



Govern d'Andorra
Departament de Tributs i de Fronteres

Comunicat tècnic sobre la distribució de dividendes que corresponen a períodes anteriors a l'entrada en vigor de l'impost sobre societats

Destinataris: Aquest comunicat tècnic va destinat als obligats tributaris de l'impost sobre societats.

Normativa: Llei 95/2010, de 29 de desembre, de l'impost sobre societats.

1. Objecte d'aquest comunicat tècnic

S'ha plantejat el dubte sobre la tributació dels dividendes o participacions en beneficis percebuts per obligats tributaris de l'impost sobre societats que corresponen a rendes obtingudes amb anterioritat a l'entrada en vigor d'aquest impost, que s'aplica als períodes impositius iniciats a partir del 1^{er} de gener del 2012.

2. Distribució de dividendes que corresponen a períodes anteriors a l'entrada en vigor de l'impost sobre societats

L'article 20 de la Llei 95/2010, de 29 de desembre, de l'impost sobre societats, estableix el següent:

"Article 20. Eliminació de la doble imposició econòmica interna i internacional sobre participacions en beneficis d'altres entitats a través del mètode d'exempció

1. Els dividendes o les participacions en beneficis procedents d'entitats residents o no-residents fiscals al Principat d'Andorra, així com les rendes 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 en els termes que preveu l'apartat 3 de l'article 43.

Si l'entitat participada directament no està subjecta a un impost de característiques similars, però sí ho està l'entitat filial participada per aquesta, el requisit s'entén complert pel que fa a les rendes procedents de l'entitat no subjecta que, al seu torn, procedeixin de la filial de segon grau que compleixi el requisit de subjecció a un impost de característiques similars.

TR

En el cas d'entitats residents fiscals al Principat d'Andorra, aquesta exempció s'aplica si l'entitat participada està subjecta i no exempta a aquest impost.

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.

2. En relació amb les participacions a què es refereix l'apartat anterior, són aplicables les limitacions següents:

a) En el cas de participacions en entitats residents o no-residents fiscals, les despeses vinculades a participacions que generen rendes exemptes no són deduïbles.

b) Quan l'obligat tributari hagués practicat alguna correcció de valor deduïble fiscalment sobre participacions transmeses, l'exempció es limita a l'excés de la renda obtinguda en la transmissió sobre l'import de la correcció.

c) No són deduïbles les correccions de valor motivades per les distribucions de beneficis realitzades per les entitats participades.

3. La prova que es donen les circumstàncies per aplicar les exempcions que estableix aquest article recau sempre en l'obligat tributari que invoqui el dret a aplicar-la."

Per eliminar la doble imposició interna i internacional sobre els dividends o les participacions en beneficis, així com sobre altres rendes com les obtingudes de la transmissió d'una participació, les procedents de la dissolució d'una entitat participada o les que resulten de la separació com a soci, l'impost sobre societats regula el sistema d'exempció, en virtut del qual no s'integren en la base de tributació aquestes rendes si es compleix un doble requisit:

Primer. La subjecció de l'entitat participada, sense possibilitat d'exempció, a l'impost sobre societats o a un impost sobre la renda de característiques similars a l'impost sobre societats del Principat d'Andorra.

Es preveu que el requisit s'entengui complert pel que fa a les rendes procedents de l'entitat no subjecta que, al seu torn, procedeixin de la filial de segon grau que compleixi el requisit de subjecció a un impost de característiques similars.

S'especifica, per al cas concret de les participacions en beneficis, que l'aplicació del requisit de subjecció a l'impost i no exempció està referida al període impositiu en el qual s'obtinguin els beneficis que es reparteixen o en els quals es participa.

Segon. Que el percentatge de participació, directa o indirecta, en el capital, en els fons propis, el patrimoni net o els drets de vot de l'entitat sigui, almenys, del 5 per cent.

Aquesta participació s'ha de posseir de manera ininterrompuda durant el període d'un any, de la manera en què es detalla.

La filosofia del sistema d'exempció dels dividends o participacions en beneficis es basa a evitar que tributin dos vegades: la primera, a la seu de l'entitat que obté els guanys i, la segona, quan aquesta entitat reparteix els beneficis, que ja han tributat prèviament, als seus socis.

Per aquest motiu, un cop la renda obtinguda ja ha estat objecte de tributació en l'entitat que ha generat el benefici (entitat participada) i és objecte de repartiment als seus socis o accionistes, ja es tracti d'entitats residents o no residents al Principat d'Andorra, es preveu l'exempció o eliminació d'aquest dividend, d'acord amb els requisits establerts per la Llei, amb la finalitat d'evitar que una mateixa renda sigui objecte de gravamen en dos moments diferents: en el de l'obtenció i en el del repartiment posterior.

El requisit que l'entitat participada, que és la que distribueix el dividend, estigui subjecta, sense possibilitat d'exempció, a l'impost sobre societats o a un impost sobre la renda de característiques similars a l'impost sobre societats del Principat d'Andorra, és un element indispensable per assegurar que el benefici obtingut ha tributat efectivament en la font, és a dir, en el moment de la seva obtenció.

Per garantir el compliment d'aquest requisit en el cas de participacions en beneficis, el quart paràgraf de la lletra a del número 1 de l'article 20 de la Llei diu que l'aplicació d'aquest requisit, és a dir la subjecció i no exempció de l'impost, "està referida al període impositiu en el qual s'obtinguin els beneficis que es reparteixen o en els quals es participa [...]".

Per tant, a fi de gaudir de l'exempció del dividend, és necessari que el benefici del qual procedeix hagi estat sotmès a l'impost sobre societats o a un impost sobre la renda de característiques similars a l'impost sobre societats del Principat d'Andorra. En cas contrari no es podria parlar de doble imposició, ja que si la renda no hagués tributat en l'entitat que reparteix el dividend, l'obligat tributari que el percep no suportaria una doble tributació, que no caldria eliminar mitjançant un sistema d'exempció.

No es tracta que l'entitat participada sigui obligat tributari de l'impost sobre societats en el període que reparteix el dividend, sinó que hi ha d'estar subjecta, sense possibilitat d'exempció, en el període en què s'ha generat el benefici del qual prové el dividend, de tal manera que aquesta renda obtinguda hagi estat sotmesa a tributació per un impost personal com el que grava la renda de les societats.

La normativa exigeix de forma expressa, pel que fa a les rendes derivades de participacions en beneficis, que l'entitat participada estigui subjecta i no exempta de l'impost sobre societats o d'un impost de naturalesa anàloga en el període en què es va generar el benefici que és objecte de repartiment en el període impositiu en curs.

La Llei 95/2010 de l'impost sobre societats no preveu cap disposició transitòria específica que reguli una eventual no-tributació dels dividends que corresponguin a rendes generades abans de l'entrada en vigor de l'impost, però que fossin repartits quan l'impost sobre societats fos vigent, atès que la mecànica d'evitar la doble imposició econòmica sobre participacions en beneficis d'altres entitats requereix en qualsevol cas que aquests beneficis hagin tributat. Si no han estat objecte de gravamen amb caràcter previ, no té sentit parlar de doble imposició que s'hagi d'eliminar una vegada la renda es percep per part del soci.

Finalment, cal indicar que el número 2 de l'article 20 preveu una sèrie de limitacions que cal tenir present a l'hora d'aplicar l'exempció per evitar la doble imposició econòmica interna i internacional, i que el número 3 determina que la càrrega de la prova de les circumstàncies necessàries per aplicar aquesta exempció recau sobre l'obligat tributari, que haurà de poder acreditar el compliment dels requisits que estableix l'article 20 de la Llei 95/2010, de l'impost sobre societats.

Aquest comunicat tècnic es fa a Andorra la Vella, l'1 d'agost del 2014.


Albert Hinojosa Besolí
Director general

