

Consulta vinculant en relació amb la condonació de deutes entre societats integrants d'un mateix grup.

Número de consulta	CV0164-2019
Data d'emissió	05/09/2019
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 la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats

Normativa:

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

Pla general de comptabilitat, del 15 de febrer del 2012 (en endavant, PGC)

Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris (en endavant, Llei de comptabilitat dels empresaris)

Llei 20/2007, del 18 d'octubre, de societats anònimes i de responsabilitat limitada (en endavant, LSASRL)

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 2018 i següents.

2. DESCRIPCIÓ DELS FETS

La societat A (d'ara endavant i indistintament, la Consultant, la Societat o A) va ésser constituïda, mitjançant escriptura pública, i es troba degudament inscrita en el Registre de Societats del Govern d'Andorra.

L'objecte social de la Societat comprèn la gestió i administració del patrimoni mobiliari i immobiliari dels accionistes, així com la participació en altres empreses i societats industrials, comercials i mercantils.

La consultant és la societat dominant d'un grup de consolidació fiscal, la composició del qual no ha variat des de l'exercici 2015, essent la resta de societats integrants de l'esmentat grup les següents societats, quines es troben íntegrament participades per A (en endavant, les societats dependents):

- B va ésser constituïda, mitjançant escriptura pública i es troba degudament inscrita en el Registre de Societats del Govern d'Andorra.

L'activitat de B és la importació i exportació, venda al major i al detall de tabac de qualsevol tipus, d'alimentació en general, entre d'altres.

- Societat C va ésser constituïda, mitjançant escriptura pública, i es troba degudament inscrita en el Registre de Societats del Govern d'Andorra.

Les activitats que realitza C inclouen el transport públic, emmagatzematge de mercaderies pròpies i de tercers, entre d'altres.

- Societat D va ésser constituïda mitjançant escriptura pública i es troba degudament inscrita en el Registre de Societats del Govern d'Andorra.

D té per objecte la importació, exportació, venda al major i al detall de tota classe de productes alimentaris, productes làctics i begudes.

- E va ésser constituïda, mitjançant escriptura pública i es troba degudament inscrita en el Registre de Societats del Govern d'Andorra.

E té per objecte la importació, exportació, venda al major i al detall de tota classe de productes alimentaris, productes làctics i begudes.

Fruit del normal funcionament de les activitats desenvolupades per la Consultant i les societats dependents, juntament amb el fet que dites societats formen part d'un grup en el què determinats mitjans humans, tècnics i materials són utilitzats conjuntament, produint-se per tant transaccions i operacions intragrup, s'han generat comptes a cobrar i a pagar entre les empreses integrants del grup de consolidació fiscal. En aquest sentit, l'origen dels comptes a cobrar i pagar entre les empreses del grup de consolidació és la formalització entre empreses de grup de préstecs per satisfer necessitats de tresoreria associades a la seva activitat principal. Així com l'existència de crèdits comercials derivats de transaccions i operacions intragrup.

Els referits comptes a cobrar i comptes per pagar entre les diferents societats integrants del grup de consolidació fiscal dificulten la gestió comptable, financera i administrativa de les relacions intragrup i comprometen la situació patrimonial d'alguna de les societats del grup. Per aquest motiu, la Consultant, com a soci i administrador únic de les societats dependents i matriu dominant del grup de consolidació fiscal ha decidit procedir a la condonació de determinats comptes a cobrar i a pagar entre les empreses integrants del grup de consolidació fiscal.

Concretament, es plantegen les següents tipologies de condonacions entre empreses integrants del grup de consolidació fiscal, respecte de les que la Consultant es qüestiona sobre les seves implicacions fiscals, a efectes de l'impost sobre Societats:

- Condonació sense contraprestació de comptes a cobrar per part de la Consultant respecte alguna de les societats dependents del grup de consolidació fiscal, essent la Societat la donant i alguna de les societats dependents la donatària.

- Condonació sense contraprestació de comptes a cobrar per part d'alguna de les societats dependents del grup de consolidació fiscal respecte la Consultant, qui seria la societat donatària.

- Condonació sense contraprestació de comptes a cobrar entre empreses dependents del grup de consolidació fiscal.

Vista la situació actual descrita, i tenint en compte el contingut de la Llei de l'IS, la Consultant es planteja quines són les implicacions fiscals que es deriven de les diferents tipologies de condonacions plantejades. En aquest sentit, convé posar de manifest que algunes de les societats dependents disposen de resultats pendents de distribuir, mentre que els fons propis d'altres estan integrats, únicament, pel seu capital social i la corresponent reserva legal, no existint reserves voluntàries susceptibles de distribució.

3. INTERPRETACIÓ COMPTABLE I FISCAL DE LA SITUACIÓ PLANTEJADA:

Arrel dels antecedents esposats anteriorment, l'objecte de la present consulta és aclarir les implicacions fiscals derivades dels diferents tipus de condonació plantejats en l'apartat anterior per part de societats integrants d'un mateix grup de consolidació fiscal, essent en tot cas la societat dominant de l'esmentat grup el soci únic de totes les societats dependents intervinents.

3.1. Tractament comptable de les condonacions plantejades

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".

D'acord amb l'anterior, amb caràcter previ a determinar les implicacions de les operacions plantejades des d'una òptica tributària, resulta imprescindible determinar el seu tractament a efectes comptables.

En aquest sentit, tal i com s'ha fet esment en els antecedents de la present consulta, es plantegen diferents tipus d'operacions les quals es procedeixen a analitzar a continuació:

3.1.a) Condonació sense contraprestació entre la Consultat (matriu) i una de les societats dependents

Societat donatària - Filial dependent del grup de consolidació fiscal

El PGC, en el seu Capítol preliminar, estableix que "el patrimoni net són els actius que queden un cop deduïts tots els passius i inclou les aportacions efectuades pels propietaris o pels socis que no tinguin la consideració de passius així com els resultats acumulats i altres variacions que l'afectin i se n'ha de diferenciar els fons propis de les restants partides que l'integren".

Per la seva banda, el mateix PGC, en la seva Secció 2a, disposa que "la categoria de patrimoni net inclou els imports que corresponen a aportacions realitzades pels accionistes, socis o, si escau, pels fundadors, i resultats acumulats reconeguts a través del compte de pèrdues i guanys [...]".

Atenent el contingut del preceptes anteriorment esmentats, entén la Consultant que la baixa del passiu financer derivada de la condonació sense contraprestació per part d'aquesta, respecte d'un compte per cobrar amb una de les societats dependents haurà de registrar-se amb abonament a un compte de patrimoni net en seu de la societat dependent.

Respecte d'aquesta qüestió, el PGC, en la seva secció tercera, estableix que "les subvencions, donacions i llegats es registraran pel seu valor raonable, d'acord amb els criteris següents: - Quan hagin estat atorgades per socis o propietaris no constitueixen ingressos i es registraran directament en els fons propis. [...]".

Així mateix, la guia d'aplicació del PGC publicada pel Govern d'Andorra determina que sota el concepte d'aportació de socis i propietaris (compte 118), s'han d'incloure els "elements patrimonials lliurats pels socis o propietaris de l'empresa quan actuïn com a tals, en virtut d'operacions no descrites en altres comptes. És a dir, sempre que no constitueixin aplicacions de capital ni contraprestació pel lliurament de béns o la prestació de serveis realitzats per l'empresa, i sempre que no tinguin la naturalesa de passiu. En particular, inclou les quantitats lliurades pels socis o propietaris per a compensació de pèrdues, i les donacions o llegats que no constitueixin ingrés".

En conseqüència, per tot allò exposat anteriorment, entén la Consultant que les condonacions sense contraprestació de préstecs procedents del seu soci únic no hauran de ser objecte de registre comptable, en cap cas, com un ingrés en seu de l'entitat filial participada, sinó com una partida de patrimoni net atès que aquestes constitueixen donacions atorgades pel soci únic.

Societat donant - Matriu dominant del grup de consolidació fiscal (Consultant)

El PGC, en la seva Secció 1a, defineix els actius financers a cost com "les inversions en el patrimoni d'empreses del grup, multigrup i associades i els altres instruments de patrimoni llevat que a aquests últims els sigui aplicable el que disposa l'apartat 2 anterior. A efectes d'aquest Pla, s'entendrà per empresa del grup la que estigui vinculada a l'empresari per una relació anàloga a la prevista en l'article 34 de la Llei de comptabilitat dels empresaris.[...]".

En aquest sentit, l'apartat 2 de l'article 34 de la Llei de comptabilitat dels empresaris disposa que es considera que existeix un grup quan una societat denominada matriu pot exercir, directament o indirectament el control sobre altres societats denominades filials. Es presumeix que aquesta situació es produeix quan, entre d'altres, dita societat posseeix la majoria de drets de vot de l'entitat en la que participa.

Respecte la valoració dels actius financers a cost, disposa el PGC en la seva Secció 1a que "les inversions en els instruments de patrimoni incloses en aquesta categoria s'han de valorar inicialment al cost, que equival al valor raonable de la contraprestació lliurada més els costos de transacció que els siguin directament atribuïbles. [...]".

Per tant, des d'una perspectiva comptable, entén la Consultant que les condonacions sense contraprestació que aquesta atorgui a alguna de les seves participades, íntegrament participades per aquesta, no representaran per la Consultant una despesa comptable sinó que es registrarà com un increment de valor de la seva participació en la societat dependent.

3.1.b) Condonació sense contraprestació entre una de les societats dependents i la Consultant:

Societat donatària - Matriu dominant del grup de consolidació fiscal (Consultant)

De la mateixa manera que succeeix amb les donacions atorgades per socis, el PGC regula el tractament comptable de les donacions, subvencions i llegats no reintegrables atorgades per tercers diferents dels socis. En aquest sentit, d'acord amb el contingut del PGC, les subvencions donacions o llegats es consideren no reintegrables quan existeixi un acord individualitzat de concessió de la subvenció, donació o llegat a favor de l'empresari, quan s'hagin complert les condicions establertes per a la seva concessió i no existeixin dubtes raonables sobre la recepció de la subvenció, donació o llegat.

La Secció 3a del PGC estableix que "les subvencions, donacions i llegats es registraran pel seu valor raonable, d'acord amb els criteris següents: [...] - Quan tinguin caràcter de no reintegrables s'imputaran, amb caràcter general, al compte de pèrdues i guanys de l'exercici, excepte en els casos següents en què es registraran com a ingressos a distribuir dins de l'apartat Altres deutes, i s'imputaran a resultats d'acord amb els criteris següents: [...] - Subvenció, donació o llegat relacionats amb la cancel·lació de passius o de deutes; es portarà com a ingressos de l'exercici en què es produeixi aquesta cancel·lació, excepte en cas que s'atorguin en relació amb el finançament específic d'un actiu, en què la imputació es realitzarà en funció de l'element finançat."

No obstant l'anterior, cal tenir present que, tal i com s'indica en el capítol preliminar del PGC, constitueix un principi rector de la comptabilitat el correcte reflex de la realitat econòmica. Al respecte, disposa el PGC que "l'aplicació sistemàtica i regular dels requisits, principis i criteris comptables inclosos en els apartats següents ha de comportar que els comptes anuals mostrin la imatge fidel del patrimoni, de la situació financera i dels resultats dels empresaris. A aquest efecte, en la comptabilització de les operacions cal atènyer-se a la seva realitat econòmica i no només a la seva forma jurídica. [...] Excepcionalment, no s'han d'aplicar les disposicions en matèria de comptabilitat que resultin incompatibles amb el resultat de mostrar la imatge fidel. En aquest cas, en la memòria s'ha d'assenyalar i motivar suficientment la falta d'aplicació de la corresponent disposició en matèria de comptabilitat i explicar la seva influència sobre el patrimoni, la situació financera i els resultats".

Per tant, d'acord amb el contingut dels principis rectors de la comptabilitat establerts al PGC, el fons econòmic de les operacions constitueix la pedra angular sobre la que determinar el tractament comptable de les diferents transaccions. En aquest sentit, entén la Consultant que la baixa d'un passiu financer com a conseqüència d'una condonació sense contraprestació per part d'una de les seves societats dependents,

íntegrament participades per part d'una de les seves societats dependents per aquesta, s'haurà de registrar atenent a la realitat econòmica de l'operació, d'acord amb el següent detall:

- Si la societat dependent (societat donant que condona el préstec amb el seu soci únic) disposa de reserves voluntàries pendents de distribuir: la baixa del passiu financer en seu de la Consultant representarà per aquesta un ingrés corresponent a les reserves distribuïdes per la seva societat participada (dividend).
- Si la societat dependent (societat donant que condona el préstec amb el seu soci únic) no disposa de reserves voluntàries pendents de distribuir: en aquest supòsit, entén la Consultant que el fons econòmic de l'operació ha de portar a l'aplicació analògica d'allò previst en el PGC per les donacions efectuades per socis, per ser dit fons el mateix en ambdós supòsits. En conseqüència, la baixa del passiu financer en seu de la Consultant representarà per aquesta una disminució del valor de la seva participació en la societat dependent donant.

Societat donant - Filial dependent del grup de consolidació fiscal

L'article 14 de la LSASRL disposa que "el capital social de les societats anònimes i de les societats de responsabilitat limitada ha de constar en els estatuts, amb la xifra indicada en euros, la qual no pot ser inferior a 60.000 euros en el cas de les societats anònimes i a 3.000 euros en el cas de les societats de responsabilitat limitada".

Per la seva banda, l'article 76 de la LSASRL estableix que "les societats anònimes i de responsabilitat limitada han de deduir un deu per cent del resultat positiu de cada exercici per a la constitució de la reserva legal i fins que aquesta assoleixi un import igual al vint per cent del capital social. La reserva legal només es pot utilitzar per compensar pèrdues i quan no existeixin altres reserves disponibles".

Adicionalment el PGC, en la seva Secció 2a, preveu que "en cas que l'empresari realitzi qualsevol tipus de transacció amb els seus propis instruments de patrimoni (per exemple, compravenda d'accions pròpies), l'import d'aquests instruments es registrarà minorant el patrimoni net. En cap cas no podran ser reconeguts com a actius financers ni es registrarà cap resultat per transaccions amb els seus propis instruments de patrimoni en el compte de pèrdues i guanys".

En conseqüència, atenent al contingut dels preceptes esmentats, i sempre tenint present el contingut dels principis rectors de la comptabilitat establerts al PGC respecte de la prevalença del fons econòmic de les operacions com a qüestió determinant a l'hora de determinar el tractament comptable d'una determinada transacció, entén la Consultant que la baixa d'un actiu financer com a conseqüència d'una condonació sense contraprestació per part d'una societat dependent al seu soci únic s'haurà de registrar contra reserves disponibles o a altres instruments de patrimoni, atenent a la realitat econòmica de l'operació.

3.1.c) Condonació sense contraprestació entre societats dependents de la Consultant

Quan el desplaçament patrimonial sense contraprestació es produeix entre societats dependents d'un mateix grup, on el mateix soci és l'accionista i administrador únic d'ambdues entitats, entén la Consultant que les raons que fonamenten dit desplaçament patrimonial són les mateixes que justifiquen el tractament comptable regulat a la secció 3a del PGC, en l'apartat relatiu al tractament de les subvencions, donacions i llegats atorgats per socis.

Al respecte de dites operacions, la realitat econòmica en aquest tipus de transaccions és que, de la mateixa manera que succeeix en el supòsit de condonacions sense contraprestació entre dominant-dependent, ens trobem davant d'operacions de distribució/recuperació i posterior aportació de fons propis per part de la societat dominant del grup, respecte de dues de les seves societats participades.

En conseqüència, entén la consultant que una operació de condonació sense contraprestació entre dues entitats dependents necessàriament afectarà als estats financers de la Societat, en tant que soci únic que exerceix les seves facultats de direcció acordant la recuperació o distribució de fons propis materialitzada en un crèdit per, posteriorment, "aportar" l'esmentat crèdit a l'actiu de la societat deutora. En definitiva, entén la Consultant que la solució comptable en condonacions sense contraprestació entre dues de les societats dependents haurà de ser similar a la recollida a la Secció 3a del PGC, en relació a les donacions, subvencions i llegats atorgats per socis.

Atenent a l'anterior, entén aquesta part que el registre comptable de les condonacions sense contraprestació entre dues de les societats dependents hauria de ser, per aplicació analògica a allò esposat en apartats anteriors, el següent:

- La societat donant (una de les societats dependents) registrarà la baixa de l'actiu financer amb càrrec a reserves disponibles o a altres instruments de patrimoni, sense impacte al compte de pèrdues i guanys.
- La Consultant, quina disposa de la totalitat del capital social de les societats dependents participants en la condonació, registrarà el corresponent ingrés o reducció de valor de la seva participació en la societat donant, atenent al fons econòmic de l'operativa plantejada. Alhora, la Consultant estaria aportant dit compte per cobrar a la societat dependent donatària, qüestió que comportaria un increment del valor de la seva participació, sense impactar en el compte de pèrdues i guanys de la Consultant.
- Finalment, la societat donatària registrarà la baixa del passiu inicialment amb la societat dependent donant amb abonament a una partida de patrimoni net atès que aquestes constitueixen donacions atorgades pel soci únic.

Al respecte de les interpretacions comptables exposades, i tenint en compte l'expressa remissió prevista al PGC a les Normes Internacionals de Comptabilitat (NIIF i NIC), com a marcs normatius de referència a l'hora d'interpretar comptablement aquelles qüestions no previstes

expressament en la normativa comptable interna, s'adjunten pronunciaments d'autoritats en matèria comptable a països amb una normativa comptable assimilable a la vigent al Principat, en allò relatiu a la seva regulació conforme a les Normes Internacionals de Comptabilitat (NIIF i NIC).

3.2. Tractament fiscal de les operacions plantejades a efectes de l'Impost sobre Societats

La Llei de l'IS estableix en el seu article 9 que la base de tributació de l'Impost està constituïda per l'import de la renda del període impositiu. En aquest sentit, tal i com ja s'ha exposat anteriorment, l'apartat 3 del citat article 9 de la Llei de l'IS 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 el PGC i la Llei de comptabilitat dels empresaris, amb l'aplicació dels preceptes que estableix el capítol IV de la Llei de l'IS esmentada.

Adicionalment, cal assenyalar que l'article 19.1 de la Llei de l'IS estableix 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". Per la seva banda, l'apartat 2 de l'esmentat article 19 de la Llei de l'IS disposa que "no són fiscalment deduïbles les despeses que no s'hagin imputat comptablement en el compte de pèrdues i guanys o en un compte de reserves si així ho estableix una norma legal o reglamentària, [...]".

En conseqüència, atenent a la interpretació del registre comptable de les diferents operacions de condonació sense contraprestació plantejades per la Consultant juntament al contingut de l'article 19 de la Llei de l'IS i del capítol IV de l'esmentat text normatiu, entén la Consultant que les implicacions fiscals de les operacions plantejades serien les que es detallen a continuació:

3.2.a) Condonació sense contraprestació entre la Consultant i una de les societats dependents

En la mesura en què, tal i com s'ha exposat en l'apartat anterior, el tractament comptable a atorgar a la condonació per part de la Consultant a favor d'alguna de les societats dependents no tindria impacte en el compte de pèrdues i guanys de cap de les societats participants en dita operació, entén la Consultant que no s'haurien de derivar implicacions fiscals a efectes de l'Impost sobre Societats ni per aquesta ni per la corresponent societat dependent.

Advertint que la Llei de l'IS del Principat reconeix a la seva Exposició de Motius que l'impost tractat és homologable al d'altres països veïns, resulta adequat tenir com a marc comparable en cas de defecte de pronunciaments de les autoritats tributàries andorranes, la doctrina administrativa emesa pels òrgans administratius competents en matèria tributària dels països veïns, tals com Espanya.

En aquest sentit, la Direcció General de Tributs, en nombrosos pronunciaments tals com la seva Consulta vinculant número V0133-17, de 23 de gener de 2017, s'ha pronunciat en relació a aspectes similars als aquí analitzats, assenyalant que "[...] Según se manifiesta en el escrito de consulta, existen préstamos y créditos entre entidades que forman parte del grupo. A efectos contables, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece en su segunda parte, en la norma de registro y valoración 18.a Subvenciones, donaciones y legados recibidos, que: "(...) Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma. (...)". De acuerdo con este razonamiento, la condonación del crédito por una sociedad dominante a una sociedad dependiente, en la que participa al 100%, tendrá la consideración de aportación a los fondos propios de la entidad participada, no generándose, por tanto, ingreso alguno ni desde el punto de vista contable fiscal".

Per la seva banda, la Dirección General de Tributos, en la seva Consulta Vinculante V3271-14, de 4 de desembre de 2014, va establir en un supòsit similar a l'aquí plantejat que "los socios de A, en sintonía con el criterio recogido en la consulta 7 del BOICAC nº 75 contabilizarán, con carácter general, un mayor valor de su participación salvo que no sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros derivados de dicha aportación, cuyo caso debería registrarse como un gasto".

En conseqüència, entén la Consultant que de l'operació plantejada no s'haurien de derivar implicacions fiscals a efectes de l'Impost sobre Societats ni per aquesta ni per la corresponent societat dependent.

3.2.b) Condonació sense contraprestació entre una de les societats dependents i la Consultant

D'acord amb el que disposa l'article 20.1 de la Llei de l'IS, "els dividendes o les participacions en beneficis procedents d'entitats residents o no residents fiscals al Principat d'Andorra, així com les rendes positives obtingudes de la transmissió d'una participació o procedents de la dissolució d'una entitat participada o de la separació com a soci, estan totalment exempts d'imposició, sempre que es compleixin els requisits següents:

a) Que l'entitat participada no resident fiscal estigui subjecta, sense possibilitat d'exempció, a un impost sobre la renda de característiques similars a l'impost sobre societats del Principat d'Andorra, a un tipus nominal equivalent, almenys, al 40% del tipus general de gravamen previst per l'article 41. [...] En el cas d'entitats residents fiscals al Principat d'Andorra, aquesta exempció s'aplica si l'entitat participada està subjecta, sense possibilitat d'exempció, al tipus general de gravamen previst per l'article 41. En el cas de participacions en beneficis, l'aplicació d'aquest requisit està referida al període impositiu en el qual s'obtinguin els beneficis que es reparteixen o en els quals es participa, mentre que en relació amb les rendes procedents de la transmissió de la participació o liquidació de la societat, s'exigeix el

compliment del requisit en tots els períodes de tinença de la participació. [...].

b) Que el percentatge de participació, directa o indirecta, en el capital, els fons propis, el patrimoni net o els drets de vot de l'entitat resident o no-resident fiscal sigui igual o superior al 5 per cent. La participació corresponent s'ha de posseir de manera ininterrompuda durant l'any anterior al dia en què sigui exigible el benefici que es distribueixi o, si no n'hi ha, s'ha de mantenir posteriorment durant el temps necessari per completar aquest període. En el cas de rendes derivades de la transmissió de la participació, el termini d'un any es computa fins al moment de transmissió de la participació o liquidació de la societat. Per al còmput del termini esmentat, s'ha de tenir en compte el període en què la participació hagi estat posseïda ininterrompudament per persones vinculades en el sentit de l'article 16".

Adicionalment, l'article 25.6 de la Llei de l'IS estableix que, sota el règim fiscal de consolidació tributària, "la societat participant determina la seva base de tributació d'acord amb les regles previstes en aquest títol de la Llei, de manera que ha d'integrar en la seva base de tributació les bases de tributació de cada una de les entitats participades que integrin el grup tributari, i ha de practicar les eliminacions corresponents per les operacions internes realitzades entre les societats del grup, d'acord amb el que preveu la normativa comptable per la formulació dels comptes anuals consolidats i la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris. Les eliminacions practicades s'han d'integrar a la base de tributació quan les operacions siguin fetes amb terceres persones, en els termes que preveu la norma comptable en matèria de consolidació".

Atenent al tractament comptable manifestat anteriorment i al contingut de la Llei de l'IS, entén la Consultant que, en el supòsit de condonacions a favor de la mateixa per part d'alguna de les societats dependents, no es generaria cap impacte fiscal per la societat dependent donant al trobar-nos davant d'una distribució de reserves cap a la seva societat dominant i soci únic.

Per la seva banda, la Consultant registraria el corresponent ingrés o recuperació de la inversió en funció de l'evolució dels fons propis de la societat dependent. En aquest sentit, en cas de resultar procedent el registre comptable d'un ingrés, al mateix li resultaria d'aplicació l'exempció prevista a l'article 20 de la Llei de l'IS, al complir-se en el supòsit plantejat tots els requisits previstos en dit article.

En aquest mateix sentit s'ha pronunciat la Direcció General de Tributs en supòsits similars als aquí plantejats en consultes tals com la Consulta Vinculant V2535-16, de 9 de juny de 2016, assenyalant que "para el caso de la condonación de créditos por parte de las sociedades dependientes a la sociedad dominante, según se desprende del razonamiento anteriormente expuesto, en la sociedad dependiente acreedora no se generaría ningún gasto contable ni fiscal al haberse generado una disminución de fondos propios. En la sociedad dominante deudora se generaría un ingreso correspondiente a las reservas distribuidas que se integraría en su base imponible de acuerdo con lo establecido en el artículo 17 de la LIS sin perjuicio, en su caso, de que pueda aplicarse la exención para evitr la doble imposición a que se refiere el artículo 21 de la LIS, o bien, en su caso, podría suponer la recuperación de la inversión, en función de cual haya sido la evolución de los fondos propios de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición".

3.2.c) Condonació sense contraprestació entre societats dependents de la Consultant

D'acord amb el tractament comptable exposat en apartats anteriors, així com a la normativa tributària anteriorment esmentada, en aquells supòsits de condonacions sense contraprestació entre entitats dependents íntegrament participades per un únic soci, entén la Consultant que a través d'aquesta operació l'entitat dependent està distribuïnt reserves en espècie a la Consultant, motiu pel qual no es genera cap despesa a nivell comptable ni fiscal. En aquest sentit, la Consultant integraria en la seva base de tributació un ingrés procedent d'aquestes reserves distribuïbles, o una recuperació de la inversió en funció de l'evolució dels fons propis de la societat dependent. Així mateix, en cas de resultar procedent el registre comptable d'un ingrés, al mateix li resultaria d'aplicació l'exempció prevista a l'article 20 de la Llei de l'IS, al complir-se en el supòsit plantejat tots els requisits previstos en dit article.

Pel que fa a la societat dependent donatària, entén la Consultant que no es derivarien implicacions fiscals per aquesta, al representar la condonació una aportació de socis, així com un major valor de la participació en seu de la Consultant.

En aquest mateix sentit s'ha pronunciat la Direcció General de tributs en supòsits similars als aquí plantejats en consultes tals com la Consulta Vinculant V0133-17, de 23 de gener assenyalant que "de acuerdo con todo lo anterior, por aplicación analógica de la regla especial incluida en el apartado 2 de la NRV 18a, la condonación de un crédito por parte de una sociedad dependiente a otra sociedad dependiente, debe registrarse por la sociedad donataria directamente en los fondos propios en el epígrafe A-1.VI "Otras aportaciones de socios". La sociedad donante registrará la operación con cargo a una cuenta de reservas y dará de baja el crédito por su valor en libros. [...]. De acuerdo con el tratamiento contable señalado, para el caso de un grupo donde ladominante tuviese la totalidad del capital de las dependientes, y entre estas se realizasen condonaciones de créditos, resultaría que a través de esta operación la entidad dependiente donante estaría distribuyendo reservas a su dominante en especie consistente en el crédito y, a su vez, esta última entidad estaría aportando dicho crédito a los fondos propios de la otra entidad dependiente donataria, por lo que en la primera entidad dependiente no se genera ningún gasto contable ni fiscal al estarse distribuyendo reservas a su dominante, siendo que esta última se generaría un ingreso correspondiente a las reservas distribuidas que se integrarían en su base imponible sin perjuicio de que le resulte de aplicación la exención para evitar la doble imposición a que se refiere el artículo 21 de la LIS. Además, el valor del crédito aportado a la otra entidad dependiente incrementaría el valor de la participación tenida en esta última entidad, en la cual no se generaría ningún ingreso contable ni fiscal al tratarse de una aportación a los fondos propios realizada por su sociedad dominante".

El consultant segons requeriment del Departament de Tributs i de Fronteres, amplia la informació relacionada amb les qüestions plantejades i exposa:

- Tipologia dels crèdits objecte de la consulta plantejada: a continuació es detalla la naturalesa dels crèdits objecte de la present consulta:

i. Saldos existents entre les societats filials (credidores) a la societat dominant (deutora): aquests imports deriven del finançament que A ha requerit en el marc de la seva activitat.

Al respecte d'aquesta qüestió, convé posar de manifest que gran part dels comptes a cobrar/pagar entre empreses del grup de consolidació fiscal del que la meva representada és la societat dominant deriven de l'operativa financera existent en el si del mateix. En aquest sentit, l'operativa financera del grup de consolidació fiscal consisteix en centralitzar gran part de les necessitats de finançament de les diferents societats integrants del grup de consolidació a través de la societat C.

En conseqüència, C és l'encarregada d'obtenir el finançament requerit per les diferents societats del grup de consolidació, el qual pot procedir de fonts internes (diferents societats integrants del grup de consolidació fiscal amb resultats positius i/o generadores de tresoreria) o externes (entitats de crèdit del Principat d'Andorra).

ii. Saldos existents entre la societat dominant (creditora) a alguna de les societats dependents (deutores): aquest imports deriven d'aportacions/préstecs a favor de les filials de la meva representada per tal que aquestes poguessin dur a terme la seva activitat o poguessin afrontar noves inversions, sempre relacionades amb la seva activitat.

iii. Saldos existents entre societats dependents integrants del Grup de consolidació fiscal: gran part de les operacions formalitzades entre societats dependents del grup de consolidació fiscal corresponen amb cancel·lacions de saldos a cobrar i a pagar entre diferents societats integrants del grup de consolidació i E, derivades del cessament de l'activitat de dita societat. En aquest sentit, la totalitat de dits saldos tenen el seu origen en l'activitat ordinària de la societat.

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