

Consulta vinculant en relació amb la deduïbilitat de les despeses derivades de les relacions públiques amb els clients o proveïdors, dels usos i costums respecte al personal de l'empresa i de la promoció per la venda de béns o la prestació de serveis.

Número de consulta	CV0175-2020
Data d'emissió	27/01/2020
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 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 societats

Normativa:

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

Qüestions plantejades:

A efectes de l'Impost sobre Societats (en endavant, IS), es plantegen les qüestions següents:

Sobre les despeses per relacions públiques amb proveïdors i clients i atencions a empleats de la consultant:

1. Confirmació de la condició de despesa deduïble de l'IS per part de les diferents despeses referides en aquest grup.
2. En el supòsit en que l'Administració consideri com a fiscalment deduïbles dites despeses, confirmació de si la despesa es troba subjecta al límit que preveu l'article 13, apartat f, de la Llei de l'IS.

Sobre les despeses pròpies de la promoció del centre comercial incorregudes per la Societat en el seu rol de gerent i facturades a les entitats arrendatàries:

1. Confirmació de la condició de despesa deduïble de l'IS per part de les diferents despeses d'aquesta tipologia.
2. En el supòsit en el que l'Administració consideri com a fiscalment deduïbles dites despeses, confirmació que les mateixes no es troben subjectes al límit de l'1% que preveu l'article 13, apartat f, de la Llei de l'IS.
3. Confirmació de que, en el cas que la propietat assumís part de les tasques pròpies de la consultant com a gerent, el mateix criteri exposat en les preguntes 1 i 2 d'aquest apartat també serien d'aplicació a l'IS de la mateixa.

Sobre les despeses pròpies de la promoció del centre comercial incorregudes i assumides en última instància per la societat en el seu rol d'entitat arrendatària del cinema:

1. Confirmació de la condició de despesa deduïble de l'IS per part de les diferents despeses referides en aquest grup.
2. En el supòsit en el que l'Administració consideri com a fiscalment deduïbles dites despeses, confirmació de que les despeses no es troben subjectes al límit de l'1% que preveu l'article 13, apartat f, de la Llei de l'IS.

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 referenciats per als períodes impositius 2019 i posteriors.

2. DESCRIPCIÓ DELS FETS

La societat consultant, gestora d'un centre comercial, va ésser constituïda, mitjançant escriptura pública i es troba degudament inscrita en el Registre de Societats del Govern d'Andorra.

En l'objecte social de la societat es preveuen les següents activitats:

Gestió, explotació i administració de centres comercials, entre altres.

En el marc del seu objecte social, la societat consultant és l'encarregada de la gestió, explotació, manteniment i promoció d'un centre comercial del Principat d'Andorra. La societat també s'encarrega de l'explotació directa de determinats comerços o activitats que s'hi troben allotjats en el referit centre, com són el cinema i els aparcaments.

Resulta precís assenyalar que la consultant no té la propietat del terreny ni de l'immoble explotat com a centre comercial, sent la propietària la societat X (en endavant, la propietat), entitat vinculada a la consultant. Així doncs, la societat propietària de l'immoble arrenda els locals comercials a les diferents societats que hi desenvolupen diferents activitats econòmiques pròpies d'un centre comercial, com són la venda minorista de diferents béns o la prestació de serveis de restauració, a canvi d'una renda mínima garantida de caràcter fix, i una renda variable determinada per l'aplicació d'un percentatge de la xifra neta de vendes en cadascun dels locals. En aquest sentit, resulta precís puntualitzar que la consultant també paga un lloguer a la propietat per l'explotació del cinema i els aparcaments del centre comercial, en qualitat d'entitat arrendatària dels mateixos.

És d'important rellevància destacar que el centre comercial disposa d'un Reglament que regula el règim intern del centre comercial (en endavant, Reglament intern) en el qual s'estableixen les normes sota les que s'explotarà el centre comercial, amb la finalitat de dotar-lo d'una normativa unificada i aplicable a tots els arrendataris, prestadors de serveis i altres ocupants del centre comercial.

Així doncs, en base al que estableix el Reglament Intern, la propietat nomena a un gerent, persona física o jurídica, que té el poder de manar, de regir i de dirigir el centre comercial. Atenent a l'exposat, a data de la present consulta, la propietat ha derivat l'explotació, gestió i manteniment del conjunt del centre comercial a la consultant en qualitat de gerent del centre, d'acord amb els termes previstos en els diferents normatives internes en vigor. No obstant, la propietat té la capacitat de canviar de gerent sempre que ho trobi adient.

En base a l'exposat, el Reglament intern estableix els drets i obligacions del gerent, sense perjudici d'altres apoderaments per part de la propietat. Algunes de les tasques encomanades al gerent serien la regulació de l'horari d'obertura i tancament del centre comercial, contractació i supervisió dels serveis generals de les zones comunes del centre comercial, l'autorització per a l'organització de promocions, campanyes, esdeveniments i exposicions comercials, culturals o d'oci que s'hagin de desenvolupar en el centre comercial, la coordinació i vigilància sistemàtica dels locals arrendats i les instal·lacions d'ús comú, entre d'altres.

Arribats a aquest punt, resulta necessari precisar que els contractes d'arrendament dels diferents locals comercials del centre comercial preveuen la concepció del mateix com una entitat amb interessos conjunts superiors als propis de cadascun dels locals comercials que l'integren de forma individual. Fruit d'això, les parts reconeixen en els esmentats contractes d'arrendament, la necessita d'ajustar-se al Reglament intern.

Tanmateix, addicionalment al pagament de la renda mínima de caràcter fix i a la renda variable determinada per l'aplicació d'un percentatge de la xifra neta de vendes en cadascun dels locals, els contractes d'arrendament fan referència específica al funcionament de les despeses comunes del centre comercial. En aquest sentit, el contracte d'arrendament estableix que l'arrendatari ha de fer front a les despeses comunes que es detallen seguidament:

- Consum d'electricitat, il·luminació, climatització, aire condicionat, neteja exterior de local, i aigua en relació a les parts comunes.
- Cost del material necessari pel manteniment i reposició de les zones comunes.
- Costos del centre comercial en relació als serveis de vigilància, seguretat, jardineria, manteniment, etc, de les parts comunes.
- Cost dels elements decoratius de les parts comunes.
- Les despeses de promoció, animació, publicitat, relacions públiques i màrqueting del centre comercial.
- I qualsevol altra despesa de caràcter comú i anàloga a les enumerades que es pogués derivar de l'existència o funcionament del centre comercial.

Atenent a l'exposat, un dels serveis que la consultant ha de prestar en el seu rol de gerent és el de promoció, animació, publicitat, relacions públiques i màrqueting del centre comercial (en endavant, "despeses de promoció"). En aquest sentit, la societat prepara anualment un pla d'actuacions per desenvolupar un conjunt d'accions al llarg de l'exercici, entre les quals destaca la planificació d'un nombre determinat de campanyes promocionals, amb la intenció d'afavorir la dinàmica comercial del mateix centre i dels diferents comerços que hi desenvolupen la seva activitat. La finalitat última de les despeses generades al voltant de les referides accions promocionals és l'augment d'afluència d'usuaris al centre i, en conseqüència, l'augment del consum dels béns i serveis oferts per part dels comerços que s'hi troben radicats, redundant en major ingrés en concepte d'arrendaments per part de la propietat, tal i com es preveu en els contractes d'arrendament.

Per tal de dur a terme les anteriorment esmentades tasques de publicitat, promoció, animació, relacions públiques i màrqueting (en endavant, "promoció" del Centre), la consultant pressuposta un seguit de campanyes promocionals en les que es troben, entre altres, les següents:

- Campanyes estacionals (primavera, estiu, tardor i hivern, rebaixes d'estiu i d'hivern).
- Campanyes lligades a esdeveniments concrets promoguts o patrocinats pel centre (Constitució, Nadal, Sant Valentí, Dia de la Mare, Dia del Pare, aniversari del centre, inici de la temporada de neu).
- Col·laboracions amb actes patrocinats per altres entitats.
- Altres campanyes esporàdiques.

No obstant l'existència de campanyes que gaudeixen d'una determinada regularitat, com seria bona part de les campanyes llistades més amunt, la consultant també planifica el desenvolupament de determinades campanyes de caràcter puntual o excepcional atenent a l'estratègia promocional que s'acorden amb la propietat i els diferents comerços.

Dins de cada campanya, tingui el caràcter de regular o puntual, es podran trobar diferents combinacions d'accions que generarien despeses, entre altres, es poden trobar les següents:

- Despeses de patrocini d'esdeveniments.
- Regal d'un determinat nombre d'entrades a un esdeveniment.
- Lliurament d'una tarja-regal per consumir en les diferents botigues allotjades al centre comercial com a premi als guanyadors de sortejos, guanyadors d'una competició, promocions, entre d'altres conceptes.
- Publicitat en ràdio, premsa, revistes, tanques publicitàries, grafismes, pantalles i ascensors panoràmics del centre Comercial, amb presència conjunta del propi centre i les diferents entitats arrendatàries.

Aquestes campanyes es planifiquen i pressuposten de forma anual per part de la consultant, amb el vistiplau de la propietat, en el marc d'un pressupost global de despeses comunes previstes per a l'exercici següent, i on també s'inclouen els honoraris meritats per la consultant en el desenvolupament del seu rol com a gerent del centre comercial.

La consultant desenvolupa les campanyes aprovades assumint, en nom i per compte propi, les despeses que es generen en el decurs de les mateixes; al seu torn, els arrendataris assumeixen financerament el cost d'aquestes despeses comunes en funció d'uns coeficients previstos en els diferents contractes d'arrendament, mitjançant el pagament mensual a la consultant d'una provisió de fons a compte de la liquidació final del pressupost. Aquesta provisió de fons satisfeta pels arrendataris és destinada a cobrir la totalitat de despeses comunes pressupostades, on, com s'ha exposat anteriorment, s'hi troben englobades les despeses de promoció del centre comercial, despeses de manteniment i consum entre d'altres.

En aquest context, tal i com ja s'ha exposat prèviament, la consultant explota el cinema i els aparcaments centre comercial, en qualitat d'entitat arrendatària. En aquest sentit, resulta necessari precisar que la consultant també participa de l'assumpció d'una part del cost de les despeses comunes en proporció al coeficient assignat corresponent a l'explotació del cinema.

Adicionalment, la consultant explota els apartaments, no obstant, l'activitat d'explotació d'apartaments no s'engloba dintre del conjunt del centre comercial i per tant no s'inclou dintre de la repartició de les despeses comunes previstes en el Reglament intern.

En base a l'exposat, les despeses incorregudes per la consultant en el desenvolupament de les diferents accions i campanyes de promoció del centre comercial en qualitat de gerent es troben regulades en els contractes d'arrendament i en el Reglament intern del centre, i el seu correcte funcionament redunda en una major afluència de públic al centre comercial, una major xifra d'ingressos per part de les entitats arrendatàries i un major ingrés per arrendaments per part de la propietat, donant la consultant un correcte compliment a les seves funcions com a gerent del centre.

Per altra banda, addicionalment a les despeses derivades dels serveis comuns del centre comercial, quines, tal i com hem manifestat, són posteriorment assumides pels arrendataris, la consultant assumeix unes determinades despeses en concepte de despeses de representació en les quals s'engloben els dinars amb proveïdors o clients, el lliurament d'entrades gratuïtes a esdeveniments culturals o lúdics a proveïdors o clients determinats, atencions al personal de la consultant, com seria el lliurament de lots de Nadal, així com altres despeses

de relacions públiques relacionades amb la fidelització de diferents actors econòmics relacionats amb l'activitat del Centre Comercial.

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".

En aquest sentit, un dels principis comptables recollits al Pla General de Comptabilitat (en endavant, PGC) és el principi de correlació d'ingressos i despeses, el qual estableix que "el resultat de l'exercici està constituït pels ingressos d'aquest període menys les despeses incorregudes durant el mateix període per a l'obtenció d'aquell, així com pels beneficis i pèrdues no relacionats directament amb l'activitat empresarial, llevat que una norma disposi de forma expressa el contrari".

En referència a l'exposat, es pronuncia el legislador quan, en l'article 13 de la Llei de l'IS, qualifica com a no deduïbles un llistat numerus clausus de despeses entre les que es troben aquelles que no estiguin relacionades amb els ingressos obtinguts per l'obligat tributari.

Finalment, l'article 77 de la Llei de Bases de l'Ordenament Tributari (en endavant LBOT) estableix en el seu apartat 3 que "com a regla general, les partides de despeses o quotes deduïbles s'han de demostrar mitjançant factura, sense perjudici dels requisits materials o formals addicionals que disposi la norma de cada tribut".

Per tant, en línia amb l'anterior, en termes generals, únicament constituïran despeses fiscalment deduïbles a efectes de l'IS, aquelles que es trobin correctament comptabilitzades, directament condicionades pel principi de correlació d'ingressos i despeses, d'acord amb allò establert a l'article 19 de la Llei de l'IS, i que es trobin justificades documentalment, sempre que no tinguin la consideració de despeses fiscalment no deduïbles atenent al que disposa l'article 13 de la Llei de l'IS.

En particular, el referit article 13 de la Llei de l'IS, en el seu apartat 1.f), estableix que no són deduïbles "els donatius i les liberalitats. No s'entenen compreses en aquest paràgraf les despeses per relacions públiques amb clients o proveïdors ni les que, d'acord amb els usos i costums, s'efectuïn respecte al personal de l'empresa ni les realitzades per promocionar, directament o indirectament, la venda de béns i la prestació de serveis, ni les que estiguin correlacionades amb els ingressos. En tot cas, aquestes despeses deduïbles fiscalment no poden superar l'1% de la base de tributació positiva mitjana de l'exercici corresponent i dels dos exercicis anteriors, computada abans de l'aplicació d'aquesta limitació".

En vista dels preceptes legals anteriorment exposats, considerem adequat distingir diferents tipologies de despesa en funció de la seva naturalesa, en el marc de l'activitat econòmica de la consultant, per tal de determinar el seu tractament, a efectes de l'IS:

3.1. Despeses corresponents a relacions públiques i altres atencions

Dins del context de l'activitat econòmica de la societat, existeixen determinades despeses per relacions públiques que consisteixen en l'atenció de determinats compromisos o l'oferiment de determinats detalls a proveïdors o clients de la consultant, així com determinades despeses destinades a prestar atencions voluntàries als empleats de la consultant, d'acord amb els usos i costums de la mateixa. Per una banda, pel que fa a les despeses per relacions públiques i compromisos amb proveïdors o clients, els exemples principals serien els dinars de negocis, el lliurament d'entrades a determinats esdeveniments culturals o lúdics o el lliurament de vals per l'adquisició de determinats béns o serveis propis del centre comercial, entre d'altres. Per altra banda, pel que fa a les despeses per atencions amb empleats aquestes consistirien en el lliurament de lots de Nadal d'acord amb els usos i costums de l'empresa. Aquestes despeses no es trobarien situades en el marc de les campanyes pressupostades en els plans anuals de promoció del centre comercial, sinó que respondrien a accions puntuals i personalitzades als referits actors econòmics.

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

