

Consulta vinculant en relació amb les obligacions tributàries derivades d'una fusió per absorció i sobre l'aplicació del règim especial de consolidació tributària.

Número de consulta	CV0270-2022
Data d'emissió	20/12/2022
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.- Declaracions a presentar per dos grups de consolidació fiscal, així com per les societats integrants dels mateixos i determinació de les corresponents bases de tributació.

La Societat A,

MANIFESTA

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 vinculant d'aquesta Administració Tributària en relació als assumptes referenciats anteriorment per al període impositiu del 2022.

1. ANTECEDENTS

- La Societat A és una entitat obligat tributari de l'Impost sobre Societats (d'ara en endavant, IS) al Principat d'Andorra i degudament inscrita en el Registre de Societats.
- La Societat B era una entitat obligat tributari de l'IS al Principat d'Andorra, degudament inscrita en el Registre de Societats.

Amb anterioritat a la fusió referenciada al punt 1.3. següent, la societat B posseïa el 100% del capital social de dues societats. Per una banda, de la societat C la qual és una societat mercantil obligat tributari de l'IS al Principat d'Andorra. Per l'altra banda, de la societat D la qual és una societat mercantil obligat tributari de l'IS al Principat d'Andorra.

- En data 22 de juny del 2022, es va formalitzar una fusió per absorció mitjançant la qual la societat B va transferir el conjunt del seu patrimoni de manera universal, quedant extingida, a la societat A que posseïa la totalitat dels valors representatius del seu capital social.

Aquesta operació, respecte de la que aquest Departament de Tributs i de Fronteres va ser consultat, es va acollir al règim fiscal especial de diferiment establert 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 i de modificació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'Impost sobre Societats; de la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques; de la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de Bases de l'Ordenament Tributari; de la Llei 20/2007, del 18 d'octubre, de Societats Anònimes i de Responsabilitat Limitada, i de la Llei 21/2006, del 14 de desembre, de l'Impost sobre les Plusvàlues en les Transmissions Patrimonials Immobiliàries (d'ara en endavant, LRFORE).

La referida fusió per absorció es va realitzar amb retroacció comptable, de tal manera que, des del punt de vista comptable, les operacions de la societat absorbida han de considerar-se realitzades per compte de la Societat absorbent A des de l'1 de febrer de 2022.

- Arrel de la fusió per absorció, en data 30 de juny de 2022, es va produir la cancel·lació registral de la Societat B.

- La Societat A i la Societat B són les societats dominants de dos grups de consolidació fiscals que han vingut tributant, en seu de l'IS, en règim especial de consolidació fiscal en els termes establerts a l'article 25 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, TRILIS).

En aquest sentit, des de l'exercici 2019 fins al moment de la cancel·lació registral de la Societat B, aquesta societat ha vingut tributant en seu de l'IS com dominant del Grup de Consolidació E, sent la societat C i D les societats participades de l'esmentat grup de consolidació fiscal.

- Segons l'esmentat anteriorment, i tenint en compte que l'exercici social de les societats esmentades anteriorment coincideix amb l'any natural, interessa a la nostra representada conèixer les declaracions tributàries que han de presentar els dos grups fiscals, així com les societats integrants dels mateixos i els períodes als quals hauran de referir-se les corresponents bases de tributació.

2. QUALIFICACIÓ JURÍDICA

- Data d'efectes comptables de la fusió entre la societat A i la societat B

2.1.1 Tal i com s'estableix a l'article 32.1.d) del Decret del 16-04-2014 d'aprovació del Reglament d'aplicació de la Llei de Societats Anònimes i de Responsabilitat Limitada (ara endavant, Llei de Societats Anònimes i de Responsabilitat Limitada):

"1. En la inscripció al Registre de Societats Mercantils per motiu de la fusió de dos o més societats en alguna de les formes previstes a l'article 79 de Llei de Societats Anònimes i de Responsabilitat Limitada s'hi han de fer constar les circumstàncies següents:

(...)

c) La data a partir de la qual les operacions de la societat es consideraran efectuades per compte de la societat a la qual traspassen el patrimoni."

D'altra banda, els efectes registrals de la fusió es troben recollits a l'article 33 de la Llei de Societats Anònimes i de Responsabilitat Limitada, el qual estableix que:

"Un cop inscrita la fusió, la persona encarregada del Registre de Societats Mercantils ha de cancel·lar d'ofici els assentaments de les societats extingides mitjançant un únic assentament, i ha de traslladar literalment al nou full els assentaments que hagin de quedar vigents."

Segons l'esmentat anteriorment, la fusió produeix efectes jurídics únicament a partir del moment en el qual s'inscriu al Registre de Societats, data a partir de la qual s'entenen extingides les societats que es dissolen en ocasió d'aquesta.

No obstant l'anterior, i tal i com es desprèn de l'article 32.1.d) la Llei de Societats Anònimes i de Responsabilitat Limitada, en la inscripció s'hi ha de fer constar la data a partir de la qual les operacions de la societat es consideraran efectuades per compte de la societat a la qual traspassen el patrimoni.

LesLleis.com

Aquesta rúbrica fa referència a la coneguda com a "clàusula de retroactivitat comptable" a una data anterior a la d'inscripció de la fusió al Registre de Societats, entesa com la data a partir de la qual s'imputen a la societat beneficiària les conseqüències (positives o negatives) de les operacions realitzades per les entitats cridades a extingir-se.

Per tant, i tal i com es recull al projecte de fusió, d'acord amb la normativa comptable d'aplicació ("Norma Internacional de Informació Financera 3 - Combinacions de Negoci"1), la data a efectes comptables de la fusió ha de ser la data en la que la Societat Absorbent (Societat A) ha adquirit el control de la Societat Absorbida (Societat B) en els terminis referits per l'esmentada normativa. Més concretament, la data a efectes comptables de la fusió es determina en base a l'apartat de l'esmentada norma que tracta sobre la determinació de la data d'adquisició, que inclou els punts 8 i 9, i que transcrivim a continuació per una millor comprensió:

"8. L'adquirent identificarà la data d'adquisició, que és aquella en la que s'obté el control de l'adquirida.

La data en la qual l'adquirent obté el control de l'adquirida és generalment aquella en la que l'adquirent transfereix legalment la contraprestació, adquireix els actius i assumeix els passius de la adquirida - la data de tancament. Si bé, l'adquirent pot obtenir el control en una data anterior o posterior a la data de tancament. Per exemple, la data d'adquisició precedirà a la data de tancament si un acord escrit preveu que l'adquirent obtingui el control de la adquirida en una data anterior a la data de tancament. L'adquirent considerarà tots els fets i circumstàncies pertinents."

Per tant, la data a efectes comptables de la fusió va ser el 31 de gener del 2022 per ser aquesta la data que dona compliment a l'establert als punts 8 i 9 de la secció "Determinació de la data d'adquisició" de la NIIF -3, i que, de fet, va ser la data expressament pactada per les parts en el contracte de compravenda i, conseqüentment, va estar utilitzada ja per la Societat Absorbent com a data de primera consolidació de la Societat Absorbida en els seus estats financers consolidats.

2.2. Obligacions formals en matèria tributària

Aclarit l'anterior, ha de fer-se constar que el reconeixement d'eficàcia fiscal a la retroacció comptable no afecta a les obligacions tributàries de caire formal corresponents a les societats extingides a conseqüència del procés de fusió. Concretament, pel que fa al l'IS, aquest reconeixement d'eficàcia fiscal a la retroacció comptable no afecta al que es disposa en els articles 39 i 57 del TRLIS.

El primer d'ells assenyala, en el que a aquesta consulta interessa, que: "1. El període impositiu coincideix amb l'exercici econòmic de l'entitat. 2. En tot cas, el període impositiu ha de concloure: a) Quan l'entitat s'extingeixi, en el moment en què se'n produeixi la cancel·lació registral. (...)"

Mentre que el segon estableix que: "1. Els obligats tributaris han de presentar i subscriure una declaració per aquest impost en el lloc, el termini i la forma que es determini reglamentàriament."

De manera que les societats dissoltes mantenen l'obligació de presentar l'autoliquidació de l'Impost de Societats corresponent a l'exercici que conclou a conseqüència de la seva extinció, fins i tot encara que hagin d'imputar el resultat de totes les operacions en ella realitzades a l'entitat beneficiària de la fusió.

Del compliment d'aquesta obligació ha de fer-se càrrec el beneficiari de l'operació de què es tracti, en la seva condició de successor de les entitats dissoltes, conforme al que es disposa a l'article 32 del TRLBOT.

- Subrogació en drets i obligacions i règim de consolidació fiscal

2.3.1 En relació al règim especial de consolidació fiscal, l'article 25.2 del TRLIS estableix que "formen part d'un grup tributari totes les societats que participin en altres societats en un grau igual o superior al 75 per cent del seu capital o dels drets de vot. El grup tributari està format tant per les entitats participants com per les participades, sempre que totes siguin obligats tributaris d'aquest impost. La participació esmentada s'ha de mantenir de forma ininterrompuda durant tot el període impositiu. El grau de participació que s'ostenti pot ser de forma directa o indirecta. La participació indirecta serà la que resulti de multiplicar els percentatges de participació".

2.3.2 Per la seva banda, l'apartat 10 de l'esmentat article 25 del TRLIS disposa que "el període impositiu de totes les societats del grup ha de coincidir amb el de la societat dominant".

2.3.3 Finalment, l'apartat 15 de l'article 25 del TRLIS estableix que "el grup tributari s'extingeix quan la societat participant perdi el caràcter esmentat".

2.3.4 Així mateix, una de les principals característiques del règim fiscal especial de reorganitzacions previst a la LRFORE és la subrogació en drets i obligacions tributàries prevista al seu capítol cinquè. Al respecte, disposa l'article 10 de la LRFORE que "quan les operacions previstes a l'article 2 d'aquesta Llei impliquin una successió a títol universal, es transmetran a l'entitat adquirent els drets i obligacions tributaris de l'entitat transmissor. [...]".

2.3.5 En virtut de l'anterior, entén la nostra representada que ja actualment forma part d'un grup de consolidació fiscal i que succeirà a la societat B en la posició que aquesta té davant de les seves entitats dependents. Les referides societats dependents de la societat B s'integraran al grup de consolidació fiscal F de forma immediata a la extinció de la societat B, doncs s'entendran complerts tots els requisits previstos a l'article 25 del TRLIS, en base al que disposa l'article 10 de la LRFORE.

2.3.6 D'acord amb l'anterior, entén la nostra representada que, durant l'any natural 2022 existiran els següents grups de consolidació fiscal:

- Grup de consolidació E (des de l'1 de gener de 2022 fins a 30 de juny de 2022): integrat per la societat B com societat dominant i la societat C i D com societats participades.
- Grup F (des de l'1 de gener de 2022 fins a 31 de desembre): integrat per la societat A com societat dominant juntament amb les seves societats participades "ordinàries". A les citades societats participades s'hi afegiran les societats C i D, com a societats participades una vegada extingida la societat B.
- Determinació de la base de tributació del grup de consolidació

2.4.1 L'article 25.6 del TRLIS disposa que "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 integren 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".

2.4.2 Addicionalment, l'apartat 11 de l'esmentat article 25 del TRLIS estableix que "la societat dominant ha de formular, a efectes fiscals, el balanç i el compte de pèrdues i guanys consolidats, amb l'aplicació del mètode d'integració global a totes les societats que integren el grup tributari. Els comptes anuals consolidats es refereixen a la mateixa data de tancament i període que els comptes anuals de la societat dominant, de manera que les societats dependents han de tancar el seu exercici social en la data en què ho faci la societat dominant".

2.4.3 Pel que fa al càlcul de la base de tributació, l'article 9 del TRLIS estableix que:

"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."

2.4.4 Arribats a aquest punt, esdevé de gran rellevància la retroacció comptable establerta en el projecte de fusió de la societat A i la societat B, amb efectes 1 de febrer de 2022.

En virtut de l'esmentada retroacció comptable, així com de la subrogació de la societat A com entitat dominant de la societat C i la societat D una vegada extingida la societat B, entén la nostra representada que la base de tributació dels grups de consolidació E i F seria la que es detalla a continuació:

- Grup de consolidació E (des de l'1 de gener de 2022 fins a 30 de juny de 2022):
- Rendes generades per la societat B des de l'1 de gener del 2022 fins al 31 de gener de 2022.
- Rendes generades per la societat C des de l'1 de gener del 2022 fins al 30 de juny del 2022, moment en que es produeix l'extinció del grup de consolidació fiscal encapçalat per la societat B en motiu de la seva cancel·lació registral.
- Rendes generades per la societat D des de l'1 de gener del 2022 fins al 30 de juny del 2022, moment en que es produeix l'extinció del grup de consolidació fiscal encapçalat per la societat B en motiu de la seva cancel·lació registral.
- Grup de consolidació F (des de l'1 de gener de 2022 fins a 31 de desembre):
- Rendes generades per la societat A des de l'1 de gener del 2022 fins al 31 de desembre del 2022, que tal i com s'ha descrit en la secció 2.1.1. de la present Consulta, integra ja les rendes generades per la societat B des de l'1 de febrer de 2022 (data de la retroacció comptable de la fusió per absorció) fins al 30 de juny del 2022 (data de la cancel·lació registral de la Societat).
- Rendes generades per les societats participades del grup F (que ja venien consolidant fiscalment amb la societat dominant A) des de l'1 de gener del 2022 fins al 31 de desembre del 2022.
- Rendes generades per les societats C i D des de l'1 de juliol del 2022 (data d'extinció de la Societat B) fins al 31 de desembre del 2022, o la data de la seva extinció en cas de que aquesta última fos anterior.

2.4.5 Finalment, l'Ordre ministerial del 23-6-2021 relativa a la presentació dels formularis declaratius de l'impost sobre societats i l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals aprova els formularis de l'IS entre els quals es troben els següents:

- 805-A1 - Compte de pèrdues i guanys
- 805-A2 - Balanç
- 805-A3 - Estat de canvis del patrimoni net
- 805-A4 - Estat de fluxos d'efectiu
- 805-B1 - Compte de pèrdues i guanys
- 805-B2 - Balanç

QÜESTIÓ PLANTEJADA

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 textos a demanda
- Sense publicitat