunicat Tècnic de productes financers estableix que "la renda, positiva o negativa, que es generi com a conseqüència de la transmissió de les accions o participacions en el patrimoni net d'entitats dona lloc a un guany o a una pèrdua de capital, tal com aquests es defineixen a l'article 24 de la Llei de l'impost.[...]"

D'acord amb els preceptes anteriorment exposats, entén el Consultant que el resultat obtingut per aquest fruit de la transmissió de participacions objecte de la present consulta, es trobaria emmarcada dins la naturalesa de guanys i pèrdues de capital, als efectes de l'IRPF.

- Imputació de les rendes

La Llei de l'IRPF disposa que, amb caràcter general, els ingressos i les despeses que determinen les rendes que cal incloure a la base de tributació s'imputen en el període impositiu que correspongui a partir dels criteris estipulats en l'article 42 de l'esmentada Llei. En aquest sentit, l'apartat 1 de l'article 42 de la Llei de l'IRPF estableix que "c) els guanys i les pèrdues de capital s'imputen al període impositiu en què tingui lloc l'alteració patrimonial."

LesLleis.com

No obstant l'exposat, l'article 42.2.c) de la Llei de l'IRPF estableix com a regla especial que "quan es tracti d'operacions a terminis o amb preu ajornat, l'obligat tributari pot imputar la renda a mesura que s'efectuïn els cobraments corresponents." El mateix article segueix indicant que "es consideren operacions a termini o amb preu ajornat quan el seu preu es percebi, totalment o parcialment, mitjançant pagaments successius o mitjançant un sol pagament, sempre que el període transcorregut entre el lliurament i el venciment de l'últim o

únic termini sigui superior a l'any".

En virtut de l'anterior, entén el Consultant que sempre que no s'opti pel criteri especial d'imputació temporal, resulta d'aplicació el criteri general consistent en imputar els guanys patrimonial en el període impositiu en què es produeix la variació patrimonial. En aquest sentit, entén el Consultant en el supòsit plantejat que, en la mesura que l'alteració patrimonial que origina els pagaments diferits a partir de l'exercici 2022 es va produir l'any 2020 (moment en el que el Consultant no tenia la consideració de resident fiscal a Andorra), la totalitat del guany de capital obtingut (incloent els pagaments a percebre a partir del present exercici 2022) s'entén imputat en l'exercici 2020, no havent per tant de tributar el Consultant per l'IRPF andorrà, sense perjudici del que li correspongui tributar en el seu anterior país de residència.

Arribats en aquest punt, convé posar de manifest que la Llei de l'IRPF reconeix en la seva Exposició de Motius que l'impost tractat es basa en la normativa harmonitzada entre països del nostre entorn. Així doncs, resulta adequat tenir com a marc comparable, en cas de defecte de pronunciaments de les autoritats tributaries andorranes, la doctrina administrativa emesa pels òrgans administratius competents en matèria tributària dels països veïns, tals com Espanya. Al respecte d'aquesta qüestió, la Dirección General de Tributos espanyola (en endavant, DGT), s'ha pronunciat en un sentit similar en nombroses consultes tals com la V0151-15, de 23 de gener del 2014, on aquest organisme conclou en relació a una operació assimilable que en una operació de pagaments ajornats "en la medida en que el consultante no efectúa el ejercicio expreso de la opción por el régimen especial del artículo 14.2.d) de la LIRPF a través de la correspondiente autoliquidación presentada en el período voluntario de presentación de la misma, se considera que no efectúa dicho ejercicio y, en consecuencia, resulta de aplicación la regla de imputación general a la que se refiere el artículo 14.1.c) de la LIRPF."

Adicionalment a l'anteriorment exposat, la Llei de l'IRPF en el seu article 42.3 preveu que "quan l'obligat tributari perdi aquesta condició per canvi de residència fiscal o es produeixi la seva defunció, totes les rendes pendents d'imputació s'integren en la base de tributació corresponent a l'últim període impositiu en què s'hagi de declarar per aquest impost."

Finalment, convé posar de manifest el criteri del legislador en supòsits de pèrdua de la consideració de residència fiscal a Andorra. En aquests casos, la pròpia Llei de l'IRPF en el seu article 42.3 desprèn que, en cas de canvi de residència, totes les rendes pendents d'imputar han de tributar abans del canvi efectiu de residència fiscal, en l'última declaració d'IRPF presentada a l'Administració Tributària andorrana. Així doncs, donat que el Consultant no tenia la consideració de resident fiscal al Principat d'Andorra durant l'exercici 2020, exercici en el que es va produir l'alteració patrimonial objecte de la present consulta vinculant, aquest entén que les rendes ajornades que percebrà a partir de l'exercici 2022, exercici a partir del qual ostentarà la residència fiscal a Andorra, no es considerarien imposables a Andorra al no ser resident fiscal a Andorra en el moment de la meritació de l'impost.

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 texts a demanda
- Sense publicitat