

Núm. de Protocol: AD-0014-2/2013

Núm. de Rotlle: TSJA-022/13

SENTÈNCIA 81-2013

PARTS:

Apel·lant: M.I. GOVERN

Representant: Sra. EMG

Advocat: Sra. GLJ

Apel·lat: SDMDTL SA

Representant: Sr. CPS

Advocat: Sr. XJA

COMPOSICIÓ DEL TRIBUNAL:

President: M. I. Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA

Magistrats: M. I. Sr. Pere PASTOR VILANOVA

M. I. Sr. Bernard PLAGNET

Andorra la Vella, vint-i-cinc d'octubre del dos mil tretze.

El Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa ha vist el recurs d'apel·lació a les actuacions número **AD-0014-2/2013**.

En la tramitació d'aquestes actuacions han estat observades les prescripcions legals, i ha estat ponent el magistrat **Sr. Bernard PLAGNET**, el qual expressa el parer del Tribunal.

ANTECEDENTS DE FET

1.- La SDMDTL SA va interposar recurs contra la resolució del M. I. Govern núm. 126531/2012 del 19 de desembre del 2012 portant desestimació en reposició del recurs contra la resolució del Ministeri de Finances del 10 d'octubre del 2012, sol·licitant-ne la revocació, la declaració del seu dret a la devolució de la quantitat de 55.726,83 euros indegudament satisfeta en concepte de

pagament a compte de l'impost de societats de l'exercici 2012.

2.- En la sentència del 26 de març de 2013 el Tribunal de Batlles ha estimat la demanda promoguda per la SDMDTL SA.

3.- En el seu escrit d'apel·lació de data 24 de maig del 2013, el M.I. Govern estima en síntesi:

- per raons de seguretat jurídica, el primer pagament a compte pren com a base el benefici comptable, que és una magnitud coneguda, i no parteix d'una possible base de tributació que obligaria a calcular una magnitud de forma retroactiva sobre el benefici de l'any anterior.

- la disposició transitòria quarta de l'impost determina de manera expressa com a base pel càlcul del mateix únicament el resultat comptable i no preveu l'aplicació de deduccions ni exempcions.

El M. I. Govern ha confirmat els seus arguments en el seu escrit de conclusions de data 3 de juliol del 2013.

4.- En la seva contesta de data 12 de juny del 2013, la SDMDTL SA exposa en resum:

- no és coherent que l'aplicació de la Disposició transitòria quarta de la Llei estigues deslligada de la resta de les disposicions de la Llei.

- el Govern actua de forma arbitrària i vulnera el principi de legalitat.

- si l'article 45 és d'aplicació segons el text de la Resolució de Govern de data 19 de desembre de 2012, no es veu perquè no ho hauria de ser també l'article 20 de la mateixa Llei.

- demana que s'imposin al Govern la totalitat de les costes.

La SDMDTL SA ha confirmat els seus arguments en el seu escrit de conclusions de data 20 de juny del 2013.

5.- Trameses les actuacions a aquesta Sala, s'ha designat el magistrat ponent i han quedat vistes les actuacions per a deliberar i decidir.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- La Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia és competent per a conèixer del present recurs, segons l'article 39.3 de la Llei Qualificada de la Justícia.

Segon.- Prèviament, convé presentar un breu resum dels fets:

En data 27 de setembre del 2012, la SDMDTL SA ha efectuat un pagament a compte de l'impost sobre societats corresponent a l'any 2012 (v. foli 91 i s.). L'import d'aquest pagament a compte es va determinar de la manera següent:

Resultat comptable de l'exercici anterior (2011):
 $2.229.073,37 \text{ €} \times 2,5 \% = 55.726,83 \text{ €}$ (v.foli 91).

Mitjançant sol·licitud de data 28 de setembre del 2012, la SDMDTL SA va demanar el retorn de la quantitat de 55.726,83 € perquè el resultat comptable positiu de la societat no procedia del resultat de l'explotació, sinó dels dividends percebuts com accionista de la societat mercantil andorrana S SA.

La societat es refereix à l'article 20 de la Llei 95/2010 del 29 de desembre; aquest article disposa :

"1. Els dividends 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...".

Per resolució de data 10 d'octubre del 2012, el Ministeri de Finances ha desestimat la petició (v.foli 25). Per resolució de data 19 de desembre del 2012, el M.I. Govern ha desestimat el recurs de reposició presentat per la SDMDTL SA (v. foli 27).

El litigi versa doncs sobre el càlcul del pagament a compte del mes de setembre del 2012.

Tercer.- En primer lloc, cal recordar els texts que s'apliquen:

La Llei 17/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats, preveu:

"Aquesta Llei entra en vigor l'endemà de ser publicada al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra i s'aplica als períodes impositius que s'iniciïn a partir del 1'1 de gener del 2012".

L'article 39 de la Llei precisa:

"El període impositiu coincideix amb l'exercici econòmic de l'entitat."

En l'espècie, l'exercici econòmic de la SDMDTL SA coincideix amb l'any civil (v. foli 31). En conseqüència, per aquella entitat, l'impost s'aplica a comptar del 1 de gener del 2012.

Segons la Llei, el pagament de l'impost es fa en dos etapes:

1) L'obligació d'ingressar el pagament a compte.

Segons l'article 45 de la Llei:

"1. Al mes de setembre els obligats tributaris han d'efectuar un pagament a compte de la liquidació corresponent al període impositiu que estigui en curs l'1 de setembre...".

2) Autoliquidació i ingrés del deute tributari.

"1. Els obligats tributaris, en el moment de presentar la seva declaració, han de determinar el deute tributari corresponent i ingressar-lo en el lloc i en la forma que es determini reglamentàriament". (article 58 de la Llei)

Però, en aplicació de l'article 46 de la Llei:

"El pagament a compte es dedueix de la quota de liquidació per obtenir la quota diferencial. Quan, per efecte del pagament a compte, la quota diferencial sigui negativa, el ministeri encarregat de les finances, ha de retornar l'excés".

En aquest cas, el pagament a compte correspon a l'any 2012, és a dir a l'impost sobre els resultats de l'any 2012 i no sobre els resultats de 2011 (veure més

amunt la data de l'entrada en vigor de l'impost). La declaració ho indica molt clarament: "Pagament a compte corresponent a l'any 2012." (v. foli 91)

3) Càlcul de l'import del pagament a compte.

Sobre aquesta qüestió, cal distingir el règim que s'aplicarà en el futur i el regim transitori que s'aplica el primer any d'aplicació de l'impost, és a dir l'any 2012.

En el futur, l'article 45-2 de la Llei disposa:

"2. El pagament a compte es calcula aplicant el percentatge del 50 per cent sobre la quota de liquidació de l'exercici immediatament anterior...".

Aquesta disposició no es pot aplicar el primer any d'aplicació de l'impost. En efecte, durant l'exercici anterior -es a dir 2011- no existia la "quota de liquidació" ja que l'impost no s'aplicava.

Per tant, el legislador ha hagut de preveure un règim particular pel càlcul del pagament a compte d'aquest primer any, 2012. És l'objecte de la Disposició transitòria quarta:

"Pagament a compte durant el primer any d'aplicació de l'impost.

Durant el primer any d'aplicació de l'impost s'exigeix el pagament que es determina amb l'aplicació del tipus del 2,5 per cent sobre el resultat comptable de l'any anterior al del període impositiu, determinat segons les normes que preveu la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris".

Aquesta disposició és lògica: la quota de liquidació no existeix per l'any 2011 ja que l'impost no era aplicable als resultats de l'exercici 2011. Per contra, el resultat comptable existeix en aplicació de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris.

Convé recordar que, per l'aplicació de l'impost sobre societats, les nocions de "resultat comptable" i de "base de tributació fiscal" tenen abast diferent, tal i com ho subratlla l'exposició de motius de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats.

"En matèria de base de tributació s'ha optat per un model d'acord amb el qual aquesta base de tributació es calcula partint del resultat comptable, però introduint al mateix temps certes correccions o ajustos fiscals extracomptables. Aquest model de "conformitat parcial" amb el resultat comptable s'empra en un bon nombre de països de l'entorn europeu i té com a principals avantatges la simplicitat, la consistència i l'harmonització més grans entre els comptes mercantils i la base de tributació fiscal".

Per l'aplicació de la disposició transitòria quarta, cal tenir en compte per tant la definició precisa de "resultat comptable", és a dir, el resultat abans les correccions extracomptables i, particularment, abans la deducció dels dividends prevista a l'article 20 de la Llei.

Quart.- La situació de la Societat Manufactures de Tabacs Laudor, SA és la següent:

1) Ha realitzat un pagament a compte en data 27 de setembre del 2012. Aquest pagament ha estat calculat de conformitat amb les disposicions de l'article 45 de la Llei i de la Disposició Transitòria quarta. Aquest pagament es refereix a l'impost sobre societats de l'exercici 2012 i no a un impost calculat sobre els resultats de l'exercici 2011, ja que, per aquest exercici, l'impost no és aplicable. En el pla tècnic, el pagament a compte és una anticipació de pagament de l'impost.

2) En aplicació de l'article 39 del Decret del 13-06-2012 pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre societats i de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, la societat ha de subscriure la declaració dels resultats de l'exercici 2012 "en el termini dels 30 dies naturals següents als sis mesos posteriors a la conclusió del període impositiu, mitjançant el model corresponent aprovat pel ministeri encarregat de les finances".

La societat calcularà la seva base de tributació de l'exercici 2012, aplicant, si s'escau, l'article 20 de la Llei que preveu l'exempció dels dividends.

Haurà d'acompanyar aquesta declaració de diverses informacions del Decret, que estan previstes en l'article

17 del Decret, en vista de l'aplicació de l'article 20 de la Llei.

3) En aplicació de l'article 46 de la Llei, la societat deduirà de la quota de liquidació de l'exercici 2012, la suma del pagament a compte pagat al setembre 2012.

"El pagament a compte es dedueix de la quota de liquidació per obtenir la quota diferencial. Quan, per efecte del pagament a compte, la quota diferencial sigui negativa, el ministeri encarregat de les finances, ha de retornar l'excés".

4) Si la liquidació de l'impost sobre societats de l'exercici 2012 deriva en una quota tributària inferior a la que l'entitat ha liquidat com a pagament a compte, serà aplicable l'article 60-2 de la Llei.

"2. Quan la quota diferencial resultant de l'autoliquidació o, si s'escau, de la liquidació provisional sigui negativa, el ministeri encarregat de les finances ha de tornar d'ofici aquesta quota, sense perjudici de la pràctica de les ulteriors liquidacions, provisionals o definitives, que escaiguin."

I l'article 40-1 del Decret del 13 de juny del 2012 precisa:

"1. Les devolucions d'ofici a què es refereix l'article 60 de la Llei de l'impost sobre societats i l'article 33 de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, respectivament, es fan mitjançant transferència bancària o xec nominatiu en favor de l'obligat tributari".

En resulta d'aquestes disposicions que el M. I. Govern ha fet una exacta aplicació dels texts en vigor i, en conseqüència, el recurs d'apel·lació ha de ser estimat.

Cinquè.- No s'aprecien circumstàncies determinants d'una especial condemna al pagament de les despeses d'aquesta segona instància.

DECISIÓ

En atenció a tot el que s'ha exposat, el Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa, en nom del poble andorrà, decideix:

Primer.- Estimar el recurs d'apel·lació presentat pel M.I. Govern.

Segon.- Anul·lar la sentència recorreguda i declarar que la resolució del M. I. Govern núm. 126531/2012 del 19 de desembre 2012 confirmant en reposició la resolució del Ministeri de Finances del 10 d'octubre del 2012, és ajustada a dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa.

Tercer.- De no efectuar cap condemna en costes.

Aquesta sentència és ferma i executiva.

Manem que una vegada s'hagi complert el que disposa l'article 76 de la Llei de la Jurisdicció Administrativa i Fiscal es lliurin els autes originals amb la certificació d'aquesta sentència al Tribunal de Batlles, Secció Administrativa del qual procedien, i que s'arxivin les actuacions del Tribunal.

Així, per aquesta nostra sentència, definitivament jutjant, ho manem i signem.