

Consulta vinculant en relació amb la tributació dels dividendes distribuïts que procedeixen de resultats generats amb anterioritat a la data d'adquisició de la participació que ha donat dret al dividend.

Número de consulta	CV0183-2020
Data d'emissió	15/06/2020
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

ASSUMPTE

Impost sobre Societats: Tributació dels dividendes percebuts d'una societat participada si els dividendes distribuïts procedeixen inequívocament de resultats generats amb anterioritat a la data d'adquisició perquè s'han distribuït imports superiors als beneficis generats per la participada des de l'adquisició de la participació.

El Sr. A i el Sr. B, actuant en nom i representació de la societat X, compareixen i com millor procedeixi en Dret;

MANIFESTEN

Que mitjançant el present escrit, i a tenor del previst a l'article 65 del Decret legislatiu del 7-02-2018 de publicació del Text Refós de la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de Bases de l'Ordenament Tributari (d'ara en endavant, TRLBOT) i a l'article 25.1.b) del Decret de l'11-02-2015 pel qual s'aprova el Reglament d'Aplicació dels Tributs (d'ara en endavant, RAT), que en aquest moment no s'està tramitant cap procediment o recurs administratiu relacionat amb el règim, la classificació o la qualificació tributària que correspongués, plantejat en la present Consulta Tributària Vinculant.

Per tant, se sol·licita el criteri d'aquesta Administració Tributària en relació als assumptes referenciats anteriorment per als períodes impositius 2020 i següents.

1. ANTECEDENTS

1.1. La societat mercantil X (d'ara en endavant, la Societat), constituïda sota la legislació del Principat d'Andorra, és resident fiscal al Principat d'Andorra i per tant, obligat tributari de l'Impost sobre Societats, quina base de tributació pel mètode de determinació directa.

1.2. Tanmateix, el Departament de Tributs i Fronteres va atorgar a la Societat X per l'exercici 2019 i següents, prèvia sol·licitud per part de la Societat i complint la mateixa el requisits establerts a la legislació aplicable, l'autorització per a l'aplicació del Règim especial de societats de tinença de participacions en societats establerts a l'article 38 del 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 (d'ara en endavant, TRLIS).

1.3. D'altra banda, el Sr. A i el Sr. B van constituir, una societat sota la legislació de les Illes Verges Britàniques, concretament, la societat denominada C. Com a conseqüència de la constitució de la societat de les Illes Verges Britàniques, el Sr. A va subscriure el 50% de les accions representatives del capital social de l'esmentada societat i el Sr. B va subscriure el 50% restant de les accions representatives del capital social de l'esmentada societat, i es va acordar posteriorment la constitució d'un Trust sota la legislació de les Illes Verges Britàniques, transferint-se la titularitat formal de les accions de la societat C, a una tercera persona designada com a Trustee, dedicada a la gestió de patrimonis de Trust.

1.4. No obstant, a data de la present Consulta, el Sr. A i el Sr. B són els propietaris reals de les accions de la societat C, atès que aquests van transferir únicament la titularitat formal de les accions de l'esmentada societat, i l'ordenament jurídic del Principat d'Andorra no preveu la institució del trust, aleshores a efectes fiscals, aquesta figura es considerarà transparent, és a dir, com a no constituïda.

1.5. D'altra banda, Sr. A i el Sr. B, en la seva condició de socis de la Societat X, van formular Consulta Tributària Vinculant al Departament

de Tributs i de Fronteres, per la qual manifestaven la seva intenció d'acordar, en la seva condició de socis de la societat X, una ampliació de capital mitjançant aportació no dinerària consistent en l'aportació de la totalitat de les accions de la societat C, per la qual, s'emetrien noves participacions socials de la societat X com a contraprestació de l'aportació no dinerària, i per tant, la societat X, adquiriria una participació en el capital de l'entitat C, que li permetria obtenir la majoria de drets de vot d'aquesta última entitat, mitjançant l'atribució al Sr. A i al Sr. B, a canvi dels seus valors, de valors representatius del capital social de X, atenent una norma proporcional.

1.6. A l'esmentada Consulta es van plantejar diferents qüestions sobre la operació descrita anteriorment, de les quals reproduïm les següents:

(i) Si en les condicions descrites al punt 1.5 dels Antecedents, l'operació tindria la consideració de bescanvi de valors i si la societat X, podria optar per renunciar l'aplicació del Règim Fiscal de les Operacions de Reorganització Empresarial, tenint-se en compte que la figura del Trust al Principat d'Andorra és transparent a efectes fiscals;

(ii) si el valor normal de mercat de les participacions rebudes pels consultants com a conseqüència del bescanvi de valors es correspondria amb el valor normal de mercat de les accions adquirides per l'entitat beneficiària en el moment del bescanvi de valors, i, en una futura transmissió de les participacions de la societat X pels consultants, aquest seria el valor d'adquisició d'aquestes participacions;

(iii) Si les accions rebudes per l'entitat que realitzaria el bescanvi de valors es valorarien, als efectes de l'Impost sobre Societats, pel seu valor normal de mercat a la data de realització del bescanvi de valors i la seva data d'adquisició és la de la realització de l'operació.

1.7. En aquest sentit, el Departament de Tributs i de Fronteres va emetre Consulta Tributària Vinculant número CV0177-2020, en data 10 de març del 2020, manifestant el següent criteri:

(i) Que en la mesura que la societat X adquireix participacions de la societat C, que li permeten obtenir la majoria dels drets de vot de la mateixa societat, que l'entitat beneficiària de les aportacions és resident fiscal a Andorra i que com a conseqüència d'aquesta aportació a les persones consultants se li atribuiran participacions en el capital social de la societat andorrana, l'operació tindrà la consideració d'operació de bescanvi als efectes del règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial.

(ii) Que la Societat X podria optar per la renúncia a l'aplicació Règim Fiscal de les Operacions de Reorganització Empresarial, tenint en compte que la figura del Trust no es preveu a l'ordenament jurídic andorrà i es considera transparent com si no s'hagués constituït i segons els preceptes establerts al Decret legislatiu de publicació del Text Refós de la Llei 17/2017, del 20 d'octubre, de Règim Fiscal de les Operacions de Reorganització Empresarial li resulten d'aplicació (d'ara en endavant, TRLRFORE)

(iii) Que en el supòsit de renúncia a l'aplicació Règim Fiscal de les Operacions de Reorganització Empresarial, el valor fiscal de les accions rebudes per la Societat X com a conseqüència del bescanvi de valors, es correspondria amb el valor de mercat de les accions de la societat C en el moment de l'adquisició no dinerària;

(iv) Que en el supòsit de renúncia a l'aplicació Règim Fiscal de les Operacions de Reorganització Empresarial, les participacions rebudes com a resultat de l'operació es valoraran fiscalment amb el valor de mercat que les mateixes participacions tinguessin en el moment de efectuar l'operació de bescanvi. Aquesta valoració és la que es tindrà en compte com a valor d'adquisició per a una posterior transmissió;

(v) Que en conseqüència, el bescanvi de valors dona lloc a un guany o una pèrdua patrimonial en seu dels aportants que es computa la diferència entre el valor normal de mercat de les participacions rebudes i el valor d'adquisició de la participació entregada. Aquest guany podria estar exempt de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques sí es compleixen les condicions establertes a l'article 5k de la Llei de l'Impost. Altrament, en seu dels consultants, les participacions rebudes com a resultat de l'operació es valoraran fiscalment amb el valor de mercat que les mateixes participacions tinguessin en el moment de efectuar l'operació de bescanvi. Aquesta valoració és la que es tindrà en compte com a valor d'adquisició per a una posterior transmissió;

(vi) Pel que fa a la valoració de les participacions rebudes per la Societat X, es valoraran pel seu valor normal de mercat a la data de realització del bescanvi de valors i la seva data d'adquisició és la de la realització de l'operació.

1.8. En base a l'exposat anteriorment, atès que en el moment de l'aportació de les accions de la societat C a la Societat X el valor normal de mercat de les accions de la societat C estaria compostat en gran mesura per resultats positius generats amb anterioritat a la data de l'aportació no dinerària, la Societat X, es planteja si d'acord amb l'establert al Decret del 15-02-2012 pel qual s'aprova la modificació del Pla General de Comptabilitat, els dividendes distribuïts que procedeixen inequívocament de resultats generats amb anterioritat a la data d'adquisició de les accions de la societat C per part de la Societat X, perquè s'han distribuït imports superiors als beneficis generats per la participada des de l'adquisició, no s'hauran de reconèixer com a ingressos, i per tant minoren el valor comptable de la inversió en seu en la societat C.

1.9. En aquest sentit i als efectes comptables, la societat X no reconeixeria cap ingrés, sinó que hauria de minorar el valor comptable de la inversió, per la part dels dividendes que procedeixen inequívocament de resultats generats amb anterioritat a l'operació de bescanvi de valors, i per tant, no tindrien efectes en la base de tributació de la Societat X atès que els dividendes distribuïts amb anterioritat a la data del bescanvi de valors, no tenen la condició d'ingrés a efectes comptables i tampoc tenen aquesta condició als efectes de l'Impost sobre Societats, sinó que minoren el valor de la participació.

2. QUALIFICACIÓ JURÍDICA

Impost sobre Societats: Tributació dels dividendes percebuts d'una societat participada si els dividendes distribuïts procedeixen inequívocament de resultats generats amb anterioritat a la data d'adquisició perquè s'han distribuït imports superiors als beneficis generats per la participada des de l'adquisició de la participació.

2.1.1.L'article 9 del TRLIS, relatiu al concepte i determinació de la base de tributació, estableix el següent:

"1. La base de tributació està constituïda per l'import de la renda en el període impositiu.

2. La base de tributació es determina pel mètode de determinació directa i, subsidiàriament, pel mètode de determinació indirecta, d'acord amb el que disposa, en aquest últim cas, l'article 43 de la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari.

3. 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, sense perjudici del que estableix l'article 26."

2.1.2.Així mateix, el punt IV de la secció primera del Decret del 15-02-2012 pel qual s'aprova la modificació del Pla General de Comptabilitat (d'ara en endavant, el PGC) relatiu a Actius financers, estableix al paràgraf tercer, d'interessos i dividendes rebuts d'actius financers, el següent:

"si els dividendes distribuïts procedeixen inequívocament de resultats generats amb anterioritat a la data d'adquisició perquè s'han distribuït imports superiors als beneficis generats per la participada des de l'adquisició, no s'han de reconèixer com a ingressos, i minoren el valor comptable de la inversió:"

2.1.3.D'altra banda, l'article 1 del TRLRFORE estableix el següent:

"Article 1. Finalitat i àmbit d'aplicació

1. Aquesta Llei estableix el règim fiscal aplicable a les operacions de fusió, escissió, aportació no dinerària de branca d'activitat, aportació no dinerària d'altres actius, bescanvis de valors i devolució d'actius, llevat que es renunciï a aplicar-lo, en la forma prevista en la mateixa Llei.

2. Les disposicions de la Llei seran aplicables, amb els requisits i condicions previstos en la mateixa Llei, a les operacions referides a l'apartat anterior, quan les duguin a terme entitats residents al Principat d'Andorra o quan hi intervinguin persones físiques o entitats residents al Principat d'Andorra o no residents en els supòsits previstos en aquesta Llei."

2.1.4.L'apartat cinquè de l'article 2 del TRLRFORE estableix el següent:

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