

Consulta vinculant en relació amb la tributació de la renúncia a un llegat determinat, seguida d'altres operacions concatenades.

Número de consulta	CV0277-2023
Data d'emissió	06/03/2023
Normativa	Decret legislatiu del 5-6-2019 de publicació del text refós de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats

Consulta

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

Consulta fiscal en referència a la tributació per impost de societats de la renúncia a l'herència per part d'una persona jurídica andorrana.

Normativa:

Llei 95/2010, de 29 de desembre, de l'Impost sobre Societats (en endavant, Llei de l'IS)

1. MANIFESTACIONS PRÈVIES

D'acord amb el 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 plantejats en la present consulta per als períodes 2022 i 2023.

2. DESCRIPCIÓ DELS FETS:

La societat A (d'ara endavant la Consultant), és una societat amb residència fiscal al Principat d'Andorra trobant-se degudament inscrita al Registre de Societats del Govern d'Andorra.

L'objecte social de la Consultant comprèn la gestió del patrimoni de la unitat familiar formada pels seus accionistes. En relació amb l'anterior objecte social convé destacar que la Consultant només posseeix participacions en el capital social d'altres societats andorranes, sent l'única d'elles rellevant la participació que ostenta en el capital social de la societat B (en endavant, la Participada).

En l'exercici 2022 es produí la mort d'un dels socis de la Consultant. En aquest sentit, l'estructura accionarial de la Consultant fins la mort del soci causant era la que es detalla a continuació:

- Soci causant: 30%
- PF 1: 25%
- PF 2: 9%
- PF 3: 9%
- PF 4: 9%
- PF 5: 9%
- PF 6: 9%

Així mateix, seguidament es detalla la participació accionarial de la Consultant resultant de l'acceptació de l'herència del soci causant:

- PF 1: 25%
- PF 2: 15%
- PF 3: 15%
- PF 4: 15%
- PF 5: 15%
- PF 6: 15%

En aquest sentit, convé prendre en consideració els següents aspectes:

- Els hereus universals del soci difunt (PF 2 a PF 6) són membres del grup familiar que ja tenien la condició de socis de la Consultant.
- Tots els socis de la Consultant guarden un vincle de parentiu d'entre primer i segon grau.
- Addicionalment, 4 dels sòcis de la Consultant representen la totalitat dels membres del seu Consell d'Administració.

Per la seva banda, actualment l'activitat principal de la Participada consisteix en la tinença i gestió de patrimoni immobiliari, així com de participacions en el capital social d'entitats, majoritàriament andorranes (únicament posseeix una participació minoritària en el capital social d'una societat espanyola, plenament operativa).

A data de la present consulta vinculant, una vegada produïda l'acceptació d'herència del soci causant per part dels seus hereus universals, la composició accionarial de la Participada és la que es detalla a continuació:

- Consultant: 64%
- PF 2: 7,20%
- PF 3: 7,20%
- PF 4: 7,20%
- PF 5: 7,20%
- PF 6: 7,20%

L'actiu de la Participada es troba compost, principalment, per terrenys i construccions localitzats en territori andorrà així com, en menor mesura, per participacions en el capital social d'altres societats.

Tenint en consideració el funcionament de les empreses del grup els darrers anys, els socis de la consultant es plantegen la potencial dissolució de la Consultant en un curt marge de temps.

LesLleis.com

No obstant l'anterior, conseqüència de la mort del soci causant, la Consultant ha esdevingut legatària d'unes d'unitats immobiliàries propietat del soci causant fins el moment de la seva defunció, localitzades en la seva totalitat en territori andorrà. En aquest sentit, a data de la present consulta vinculant no s'ha produït l'acceptació (ni tampoc la repudia) del llegat.

Atenent a la manca de relació entre la naturalesa dels actius que actualment integren el patrimoni de la Consultant i la dels actius immobiliaris llegats a aquesta pel soci causant (doncs és la Participada la societat tenidora dels actius immobiliaris integrants del patrimoni familiar), la Consultant es planteja repudiar el llegat, renunciant així, de forma pura i simple al mateix, a favor dels hereus universals del soci causant.

En aquest sentit, en cas de repudiar el llegat, els hereus universals del causant es plantegen explotar econòmicament la totalitat de les unitats immobiliàries a través de la seva aportació a la Participada, aprofitant la seva condició de societat patrimonial de caràcter immobiliari i l'existència en dita societat de recursos suficients per a gestionar l'esmentat patrimoni.

Consulta plantejada

Atenent als antecedents exposats, la Consultant presenta la següent consulta davant aquesta Administració, relativa a la tributació per Impost sobre Societat en cas de repudia del llegat exposat a la descripció dels fets:

- Confirmació que la simple designació com legatària no té implicacions, des d'una òptica de l'Impost sobre Societats de la Consultant.

- Confirmació que, amb independència del moment temporal en el que es produeixi, en cas de repudia al llegat no existirà cap efecte tributari en l'Impost sobre Societat de la Consultant.

3. INTERPRETACIÓ FISCAL DE LA SITUACIÓ PLANTEJADA

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 19, apartat 1, del mateix cos normatiu, disposa en relació a la imputació temporal d'ingressos i despeses que “els ingressos i les despeses s'imputen en el període impositiu en què es meritin, d'acord amb les regles que estableix el Pla general de comptabilitat, atenent el corrent real de béns i serveis que aquells ingressos i despeses representen, amb independència del moment en què es produeixi el corrent monetari o financer, respectant l'adequada correlació entre els uns i els altres.”

Atenent a l'estreta relació existent entre la normativa reguladora de l'Impost sobre Societats i la normativa comptable, seguidament es plantegen una sèrie de principis comptables previstos en el Pla General de Comptabilitat:

Principi de registre: “Els fets econòmics s'han de registrar quan neixin els drets i les obligacions que els originen”.

Principi de prudència: “L'empresari ha de ser prudent en les estimacions i valoracions a realitzar en condicions d'incertesa. La prudència no justifica que la valoració dels elements patrimonials no respongui a la imatge fidel que han de reflectir els comptes anuals. Així mateix, sense perjudici del que disposa la segona part d'aquest Pla en relació amb l'aplicació del valor raonable, únicament s'han comptabilitzat els beneficis obtinguts fins a la data de tancament de l'exercici. Tanmateix, s'han de tenir en compte tots els riscos, amb origen en l'exercici o en un altre d'anterior, tan aviat com siguin coneguts, i les amortitzacions i correccions de valor per deteriorament dels actius, tant si l'exercici se salda amb benefici com amb pèrdua.”

Principi de meritació: “Els efectes de les transaccions o fets econòmics s'han de registrar quan ocorrin, i s'han d'imputar a l'exercici al qual els comptes anuals es refereixin les despeses i els ingressos que afectin, amb independència de la data del seu pagament o del seu cobrament.”

Tenint en compte els anteriors criteris, entén la Consultant que el fet determinant a l'hora d'analitzar l'impacte comptable i fiscal d'un llegat com el consultat és l'adquisició de la propietat dels actius llegats, no així la pròpia designació com legatària.

A aquests efectes, la Llei 46/2014, del 18 de desembre, de la successió per causa de mort, regula al seu Capítol VII, Secció primera, els llegats i els seus efectes, en concret, al primer apartat de l'article 200 de dita Llei, s'estableix que “el legatari que accepta expressament o tàcitament el llegat consolida la seva adquisició, però si el repudia es considera com si no li hagués estat deferit.”

Per altra banda, la mateixa Llei 46/2014 regula al seu article 205 les accions del legatari i presa de possessió del llegat, amb la següent literalitat:

- “1. El legatari té acció contra el gravat i contra la persona facultada per a complir els llegats per a reclamar el lliurament o el compliment d'aquests.
2. En el llegat d'eficàcia real, el legatari té acció per a exigir el lliurament de la possessió de la cosa llegada, i fins i tot per a reivindicar-la contra qualsevol posseïdor.
3. El legatari no es pot fer auto-entrega de la cosa llegada sense consentiment del gravat o del facultat per al lliurament, a no ser que el causant ho hagi autoritzat o es tracti d'un usdefruit universal.
4. Si el llegat té eficàcia obligacional, el legatari no en pot exigir el compliment a l'hereu gravat mentre aquest no accepti l'herència.”

D'acord amb la normativa exposada, entén la Consultant que el simple coneixement de la seva designació com legatària del soci causant no hauria de comportar cap registre comptable ni, atenent a la inexistència de cap previsió específica a aquest respecte en la Llei de l'IS, tenir cap impacte fiscal, donant així compliment al que regulen els articles 9.3 i 19.1 de la Llei de l'IS.

Per altra banda, un cop produïda l'obertura de la successió, tenint en compte que, d'acord amb la normativa vigent en matèria de successions, l'adquisició del llegat es consolida amb l'acceptació del mateix i que si es repudia es considerarà com si no hagués estat deferit, entén la Consultant que la repudia del llegat atorgat al seu favor pel soci causant, renunciant de forma pura i simple a favor dels hereus universals, tampoc produirà efectes comptables ni tributaris.

LesLleis.com

El criteri exposat anteriorment no ha estat confirmat per les autoritats administratives del Principat d'Andorra, per tant resulta adequat tenir com a marc comparable la doctrina administrativa emesa pels òrgans administratius competents en matèria tributària dels països veïns. En aquest sentit, la posició de la Consultant coincideix amb el criteri manifestat en supòsits similars per la Dirección General de Tributos d'Espanya, que s'ha pronunciat sobre la repudia a l'herència en Consultes Vinculants tals com la 2622-18, establint que “de acuerdo con

dicho precepto, la renuncia a la herència es perfectamente lícita a efectos fiscales -como no podía ser de otra manera, dada la regulación civil de la institución-, aunque el tratamiento fiscal será diferente según sea la renuncia. Así, si la renuncia es pura, simple y gratuita, se equipara a la repudiación y sólo tributan los beneficiarios de la renuncia; es decir, se considera que el renunciante no ha llegado a aceptar la herència. Por lo tanto, no es heredero ni legatario, ni, en consecuencia, sujeto passivo del Impuesto [...].”

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