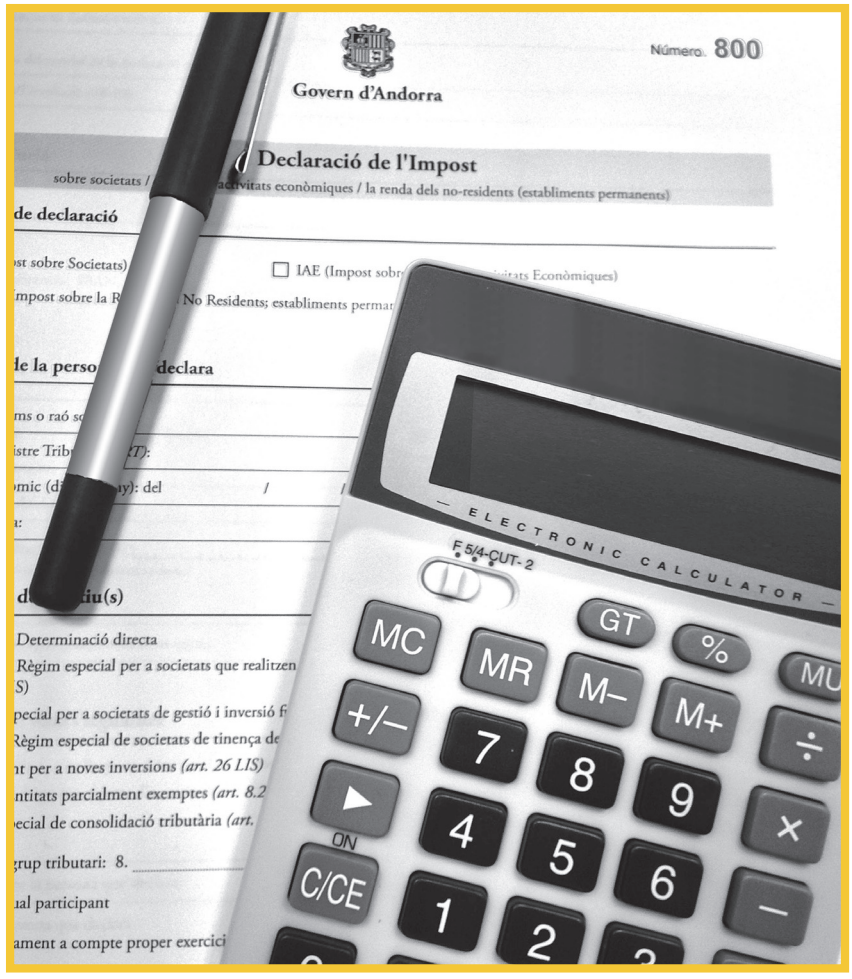
MANUAL PRÀCTIC SOBRE ELS IMPOSTOS DIRECTES A ANDORRA

Edició 2013



Cambra de Comerç Indústria i Serveis d'Andorra

ALFACAPITAL ASSESSORS & AUDITORS

BancSabadell d'Andorra

MANUAL PRÀCTIC SOBRE ELS IMPOSTOS DIRECTES A ANDORRA

L'impost sobre societats
L'impost sobre la renda de les activitats econòmiques
L'impost sobre la renda dels no-residents fiscals

Edició 2013

Cambra de Comerç Indústria i Serveis d'Andorra
ALFACAPITAL ASSESSORS & AUDITORS
BancSabadell d'Andorra

Editen

Cambra de Comerç, Indústria i Serveis d'Andorra
BancSabadell d'Andorra

Autors

Antoni Bisbal Galbany, Vladimir Fernàndez Armengol, Catalina M. Oliver Arbós, Maika Nin Sans, David Rasó Pons, Borja Llorens Manresa, Erica Armengol Soldevila

Mònica Núñez Ventura, Alexandra Vallvé Ribes, Victor Gay Martí, David Ribera Romero, Albert Altimir Gálvez, Catarina M. Cunha Bessa Macedo, Younes Raguig El Moussaoui, Carla Pradié Perojil, Paula A. Teixeira Carriço, Carles Veloso Escudero, Joan Josep Contreras Gómez, Ricard Macedo Ribeiro, Míriam Camps Soler, Laura Artigas Belles, Carles Gil Tabuenca, Begoña Fernández Dobarro i Nadia Sopena Navas

1a edició: abril 2013

Dipòsit legal: AND.161-2013

ISBN: 978-99920-1-974-0

Compaginació: Premsa Andorrana, SA

Impressió: Gràfiques A4

AGRAÏMENTS

El Manual pràctic sobre els impostos directes és el resultat del treball realitzat per l'equip del departament fiscal d'Alfa Capital durant aquests darrers mesos, amb la col·laboració de nombrosos professionals de la firma.

A continuació es mostra el nom dels principals col·laboradors que han participat en l'elaboració o revisió del manual. A tots volem expressar-los el nostre agraïment.

AUTORS I COORDINADORS DEL DEPARTAMENT FISCAL D'ALFA CAPITAL

Antoni Bisbal Galbany
Vladimir Fernàndez Armengol
Catalina M. Oliver Arbós
Maika Nin Sans
David Rasó Pons
Borja Llorens Manresa
Erica Armengol Soldevila

SUPORT TÈCNIC EN LA REVISIÓ

Departament auditoria
Mònica Núñez Ventura
Alexandra Vallvé Ribes
Victor Gay Martí
David Ribera Romero
Albert Altimir Gálvez
Catarina M. Cunha Bessa Macedo
Younes Raguig El Moussaoui
Carla Pradié Perojil

Departament assessoria i consultoria
Paula A. Teixeira Carriço
Carles Veloso Escudero
Joan Josep Contreras Gómez
Ricard Macedo Ribeiro
Míriam Camps Soler
Laura Artigas Belles
Carles Gil Tabuenca
Begoña Fernández Dobarro
Nadia Sopena Navas

PRESENTACIÓ

La Llei de l'impost sobre societats i la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, aplicables als períodes impositius que s'inicien a partir de l'1 de gener de 2012, contribueixen a homologar el marc fiscal andorrà amb el de la resta de països del nostre entorn. Amb l'aprovació d'aquestes lleis s'introdueixen dues figures impositives en el sistema tributari andorrà que tenen gran transcendència, tant pel que fa a l'economia interna del nostre país com a les relacions econòmiques internacionals.

L'establiment d'aquests tributs incidirà d'una forma molt directa en el teixit empresarial així com en el creixement econòmic del nostre país, fet que obligarà a prestar una atenció especial a la implementació i el desenvolupament d'ambdós impostos.

La creació de l'impost sobre societats, així com la submissió de la renda dels empresaris i els professionals individuals a l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques de les persones físiques, ha suposat, per raons d'igualtat i de justícia tributària, crear un impost similar per a les rendes d'activitats econòmiques desenvolupades a Andorra per persones físiques o entitats no-residents fiscals.

Per aquest motiu, l'1 d'abril de 2011 va entrar en aplicació la Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, un impost que, juntament amb l'impost sobre societats i l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, configura el nou ordenament tributari andorrà en matèria d'impostos directes.

Amb la finalitat de donar suport als empresaris andorrans i estrangers en el compliment de les obligacions fiscals al Principat, la Cambra de Comerç, Indústria i Serveis d'Andorra ha dut a terme una important tasca tant divulgativa com formativa, organitzant jornades informatives i cursos de fiscalitat.

Consegüentment i responent a la demanda dels empresaris, hem constatat la necessitat de complementar la nostra tasca divulgativa i informativa amb el Manual pràctic sobre els impostos directes a Andorra, en què els empresaris trobaran una eina pràctica, didàctica i de fàcil aplicació que els ajudi a la implementació dels impostos directes en els seus negocis.

Com a norma general, la legislació fiscal és complexa i diversa, la seva implementació resulta difícil i poc agraïda i el seu aprenentatge requereix un esforç important per part dels contribuents . Amb aquest manual la Cambra de Comerç, Indústria i Serveis d'Andorra vol posar a l'abast de totes les empreses i dels professionals una eina pràctica que els facilitarà el suport en tots els processos formals relacionats amb la fiscalitat directa de la seva empresa.

L'edició d'aquest manual s'emmarca dins un conjunt d'actuacions que la Cambra de Comerç, amb la col·laboració de BancSabadell d'Andorra i d'Alfa Capital Assessors & Auditors, vol dur a terme per contribuir que tots els empresaris i professionals tinguin un coneixement més aprofundit i complet dels nous impostos directes. El caràcter innovador d'aquesta publicació la converteix en un referent entre els professionals del món de la fiscalitat, en explicar amb un llenguatge clar i senzill el contingut de la normativa de l'impost sobre societats, l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques i l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

Per acabar, voldria agrair a BancSabadell d'Andorra la col·laboració en l'elaboració d'aquest manual, així com a Alfa Capital Assessors & Auditors la seva dedicació i contribució a fer senzilla i entenedora una matèria tan complexa com ho és la fiscalitat.

Marc Pantebre Palmitjavila
President de la Cambra de Comerç, Indústria i Serveis d'Andorra

PRESENTACIÓ

És una satisfacció per a BancSabadell d'Andorra contribuir a la publicació d'aquest manual, que ha de permetre acompanyar les empreses i els professionals del país en la interpretació i la implementació de les obligacions derivades de l'entrada en vigor, l'1 de gener de 2012, de l'impost sobre les societats i l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

Aquestes dues figures configuren el mapa de la imposició directa a les activitats empresarials, juntament amb l'impost de la renda dels no-residents fiscals, que es va aprovar el 2011.

Un cop aprovades aquestes lleis, publicats els seus reglaments i els formularis corresponents, s'ha elaborat aquest manual amb l'objectiu que esdevingui una referència per a tots els agents econòmics.

En una economia en què les petites i mitjanes empreses representen quasi la totalitat del teixit empresarial, ens ha semblat interessant impulsar amb la Cambra de Comerç i Indústria i Alfa Capital aquesta publicació. Volem contribuir a la divulgació i explicació d'uns mecanismes fiscals relativament complexos, detallant les corresponents obligacions i aportant els elements per a una adequada interpretació que ajudi els agents econòmics a complir tots els requeriments que imposen aquestes lleis.

Hem volgut que sigui un instrument de treball pràctic i útil, que faciliti l'adaptació al nou règim fiscal, tenint en compte que els andorrans disposem de poques referències en matèria de fiscalitat directa. Volem facilitar la tasca dels agents econòmics que configuren el teixit empresarial andorrà, i que són un element essencial de creació de riquesa i de llocs de treball.

En aquest sentit s'ha de remarcar el valor afegit del treball dut a terme , que va molt més enllà d'un simple compendi de les lleis i dels reglaments, explicant-ne el contingut de manera molt detallada i amb exemples molt entenedors. Aquest treball privilegia l'anàlisi i aporta valor i qualitat, en un moment de crisi econòmica i de canvis estructurals importants, en què esdevé essencial per a la nostra economia potenciar tots aquells elements que contribueixen a la millora de la competitivitat de les empreses.

Convençuts de l'interès d'aquest manual, reitero la nostra satisfacció pel fet de col·laborar en la difusió del coneixement del nou marc impositiu, que afecta la totalitat del teixit empresarial, tot esperant que satisfaci les expectatives dels seus usuaris.

Robert Cassany Vila
President
BancSabadell d'Andorra

NOTA DELS AUTORS

L'aprovació per part del Consell General de la Llei 94/2010, del 29 de desembre del 2010, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, va suposar per primera vegada la introducció d'una figura tributària desconeguda fins aleshores al Principat. La finalitat d'aquesta llei, juntament amb la Llei 95/2010, del 29 de desembre de l'impost sobre societats, i la Llei 96/2010, del 29 de desembre de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, va suposar introduir per primer cop en el nostre ordenament jurídic la fiscalització de les rendes (beneficis empresarials) obtingudes per part d'obligats tributaris residents i no-residents fiscals.

En un primer moment el legislador va configurar el nostre marc tributari amb la introducció d'aquestes tres noves figures impositives; l'impost sobre societats fiscalitzava les rendes obtingudes per les persones jurídiques, institucions d'inversió col·lectiva i entitats públiques i parapúbliques. L'impost sobre la renda de les activitats econòmiques fiscalitzava les rendes que obtenien les persones físiques residents a Andorra que realitzaven una activitat empresarial. Per acabar, l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals obligava a tributar les rendes obtingudes en territori andorrà per les persones físiques o jurídiques no-residents fiscals.

El fet de començar a configurar el nostre ordenament tributari va suposar a l'inici que les tres figures impositives no s'apliquessin en el mateix moment. Per aquest motiu, l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals començava a aplicar-se per a les rendes meritades a partir de l'1 d'abril de 2011, mentre que per a l'impost sobre societats i l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, eren aplicables els períodes impositius que s'iniciessin a partir del primer dia natural de l'exercici immediatament posterior a la publicació al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra de la Llei de l'impost sobre el valor afegit.

Amb data 1 de desembre de 2011, el legislador va modificar les tres lleis inicials, en considerar que la introducció d'aquestes figures impositives en el sistema tributari andorrà era de gran transcendència en el desenvolupament de l'economia del Principat, fet que obligava a prestar una atenció especial al seu desenvolupament. Així mateix, des de la data de la publicació s'havien detectat certes deficiències tècniques en els textos inicials que convenia esmenar, per tal de garantir un funcionament correcte i eficient d'aquests tributs.Per aquest motiu es van modificar a través de les següents lleis:

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

2. Llei 19/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 96/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques

3. Llei 18/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

Aquests canvis legislatius han suposat que la Llei de l'impost sobre societats i la Llei de l'impost sobre la renda de les persones físiques s'hagin començat a aplicar en els períodes impositius iniciats a partir de l'1 de gener de 2012, i la Llei de l'impost dels no-residents fiscals, per a les rendes iniciades a partir de l'1 d'abril de 2011.

A la data de l'edició d'aquest manual pràctic, la darrera fase del procediment legislatiu d'introducció al sistema tributari del Principat d'Andorra dels esmentats impostos directes ha estat l'aprovació dels reglaments corresponents sobre el seu desenvolupament.

Concretament, en data 25 de gener de 2012 el Govern va aprovar el Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals juntament amb els formularis establerts en el Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals. Posteriorment, en data 13 de juny de 2012, el Govern va aprovar el Reglament d'aplicació de la Llei 95/2010, de l'impost sobre societats, i de la Llei 96/2010, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques. Aquest reglament inclou, en la disposició addicional, l'aprovació d'una part dels formularis d'aplicació de dits impostos.

Per últim, en data 13 de febrer de 2013, el Govern ha aprovat els formularis dels impostos directes que restaven per tal que els obligats tributaris puguin complir les obligacions tributàries de caràcter formal que s'estableixen tant en la llei com en el reglament de cadascun dels impostos.

El procediment legislatiu descrit anteriorment és la materialització del procés d'internacionalització en què està immers el Principat d'Andorra. Per a tothom és conegut que durant els darrers anys, l'Estat andorrà ha iniciat un procés d'obertura internacional que ha comportat que hagi signat aquest mes d'abril el conveni per evitar la doble imposició internacional amb França i comenci negociacions amb altres estats com Espanya i Portugal. Per tal que aquestes negociacions arribin a bon port s'ha fet necessària la implementació d'un sistema tributari harmonitzat amb la normativa fiscal dels països del nostre entorn. És per aquest motiu que des del desembre del 2010, el Consell General ha aprovat la normativa indicada anteriorment amb l'objectiu d'implementar un sistema tributari homologable a escala internacional.

La introducció dels impostos directes en l'ordenament jurídic andorrà implica que els ciutadans andorrans hagin d'afrontar-se a una nova situació, concretament a l'autoliquidació dels impostos directes, així com a tota una sèrie d'obligacions formals que fins ara no existien.

Tenint en compte les obligacions formals requerides per part de l'Administració, juntament amb el fet que, en ocasions, el text normatiu no resulta senzill, s'ha elaborat aquest manual pràctic, amb la finalitat d'oferir al lector un instrument de consulta que li faciliti l'aplicació dels nous impostos directes. Aquest manual pràctic facilita una visió pràctica dels impostos per ajudar el lector a resoldre aquelles qüestions i dubtes que li puguin sorgir en el seu dia a dia. Aquest manual pràctic inclou comentaris dels autors sobre tots i cadascun dels articles de les lleis que aproven els impostos directes, juntament amb nombrosos exemples que ajudaran el lector a comprendre'n l'estructura així com l'aplicació.

Així, les opinions i interpretacions que es manifestin en el cos d'aquest manual són responsabilitat dels autors, i poden o no ser compartides per la doctrina administrativa que s'emeti per a aquest efecte.

Com es podrà observar, aquest manual pràctic està estructurat en tres, capítols dedicats a cada un dels impostos directes.

I. IMPOST SOBRE SOCIETATS

El primer capítol està dedicat a l'impost sobre societats, que sotmet a tributació els rendiments obtinguts, principalment, per persones jurídiques, institucions d'inversió col·lectiva, i entitats públiques i parapúbliques. En aquest primer capítol s'analitzarà el contingut dels articles de la Llei de l'impost sobre societats, amb una explicació interpretativa de cadascun dels articles assenyalats en l'esmentada llei. A aquests efectes, els autors d'aquest manual pràctic s'han basat en l'articulat del text refós de la Llei de l'impost sobre societats publicat pel Govern d'Andorra.

Aquesta primera part del manual inclou també com a annexos el Reglament de l'impost sobre societats així com tots els formularis que hauran de tenir en compte els obligats tributaris de l'impost per donar compliment a les obligacions tributàries de caràcter formal previstes en la normativa interna andorrana.

II. IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES ACTIVITATS ECONÒMIQUES

El segon capítol té com a finalitat apropar el lector a la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques. En aquest sentit, els autors han incorporat uns aclariments a cadascun dels articles de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques. En aquest cas, tal com ha succeït amb l'impost sobre societats, els autors han agafat com a punt de partida el text refós de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

Així mateix, els comentaris dels autors s'han il·lustrat amb nombrosos exemples i interpretacions del text, que afavoreixen la comprensió de les disposicions de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

La segona part del manual incorpora com a annexos el Reglament de l'impost sobre activitats econòmiques, així com tots els formularis que hauran de tenir en compte els obligats tributaris de l'impost per donar compliment a les obligacions tributàries exigides per la normativa interna andorrana.

III. IMPOST SOBRE LA RENDA DELS NO-RESIDENTS FISCALS

Per últim, la darrera part d'aquest manual pràctic està dirigida a aclarir aquells aspectes de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals que poden presentar més dubtes. Per tal d'assolir aquesta finalitat, els autors han seguit la mateixa sistemàtica que en els dos capítols anteriors; és a dir, s'han incorporat les interpretacions dels autors a cadascun dels articles de la Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents juntament amb petits casos pràctics que aporten la visió pràctica de l'impost.

Addicionalment, aquest darrer capítol està complementat amb el text del Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals i amb els formularis que els obligats tributaris de l'impost hauran de presentar per complir amb els requeriments formals establerts en la llei de l'impost.

No volem acabar sense agrair a BancSabadell d'Andorra i a la Cambra de Comerç, Indústria i Serveis d'Andorra la confiança que han dipositat en els autors d'aquesta publicació i el compromís que han demostrat vers tots els empresaris i obligats tributaris dels impostos directes a Andorra, en posar al seu abast una guia que de ben segur permetrà un millor coneixement i facilitarà l'aplicació d'aquestes noves figures impositives que s'apliquen al Principat d'Andorra.

Alfa Capital Assessors & Auditors

ABREVIATURES

BTN	Bases de tributació negatives
CASS	Caixa Andorrana de la Seguretat Social
CDI	Conveni per evitar la doble imposició
EP	Establiment permanent
IAE	Impost sobre la renda de les activitats econòmiques
IRNR	Impost sobre la renda dels no-residents fiscals
IRPF	Impost sobre la renda de les persones físiques
IS	Impost sobre societats
Llei de l'IAE	Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques
Llei de l'IRNR	Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals
Llei de l'IS	Llei de l'impost sobre societats
NRT	Número de registre tributari
OCDE	Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic

L'IMPOST SOBRE SOCIETATS

ÍNDEX

Introducció dels autors 16
La Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats i les seves modificacions posteriors 16
Exposició de motius 18
La Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats. 18
Llei 17/2011 de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre de l'impost sobre societats 19
Article 1. Naturalesa 21
Article 2. Àmbit d'aplicació espacial 22
Article 3. Tractats i convenis 22
Article 4. Fet generador 23
Article 5. Presumpció de rendes 24
Article 6. Obligats tributaris 25
Article 7. Residència fiscal i domicili fiscal 28
Article 8. Exempcions 30
Article 9. Concepte i determinació de la base de tributació 36
Article 10. Correccions de valor: amortitzacions 39
Article 11. Correccions de valor: pèrdues per deterioració del valor dels elements patrimonials 45
Article 12. Provisions 55
Article 13. Despeses no deduïbles 58
Article 14. Es suprimeix 63
Article 15. Regles de valoració 64
Article 16. Operacions vinculades 71
Article 17. Regles de valoració: canvis de residència, transferència d'actius a establiments permanents situats a l'estranger, operacions realitzades amb o per persones o entitats residents fiscals en territoris amb una tributació substancialment inferior a la del Principat d'Andorra i quantitats subjectes a retenció 80
Article 18. Efectes de la substitució del valor comptable pel valor normal de mercat 84
Article 19. Imputació temporal. Inscripció comptable d'ingressos i despeses 88
Article 20. Eliminació de la doble imposició econòmica interna i internacional sobre participacions en beneficis d'altres entitats a través del mètode d'exempció 96
Article 21. Eliminació de la doble imposició internacional sobre els beneficis atribuïbles a establiments permanents situats a l'estranger 101
Article 22. Compensació de bases de tributació negatives 102
Article 23. Règim especial de societats que realitzen explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional 105
Article 24. Règim especial de societats de gestió i inversió financera intragrup 110
Article 24bis. Règim especial de determinació objectiva de la base de tributació 114
Article 25. Règim especial de consolidació tributària 121
Article 26. Règim especial d'amortització per a noves inversions 140
Article 27 al 37. Es deroguen aquests articles 143

Article 38. Règim especial de societats de tinença de participacions en societats estrangeres 143
Article 39. Període impositiu 146
Article 40. Meritació de l'impost 148
Article 41. Tipus de gravamen 148
Article 42. Quota de tributació 149
Article 43. Quota de liquidació i deducció per eliminar la doble imposició interna i internacional 150
Article 44. Deducció per creació de llocs de treball i per inversions 156
Article 45. El pagament a compte 160
Article 46. Deducció del pagament a compte i quota diferencial 162
Article 47. Registre tributari 163
Article 48. Baixa provisional en el Registre tributari 164
Article 49. Expedient de baixa provisional per fallida 164
Article 50. Expedient de baixa provisional per falta de presentació de declaracions 165
Article 51. Notificació als registres públics de la baixa provisional 166
Article 52. Cancel·lació de la nota marginal 167
Article 53. Obligació de col·laboració 167
Article 54. Obligacions comptables. Facultats del ministeri encarregat de les finances 168
Article 55. Béns i drets no comptabilitzats o no declarats: presumpció d'obtenció de rendes 169
Article 56. Revaloracions comptables voluntàries 170
Article 57. Declaracions 172
Article 58. Autoliquidació i ingrés del deute tributari 173
Article 59. Liquidació provisional 174
Article 60. Devolució d'ofici 175
Article 61. Facultats del ministeri encarregat de les finances per determinar la base de tributació 176
Article 62. Infraccions 177
Article 63. Modalitats d'infraccions 177
Article 64. Sancions 178
Article 65. Notificacions i recursos de les infraccions 179
Article 66. Jurisdicció competent 180
Disposició addicional primera. Reducció pel primer any d'aplicació de la Llei 181
Disposició addicional segona. Beneficis fiscals per la creació de petites empreses durant els tres primers anys 181
Disposició transitòria primera. Derogada 183
Disposició transitòria segona. Valor de l'immobilitzat tangible, intangible o inversions immobiliàries en funcionament prèviament a aquest impost 183
Disposició transitòria tercera. Derogada 184
Disposició transitòria quarta. Pagament a compte durant el primer any d'aplicació de l'impost 185
Disposició derogatòria. Es deroga 186
Disposició final primera. Modificació de la Llei de bases de l'ordenament tributari 186
Disposició final segona. Es deroga 186
Disposició final tercera. Es deroga 186
Disposició final quarta. Actualització dels imports 187
Disposició final cinquena. Habilitació normativa 187
Disposició final sisena. Es deroga 187

Disposició final setena. Entrada en vigor ... 188
Informació addicional ... 188
ANNEXOS ... 189
Annex 1. Reglament de l'impost ... 190
Annex 2. Declaració censal- 001 ... 202
Annex 3. Declaració censal-NRT 001-A ... 203
Annex 4. Declaració censal- Domicilis 001-B ... 204
Annex 5. Declaració censal- Dades bancàries 001-C ... 205
Annex 6. Declaració censal- Intangibles 001-D ... 206
Annex 7. Declaració censal- Gestió i inversió financera intragrup 001-E ... 207
Annex 8. Declaració censal- Determinació objectiva de la base de tributació 001-F ... 208
Annex 9. Declaració censal- Consolidació tributària 001-G ... 209
Annex 10. Declaració censal- Tinença participacions en societats estrangeres 001-H ... 210
Annex 11. Declaració censal- Entitats parcialment exemptes 001-I ... 211
Annex 12. Pagament a compte 810-A ... 212
Annex 13. Sol·licitud de modificació del pagament a compte 820 ... 214
Annex 14. Autorització de representació ... 216
Annex 15. Declaració de l'impost 800 ... 217
Annex 16. Declaració de l'impost 800-A1 Compte de pèrdues i guanys (normal) ... 229
Annex 17. Declaració de l'impost 800-A2 Estat de canvis del patrimoni net (normal) ... 230
Annex 18. Declaració de l'impost 800-A3 Balanç (normal) ... 231
Annex 19. Declaració de l'impost 800-B1 Compte de pèrdues i guanys (consolidat) ... 232
Annex 20. Declaració de l'impost 800-B2 Estat de canvis del patrimoni net (consolidat) ... 233
Annex 21. Declaració de l'impost 800-B3 Balanç (consolidat) ... 234
Annex 22. Declaració de l'impost 800-C Base de tributació per determinació directa ... 235
Annex 23. Declaració de l'impost 800-D Explotació internacional d'intangibles o intervenció en el comerç internacional ... 239
Annex 24. Declaració de l'impost 800-E Tinença de participació en societats estrangeres ... 240
Annex 25. Declaració de l'impost 800-F Entitats parcialment exemptes ... 241
Annex 26. Declaració de l'impost 800-H1 a 800-H19 ... 242
Annex 27. Declaració simplificada de l'impost 850-A Règim de determinació directa ... 261
Annex 28. Declaració simplificada de l'impost 850-B Règim de determinació objectiva ... 263
Annex 29. Declaració simplificada de l'impost 850-C Compte de pèrdues i guanys ... 265
Annex 30. Declaració simplificada de l'impost 850-D Balanç ... 266

INTRODUCCIÓ DELS AUTORS

La Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats i les seves modificacions posteriors

El 29 de desembre de 2010, el Consell General va aprovar la Llei 95/2010, de 29 de desembre, de l'impost sobre societats, que posteriorment fou modificada per 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 (IS, d'ara endavant).

L'esmentada llei ha introduït per primera vegada a la història del Principat d'Andorra l'impost sobre societats. En particular, aquest impost és de caràcter directe i amb naturalesa personal, que grava la renda mundial obtinguda per les persones jurídiques qualificades com a obligats tributaris. És a dir, queda subjecte a tributació en concepte d'aquest impost la totalitat dels rendiments obtinguts pel contribuent amb independència del lloc on s'hagin generat, tant si són rendes internes com internacionals.

Aquest impost és el reflex del procés d'obertura cap a l'exterior de l'economia andorrana iniciat els darrers anys. Així mateix, aquest procés ha exigit la modernització del sistema tributari andorrà i ha fet necessària la creació d'impostos de caràcter directe, entre els quals destaquen l'impost sobre societats, l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques i l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

El procés d'internacionalització també té com a objectiu facilitar la signatura de convenis internacionals per evitar la doble imposició, motiu pel qual era imprescindible que el Principat d'Andorra preveiés un impost directe que gravés els rendiments obtinguts a Andorra per les persones jurídiques. En aquest sentit s'ha de tenir en compte que la introducció en el sistema impositiu andorrà d'un impost d'aquestes característiques era el pas previ per poder iniciar aquest procediment d'obertura a l'exterior, ja que d'una altra manera aquest procediment seria molt més laboriós.

A l'hora de preparar el text, el legislador s'ha basat en els següents principis: coordinació i compatibilitat internacional, transparència, simplicitat normativa i competitivitat.

L'aplicació del principi de coordinació i compatibilitat internacional implica que el text de la llei de l'impost s'ha elaborat seguint els principis rectors dels estats europeus del nostre entorn. D'aquesta manera, s'ha elaborat una llei perfectament compatible amb els ordenaments tributaris dels països veïns.

Així mateix, el text normatiu de la Llei de l'IS s'ha enfocat amb redacció clara amb l'objectiu de procurar als obligats tributaris una interpretació senzilla. D'aquesta manera es garanteix el compliment del principi de seguretat jurídica present en totes les relacions amb l'Administració. En aquest sentit, s'han evitat els literals complexos i aquelles casuístiques europees que no tenen presència en la societat andorrana.

Seguint la línia d'altres jurisdiccions europees, el text de la llei de l'impost incorpora una sèrie de clàusules antiabús, com ara la regla de valoració de les operacions dutes a terme entre entitats vinculades.

Per últim, als autors d'aquest manual pràctic ens agradaria precisar que en la mateixa exposició de motius de la Llei de l'impost sobre societats ja s'especifica que aquest text normatiu segueix els criteris marcats per l'OCDE. De manera que entenem que els obligats tributaris podrien acudir a la doctrina de l'esmentat organisme davant un conflicte d'interpretació de la norma, sobretot en qüestions de fiscalitat internacional i de valoració d'operacions entre entitats vinculades.

Aquest *Manual pràctic sobre els impostos directes* i concretament aquest apartat del manual, sobre la Llei de l'impost sobre societats, recull totes les modificacions incloses en la Llei 17/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'IS.

Aquest manual s'ha elaborat amb l'objectiu de presentar de forma simplificada i entenedora el nou règim fiscal. Per això s'il·lustra l'aplicació amb nombrosos exemples i casos pràctics, i s'inclouen en tot moment les últimes modificacions legislatives a través dels seus reglaments, així com tots aquells formularis sobre la liquidació de l'impost, en els annexos corresponents d'aquest manual pràctic.

A continuació i per tal de facilitar la comprensió de la legislació al lector, reproduïm l'exposició de motius dels dos textos legislatius.

EXPOSICIÓ DE MOTIUS

La Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats

I. JUSTIFICACIÓ DE LA CREACIÓ DE L'IMPOST SOBRE SOCIETATS

La finalitat de la Llei de l'impost sobre societats que es presenta és regular i implantar aquesta figura tributària. Aquesta creació enllaça i encaixa perfectament amb l'orientació del Principat d'Andorra en els nostres dies com a centre de prestació de serveis internacionals. L'obertura cap a l'exterior de l'economia andorrana juntament amb la modernització del sistema fiscal i una distribució més equitativa de les càrregues tributàries són les raons principals que fonamenten aquesta iniciativa legislativa.

La introducció d'aquest impost així com la conseqüent conclusió de convenis per a l'eliminació de la doble imposició internacional constitueixen dos elements d'un binomi que és clau en la conformació de l'anomenada infraestructura juridicoeconòmica del Principat d'Andorra, en la mesura que permetrà que els seus ciutadans i empresaris puguin competir en condicions adequades en l'actual escenari de globalització econòmica. Al mateix temps, el binomi impost sobre societats convenis per a l'eliminació de la doble imposició pretén erigir-se en l'eix sobre el qual giri l'atracció d'inversió estrangera cap al Principat.

Només la introducció d'un impost sobre societats homologable al d'altres països permetrà al Principat d'Andorra signar convenis per eliminar la doble imposició amb altres estats, com a instrument de política tributària i compliment amb els estàndards definits internacionalment i, especialment, en el context de l'Organització de Cooperació i Desenvolupament Econòmic (OCDE), però també com a mitjà per facilitar la sortida a l'estranger de les seves empreses i l'atracció d'inversió estrangera al territori del Principat. En aquest mateix sentit, l'impost sobre societats és el complement de les reformes mercantils i financeres que s'han emprès els últims temps amb la finalitat d'alinear l'ordenament jurídic del Principat amb el propi dels països més avançats.

Per altra banda, la introducció d'una fiscalitat directa sobre els beneficis s'alinea de forma clara amb el principi constitucional de distribució equitativa de les càrregues fiscals. Alhora, la implantació de les figures tributàries vigents als estats membres de la Unió Europea suposa la supressió de taxes i altres figures impositives que deixen de tenir sentit amb la modernització del marc tributari; així doncs, aquesta Llei deroga la Llei de la taxa sobre el Registre de Titulars d'Activitats Econòmiques, del 20 de desembre de 1995.

II. PRINCIPIS RECTORS DE L'IMPOST SOBRE SOCIETATS

A l'hora de configurar l'impost sobre societats, s'han pres en consideració una sèrie de principis que n'inspiren la regulació, a saber: els principis de coordinació i compatibilitat internacional, transparència i simplicitat normativa i competitivitat.

Els principis de coordinació i compatibilitat internacional s'han pres en consideració a l'efecte de modelar l'impost atenent les tendències prevalents i els models impositius vigents als estats membres de la Unió Europea i als països membres de l'OCDE, sense desconèixer les orientacions seguides per altres països. En aquest sentit, es pot afirmar que l'impost sobre societats regulat en aquesta Llei és ortodox, perfectament compatible i homologable amb el que s'exigeix als principals països de l'entorn europeu i l'OCDE. Al mateix temps, i encara que s'hagi buscat que els països del nostre entorn reconeguin en l'impost sobre societats del Principat d'Andorra una figura anàloga a la que ells tenen en els seus ordenaments, s'ha procurat articular una normativa de les més avançades, dotant les nostres empreses de solucions i instruments operatius que només trobaran als estats més desenvolupats, com, per exemple, acords previs en matèria de preus de transferència en línia amb els impulsats per les directrius de l'OCDE i pel mateix Fòrum Europeu de Preus de Transferència.

A l'hora d'articular les normes de l'impost, s'ha tractat de portar fins a les últimes conseqüències el principi de transparència, el qual exigeix que les normes impositives siguin clares i intel·ligibles, de manera que la seva aplicació pugui efectuar-se amb la màxima seguretat jurídica per als subjectes passius. S'ha fugit intencionadament de les solucions

especialment complexes que hom pot trobar en molts ordenaments, amb la finalitat de permetre que les persones jurídiques del Principat d'Andorra puguin aplicar un impost que no els causi problemes per la seva complexitat normativa.

El principi de competitivitat és una altra de les pedres angulars del model d'impost sobre societats. Això significa triar l'opció més adequada a la realitat i el context econòmic andorrà entre les opcions impositives que ofereixen els països del nostre entorn europeu i de l'OCDE. No cal dir que la competitivitat de l'impost andorrà no contradiu de cap manera la compatibilitat internacional d'aquest tribut, ja que l'impost pren com a model els que han permès a diversos estats de la Unió Europea i de l'OCDE un creixement econòmic més gran sobre la base de no sobrecarregar les seves empreses amb tipus impositius alts.

III. ASPECTES FONAMENTALS DE L'IMPOST SOBRE SOCIETATS

L'impost sobre societats té caràcter sintètic, de manera que sotmet a gravamen de forma unitària tota la renda obtinguda per les persones jurídiques residents fiscals en territori andorrà que duen a terme una activitat econòmica. El caràcter sintètic de l'impost en simplifica l'aplicació per part dels subjectes passius i permet una adequació més gran d'aquest tribut amb el principi de neutralitat.

L'impost sotmet a imposició la renda mundial obtinguda pels subjectes passius, és a dir, per les persones jurídiques, de manera que les empreses que no hagin adoptat forma societària queden fora de l'àmbit d'aplicació d'aquest impost. Només les entitats qualificades com a residents fiscals al Principat d'Andorra queden subjectes a 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.

L'impost també conté alguna de les principals clàusules antiabús establertes a escala internacional, com per exemple la regla de valoració de les operacions entre persones vinculades. També aquí s'ha adoptat el principi de plena competència elaborat per l'OCDE seguint les directrius de l'OCDE de preus de transferència i empreses multinacionals, les quals han d'emprar-se a efectes interpretatius.

La regulació dels mecanismes per a l'eliminació de la doble imposició internacional i econòmica s'inspira en els models europeus més desenvolupats, en línia amb el principi de compatibilitat internacional que inspira l'impost. També s'han incorporat aquí disposicions per evitar l'ús abusiu d'aquests mecanismes d'eliminació de la doble imposició.

Formalment la Llei s'estructura en 66 articles, dues disposicions addicionals, quatre disposicions transitòries, una disposició derogatòria i set disposicions finals.

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

L'aprovació de la Llei de l'impost sobre societats suposa la introducció d'una nova figura impositiva en el sistema tributari andorrà que té una gran transcendència tant pel que fa a l'economia interna com a les relacions econòmiques internacionals. No obstant això, s'ha de tenir en compte que aquest tribut incideix d'una forma molt directa en el teixit empresarial del Principat, fet que obliga a prestar atenció que no repercuteixi de forma negativa en el creixement de l'economia andorrana. D'altra banda, s'han detectat algunes deficiències tècniques en el text de la Llei que convé esmenar per tal de garantir el funcionament correcte i eficient del tribut.

Aquestes són les raons que fan necessària una modificació de la Llei que regula l'impost de societats, que és l'objecte d'aquesta Llei. En concret, es corregeixen alguns aspectes tècnics, com ara la meritació del tribut en els casos de trasllat del domicili de l'entitat, la inclusió com a entitat parcialment exempta a la Cambra de Comerç, atesa la seva naturalesa i la seva finalitat, la simplificació respecte al tractament de certes provisions i el respecte a la regulació

de les operacions vinculades, que es reubica en l'apartat de la determinació de la base la regulació de l'amortització accelerada prevista per a les noves inversions, entre d'altres.

Les modificacions més significatives són, en primer lloc, el tractament que es dóna a les retribucions dels administradors o membres dels òrgans d'administració de les entitats andorranes. En aquest sentit, es parteix del fet que la relació jurídica que hi ha entre els administradors i la societat és de caràcter mercantil i, per tant, quan els estatuts determinin una obligació de retribució a l'òrgan d'administració, aquesta retribució ha de ser sempre deduïble de l'impost de societats, atès el seu caràcter d'obligatori. Per seguir el principi de neutralitat en el tribut, aquesta retribució de naturalesa mercantil es considera una renda procedent d'una activitat econòmica subjecta a aquest impost, quan el perceptor és una persona jurídica i a l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques quan és una persona física.

En segon lloc, s'introdueix un règim especial de determinació objectiva de la base de tributació en substitució del règim simplificat. La raó és clara: mentre el sistema simplificat només estableix una senzillesa més gran en la presentació de la declaració de l'impost, el sistema de determinació objectiva simplifica realment el càlcul per determinar la base de tributació i estableix per a petites empreses un percentatge estimatiu de les despeses. Això facilita als obligats tributaris determinar el seu tribut i permet que l'Administració en tingui un control. Aquest règim és voluntari i per evitar l'aprofitament indegut es preveu que l'exercici de l'opció vinculi l'obligat tributari per un mínim de tres anys, a excepció que no compleixi les condicions exigides per la Llei. En aquest cas, l'exclusió es produeix en l'exercici posterior a l'incompliment.

En tercer lloc, es modifica el règim especial de tributació consolidada per simplificar-lo i donar-li més seguretat jurídica. La regulació era excessiva i es prestava a confusió, ja que es regulaven certs elements essencials de forma autònoma, com si es tractés d'un altre tribut.

En quart lloc, es millora el règim especial de les societats de tinença de participacions en entitats estrangeres. En cinquè lloc, s'introdueixen uns incentius significatius respecte de la creació de llocs de treball i noves inversions, l'objectiu dels quals és potenciar el creixement del teixit empresarial de les empreses andorranes. En sisè lloc, se simplifica la regulació del pagament a compte, i se n'estableix l'obligació en un moment que no coincideixi amb la liquidació del tribut. També es regula l'obligació de fer un pagament a compte el primer any d'aplicació de l'impost, i com que no hi ha base ni quota de tributació l'any anterior, aquest pagament es calcula sobre un percentatge que s'aplica al resultat comptable de l'exercici immediatament anterior. Per als obligats tributaris que s'acullin al règim especial de la determinació objectiva de la base de tributació, el percentatge de càlcul és diferent per cada tipus d'activitat, i s'aplica sobre la xifra d'ingressos corresponent al darrer any. En setè lloc, es deroga la disposició derogatòria de la Llei de l'impost sobre societats pel qual es deixava sense efecte la taxa sobre el Registre de Titulars d'Activitats Econòmiques, i com a conseqüència s'ha de mantenir aquesta taxa, en els termes que es ve aplicant fins a la data.

Com a darrer aspecte, i amb una rellevància especial, aquesta Llei deroga la disposició final segona de la Llei de l'impost sobre societats que modificava la Llei 21/2006, de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries. Així, amb aquesta derogació, les plusvàlues derivades de les transmissions de béns immobles o drets sobre aquests béns resulten subjectes a l'impost sobre les plusvàlues. Tanmateix, la determinació de la base de tributació en l'impost sobre societats preveu tot el benefici de les entitats, fet pel qual les plusvàlues derivades de béns o drets de naturalesa immobiliària resultaran subjectes als dos tributs a la vegada. Amb l'objectiu d'evitar la doble imposició que es produeix per aquest fet, l'import de la quota satisfeta per l'impost sobre plusvàlues es dedueix de forma total de la quota de l'impost sobre societats, inclús en els casos en què la quota del primer tribut sigui superior a la que correspon per la plusvàlua en el segon tribut, el de l'impost sobre societats. Així, s'aconsegueix que no hi hagi doble imposició i es pugui mantenir l'actual model de tributació dels guanys que procedeixen de béns o drets d'aquesta naturalesa.

Aquesta Llei es compon de 30 articles i una disposició final.

I. Naturalesa i àmbit d'aplicació de l'impost

ARTICLE 1

NATURALESA

1. L'impost sobre societats és un tribut de caràcter directe i naturalesa personal que grava la renda de les persones jurídiques d'acord amb les normes d'aquesta Llei.

2. L'exacció de l'impost corresponent als obligats tributaris no-residents fiscals en territori andorrà s'efectua d'acord amb la llei que regula l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

Comentari

Aquest primer article de la Llei de l'IS defineix dit impost de la següent manera:

➢ Impost de caràcter directe

L'IS és un tribut de caràcter directe, de manera que recau sobre el rendiment que obtingui l'obligat tributari a conseqüència del desenvolupament de la seva activitat econòmica. En aquest sentit, s'entén com a obligats tributaris les societats i altres entitats definides en l'article 6 de la Llei.

➢ Impost de naturalesa personal

Addicionalment, aquest impost és de naturalesa personal, això significa que quedaran gravades per aquest impost la totalitat de les rendes obtingudes pels obligats tributaris subjectes a aquest impost amb independència del lloc on s'hagin generat.

Sobre aquest aspecte és important ressaltar que estaran subjectes a aquest impost els rendiments obtinguts per l'obligat tributari dintre del Principat d'Andorra juntament amb aquells procedents de fora.

Exemple

✶ Una empresa andorrana dedicada a l'execució d'estudis i projectes relacionats amb l'arquitectura realitza una obra a Perpinyà. Aquesta societat és considerada resident fiscal a Andorra i per tant quedarien gravats per l'IS tots els rendiments obtinguts tant a Andorra com a França, en aquest cas.

✶ Per contra, si un despatx d'arquitectura francès ve a Andorra a realitzar un projecte, aquesta societat no és resident fiscal al país. De manera que aquesta societat no tributaria per obligació personal sinó real, quedant gravats aquests rendiments per l'IRNR i la base de tributació d'aquest impost inclouria únicament aquells rendiments obtinguts en territori andorrà.

ARTICLE 2

ÀMBIT D'APLICACIÓ ESPACIAL

L'impost sobre societats s'aplica en tot el territori del Principat d'Andorra.

Comentari

Aquest impost és d'aplicació a tots els obligats tributaris del Principat d'Andorra que desenvolupin activitats subjectes a l'impost, sempre que es compleixin els requisits exigits en els articles següents de la Llei, així com en altres disposicions que resultin d'aplicació.

D'altra banda, ens agradaria precisar que aquest article no implica que únicament es considerin gravats per l'IS els rendiments obtinguts dintre del territori andorrà. El sentit de l'article és que la normativa relativa a l'IS resulta d'aplicació a tots els obligats tributaris residents en territori andorrà, i són objecte de tributació la totalitat de les rendes obtingudes per aquests obligats tributaris, amb independència de la residència del pagador de la renda així com de la font de la seva generació.

ARTICLE 3

TRACTATS I CONVENIS

El que estableix aquesta Llei s'entén sense perjudici del que disposen els tractats i els convenis internacionals que han passat a formar part de l'ordenament intern.

Comentari

Com a conseqüència del procés d'internacionalització del qual és objecte el Principat d'Andorra, s'han iniciat diversos processos de negociació de convenis internacionals en matèria tributària, entre els quals destaquen els convenis per evitar la doble imposició internacional (CDI, d'ara endavant).

De manera que una vegada el Principat d'Andorra hagi signat tractats i convenis internacionals en matèria tributària, aquests s'integraran dins l'ordenament jurídic andorrà.

En aquest procés d'internacionalització, l'estat andorrà ha signat un CDI amb el Govern francès en el mes d'abril de 2013. A data de l'edició d'aquest manual pràctic, estava pendent la ratificació de l'acord per part del Parlament francès, així com la corresponent publicació en els butlletins oficials d'ambdós països.

Així mateix, en la data de publicació d'aquest manual, s'ha iniciat un procés de negociació d'un CDI amb l'Estat espanyol, fet que confirma la voluntat d'ampliar el nombre dels Estats del nostre entorn amb els quals se signaran CDI.

Atenent al que disposa l'article 3, les disposicions establertes en aquests tractats i convenis internacionals tindran prevalença sobre les incloses en la llei interna en cas que existeixi conflicte entre ambdues normes.

Exemple:

A efectes merament il·lustratius, suposem que Andorra ha firmat el CDI amb Finlàndia. En aquest conveni, entre d'altres, s'estableix que els rendiments empresarials són objecte de tributació a l'Estat de residència del prestador del servei.

De manera que, en el supòsit d'una empresa finlandesa que presta un servei a una empresa resident a Andorra, el rendiment obtingut seria objecte de tributació a Finlàndia, és a dir, el país de residència del prestador del servei.

No obstant això, la normativa interna vigent al Principat d'Andorra (la Llei de l'IS i la Llei de l'IRNR) estipula que aquest servei hauria de ser gravat a Andorra en concepte d'IRNR. Davant aquesta contradicció i en aplicació d'allò establert en l'article 3, prevaldria el que es disposa en el CDI i per tant, els rendiments obtinguts per l'entitat finlandesa no serien objecte de tributació en territori andorrà en concepte d'IS.

II. El fet generador

ARTICLE 4

FET GENERADOR

Constitueix el fet generador l'obtenció de renda, sigui quina sigui la seva font o origen, per part de l'obligat tributari, amb independència del lloc on s'hagi produït i sigui quina sigui la residència fiscal del pagador.

Comentari

En primer lloc, cal indicar que el fet generador de l'impost és un element tributari que determina quins rendiments obtinguts per l'obligat tributari estan gravats per l'IS.

A efectes de determinar la base de tributació, té especial rellevància el fet d'identificar els rendiments obtinguts per l'obligat tributari que constitueixin el fet generador de l'impost. De manera que aquelles rendes que no compleixen la definició del fet generador, no es tindran en compte a l'hora de determinar els rendiments subjectes a l'impost.

En particular, constitueix el fet generador l'obtenció de renda per part del contribuent com a conseqüència de l'exercici de la seva activitat econòmica. En línies generals, la renda dels obligats tributaris de l'IS coincideix amb el seu resultat comptable, tal com es veurà més endavant.

En segon lloc, i com a conseqüència del fet que es tracta d'un impost de naturalesa personal, aquest article especifica que constitueixen el fet generador els rendiments obtinguts pel contribuent amb independència de la seva procedència.

En conseqüència, els obligats tributaris hauran de considerar com a rendiments susceptibles de tributació aquells que s'hagin generat dintre del territori andorrà així com aquells que provenen d'altres Estats diferents d'Andorra.

ARTICLE 5

PRESUMPCIÓ DE RENDES

Les cessions de béns i drets en les diverses modalitats es presumeixen retribuïdes pel seu valor normal de mercat, llevat de prova en contrari.

Comentari

L'article 5 de la Llei de l'IS introdueix una presumpció mitjançant la qual totes les cessions de béns i drets s'entendran efectuades segons el seu valor de mercat, a efectes de l'impost. Aquesta presumpció serà objecte d'aplicació en cas que un obligat tributari de l'impost rebi algun bé o dret de forma gratuïta o per un valor molt inferior al de mercat.

Davant aquest tipus de situacions, l'obligat tributari que ha obtingut un rendiment (de forma presumpta) haurà d'integrar-lo en la seva base de tributació a través d'un ajustament al resultat comptable.

Sobre aquest aspecte, cal tenir present que aquest rendiment presumpte es correspon amb la diferència entre el valor de mercat dels béns o drets cedits i el valor fixat en la cessió. De manera, que l'obligat tributari hauria de modificar el seu resultat comptable, i incrementar-lo o disminuir-lo en funció de l'import del rendiment generat com a conseqüència de les disposicions d'aquest article.

Malgrat això, l'Administració hauria d'acceptar el valor donat per l'obligat tributari sempre que aquest estigui en posició de poder acreditar que el valor assignat a la cessió de béns i drets es correspon amb el seu preu de mercat. En aquest cas, l'obligat tributari estaria en situació de poder trencar la presumpció establerta per a la llei de l'impost.

Així mateix, cal destacar que per valor de mercat s'entén aquell que s'hauria acordat en condicions normals de mercat entre parts independents en situacions similars.

Per últim, als autors d'aquest manual ens agradaria remarcar que el contingut d'aquest article s'hauria d'analitzar conjuntament amb el que disposen els articles 15 i 16 de la Llei de l'IS.

III. Els obligats tributaris

ARTICLE 6

OBLIGATS TRIBUTARIS

1. Són obligats tributaris de l'impost, quan tinguin la seva residència en territori andorrà:

   a) Les persones jurídiques.

   b) Les institucions d'inversió col·lectiva incloses en l'àmbit d'aplicació de la Llei 10/2008, del 12 de juny, de regulació dels organismes d'inversió col·lectiva de dret andorrà.

   c) Entitats públiques i parapúbliques i de dret públic.

2. Els obligats tributaris d'aquest impost es designen abreujadament i indistintament per les denominacions "societats" o "entitats" al llarg d'aquesta Llei.

3. Les rendes corresponents a les societats civils, herències jacents, comunitats de béns i totes aquelles entitats o patrimonis autònoms regulats en el segon paràgraf de la lletra a) de l'apartat A) de l'article 15 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, s'imputen als seus socis, hereus, comuners o partícips segons les normes o pactes aplicables en cada cas o a parts iguals en defecte d'aquests, integrant-se en l'impost quan aquests siguin persones jurídiques.

Comentari

El segon element tributari de l'impost definit per la Llei de l'IS és el d'obligat tributari. Concretament, aquest element identifica les persones que estan subjectes a l'impost i, per tant, estan obligades el compliment de les disposicions previstes en aquesta llei.

En aquest sentit, la llei estableix que seran obligats tributaris de l'IS aquelles entitats residents fiscals al Principat d'Andorra indicades en l'article 6, que desenvolupin algun tipus d'activitat econòmica que impliqui l'aparició del fet generador de l'impost segons el que s'estableix en els articles anteriorment comentats.

De manera que a l'hora de concloure si uns rendiments han de ser objecte de tributació per part de l'IS, s'han de verificar els condicionants següents:

✓ El primer pas és confirmar que el rendiment en qüestió constitueix el fet generador, a partir de la definició donada en l'article 4 de la Llei.

✓ El segon punt és verificar que la persona que ha obtingut el rendiment sigui una de les persones definides en l'article 6 de la Llei i a l'article 2 del Reglament.

En conseqüència, si una persona o entitat obté uns rendiments però no és una de les entitats considerades per la Llei com a obligat tributari de l'impost, aquells rendiments no estarien subjectes a tributació per l'IS.

A continuació, s'analitzaran breument les persones jurídiques i entitats considerades com a obligats tributaris per la Llei i el Reglament:

➢ Les persones jurídiques

Segons la definició d'obligat tributari donada per la Llei i el Reglament de l'impost, qualsevol tipus de persona jurídica rep la consideració d'obligat tributari. D'aquesta manera, totes les entitats andorranes constituïdes sota la forma de societat anònima o de societat limitada, rebran "per se" la consideració d'obligat tributari juntament amb altres tipus d'entitats que tinguin personalitat jurídica.

La conseqüència d'aquest fet és que tots els rendiments obtinguts per aquests tipus d'entitats seran objecte de tributació en concepte de l'IS i el seu tractament, a efectes de l'impost, estarà donat per les disposicions de la Llei.

➢ Les institucions d'inversió col·lectiva incloses en l'àmbit d'aplicació de la Llei 10/2008, de 12 de juny, de regulació dels organismes d'inversió col·lectiva de dret andorrà

Reben la consideració d'organismes d'inversió col·lectiva (OIC) aquells organismes que tenen per objecte invertir els patrimonis dels inversors i gestionar-los en béns, drets, valors negociables o altres instruments, financers o no, seguint el principi de diversificació del risc i sempre establint el rendiment de l'inversor en funció dels resultats col·lectius de l'organisme.

➢ Les entitats públiques i parapúbliques i de dret públic

S'entén per entitats públiques i parapúbliques totes aquelles entitats amb personalitat jurídica pròpia creades per l'Administració pública, tot i regular-se per normes de dret privat en les relacions amb tercers.

En aquest sentit, cal ressaltar que les entitats mercantils en què la totalitat del capital pertany a un ens públic seran obligats tributaris de l'IS ja que poden qualificar-se com a persones jurídiques de l'apartat 1.a) de l'article 6 de la Llei. Aquest tipus d'entitats també reben la consideració d'obligats tributaris de l'IS encara que tinguin certa vinculació amb l'Administració pública.

Amb la finalitat de facilitar al lector la identificació de l'impost pel qual queden gravats els rendiments obtinguts segons la seva naturalesa i residència fiscal, a continuació es mostra un quadre resum de l'aplicació dels impostos directes:

	RESIDENT A ANDORRA	NO RESIDENT A ANDORRA
Persona física	Impost sobre la renda de les activitats econòmiques IAE (*)(**)	Impost sobre la renda dels no-residents fiscals IRNR (*)(**)
Persona jurídica	Impost sobre societats IS (***)	Impost sobre la renda dels no-residents fiscals IRNR (***)

(*) Residència fiscal segons article 8 de la Llei de l'IAE.
(**) Persona física que realitza el fet generador.
(***) Residència fiscal segons l'article 7 de la Llei de l'IS.

Com es pot observar, revesteix especial importància analitzar correctament els dos elements tributaris de l'impost comentats anteriorment, és a dir, el fet generador i l'obligat tributari, ja que, en funció d'aquests dos elements, els rendiments obtinguts per una persona (física o jurídica) estaran gravats per un impost o l'altre.

➢ Règim d'atribució de rendes

Addicionalment, aquest article preveu el cas particular de les entitats d'atribució de rendes. Tal com estableix l'apartat 3 d'aquest article, les entitats a les quals els és d'aplicació aquest apartat són les següents:

✓ Societats civils.

✓ Herències jacents.

✓ Comunitats de béns.

✓ Altres entitats o patrimonis autònoms que malgrat no tenir personalitat jurídica pròpia constitueixen una unitat econòmica separada susceptible d'imposició, tal com s'indica en el segon paràgraf de la lletra a) de l'apartat A) de l'article 15 de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

➤ **Aspectes per remarcar**

L'article 15 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, la lletra a) de l'apartat A és com segueix:

Article 15 Obligats tributaris

"Són obligats tributaris les persones físiques o jurídiques que les lleis particulars de cada tribut estableixen com a responsables del compliment de les prestacions tributàries. Els obligats tributaris ho seran:

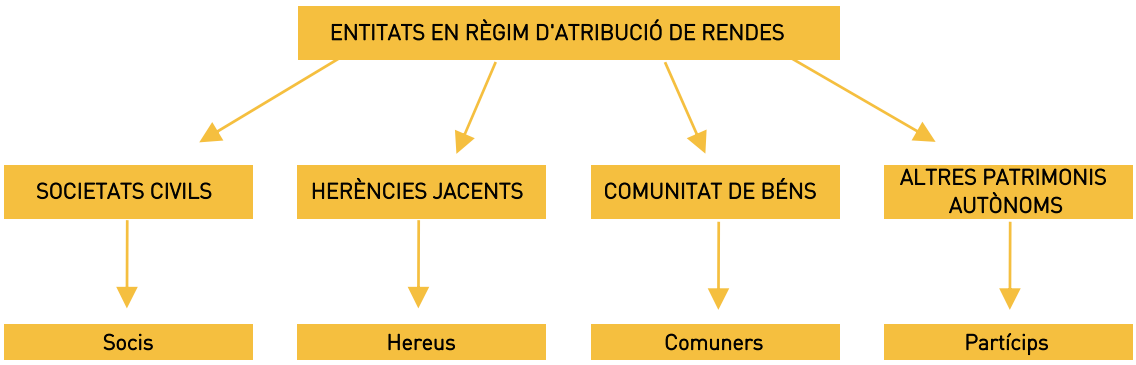
A) A títol de deutors directes,

a) Les persones físiques o jurídiques a les que la llei imposa la càrrega tributària derivada del fet generador. Les lleis particulars de cada tribut assenyalaran els casos en què aquests obligats tributaris poden o han de transferir les quotes tributàries a terceres persones.

També tindran la consideració d'obligats tributaris quan una llei particular així ho estableixi, les societats civils, herències jacents, comunitats de béns i totes aquelles entitats o patrimonis autònoms que malgrat no tenir personalitat jurídica constitueixen una unitat econòmica separada susceptible d'imposició."

[...]

En el cas concret d'aquest tipus d'entitats, s'ha de tenir en compte que no reben la consideració d'obligats tributaris per si mateixos sinó que els rendiments generats i/o obtinguts per aquelles hauran d'atribuir-se a cada un dels socis, hereus o partícips. De manera que aquests rendiments s'inclouran en la resta dels rendiments obtinguts per aquests darrers, i seran objecte de tributació per l'impost que resulti d'aplicació als socis, hereus, comuners i partícips.



En conseqüència, els rendiments generats per aquestes entitats i assignats als socis, hereus, comuners o partícips seran objecte de tributació en concepte d'IS en cas que algun sigui una persona jurídica i, per tant, obligat tributari de l'impost.

ARTICLE 7

RESIDÈNCIA FISCAL I DOMICILI FISCAL

1. Es consideren residents fiscals en territori andorrà les entitats en les quals es doni algun dels requisits següents:

   a) Que s'hagin constituït conforme a les lleis del Principat d'Andorra.

   b) Que tinguin el seu domicili social al Principat d'Andorra.

   c) Que tinguin la seva seu de direcció efectiva en territori del Principat d'Andorra. A aquest efecte, s'entén que una entitat té la seva seu de direcció efectiva en territori del Principat quan hi radiquin o s'hi exerceixin la direcció general i el control de la producció del conjunt de les seves activitats o negocis.

   d) Que hagin traslladat la seva residència al Principat d'Andorra, des del moment en què s'hagi perfeccionat el trasllat del seu domicili a Andorra, d'acord amb el que determina la legislació mercantil.

2. El domicili fiscal dels obligats tributaris residents fiscals en territori del Principat d'Andorra és el derivat de l'aplicació de les regles a aquest efecte que regula l'article 23 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

Comentari

La definició d'obligat tributari de l'IS exigeix que totes les persones jurídiques i altres tipus d'entitats siguin residents fiscals en territori andorrà. En cas contrari, els rendiments obtinguts per aquestes entitats estarien gravats per l'IRNR. Per aquest motiu, l'article 7 de la Llei de l'IS dóna els criteris que cal tenir en compte per tal de determinar si una persona jurídica o entitat és resident a Andorra a efectes fiscals.

Seguidament, s'analitzen aquests criteris per tal de definir la residència fiscal de l'obligat tributari de l'IS:

✓ Les persones jurídiques que s'hagin constituït sota la normativa mercantil andorrana.

És a dir, reben la consideració d'obligats tributaris de l'IS les societats (anònimes i limitades), així com altres entitats que s'hagin constituït a Andorra i segons les disposicions normatives andorranes.

✓ Les entitats que tinguin el seu domicili social al Principat d'Andorra.

✓ La seu de direcció efectiva de l'obligat tributari que estigui al Principat d'Andorra.

En aquest sentit, s'entén que la seu de direcció efectiva està ubicada al Principat d'Andorra quan en dit territori radiquin o s'exerceixin la direcció general i el control de la producció del conjunt de les seves activitats o negocis.

✓ La residència de l'obligat tributari hagi estat objecte de trasllat al Principat d'Andorra.

Davant aquesta situació, s'entén que el contribuent és resident fiscal a Andorra des del moment en què s'ha fet efectiu el canvi del domicili social, segons l'establert en la normativa mercantil.

En conseqüència, una entitat es considerarà que és resident fiscal al Principat d'Andorra sempre que la seva seu social (això és, el seu domicili social) o la seva seu de direcció efectiva estigui situada en territori andorrà.

➢ Concepte de domicili fiscal

Com es pot observar, el criteri principal utilitzat per la normativa fiscal a l'hora de determinar la residència fiscal al Principat d'Andorra és el de domicili social. Per aquest motiu, l'article 7 de la Llei de l'IS remet a la definició de domicili fiscal donada per la Llei de bases de l'ordenament tributari en el seu article 23.

Article 23 Domicili a efectes tributaris

"El domicili, a efectes tributaris, és:

a) Per a les persones físiques, el que han de designar a Andorra, sigui propi o de tercer. La manca de designació, a part de les sancions que escaiguin, no impedeix l'aplicació dels tributs conforme al que es disposa en aquesta Llei.

b) Per les persones jurídiques, el domicili social, sempre que hi estigui efectivament centralitzada la direcció i gestió de l'empresa. Altrament, ho és el domicili dins del Principat on radiquin efectivament les esmentades direcció i/o gestió.

L'administració pot exigir a l'obligat tributari que declari al seu domicili als efectes d'aquesta Llei. Quan un obligat tributari canviï el seu domicili, ha de posar-ho en coneixement de l'administració, mitjançant declaració expressa a tal efecte, sense que el canvi de domicili produeixi efectes davant de l'administració fins que no es presenta la citada declaració. El termini de presentació de la declaració és de trenta dies, a comptar a partir del canvi de domicili. L'administració pot rectificar el domicili tributari dels obligats tributaris mitjançant la comprovació pertinent."

ARTICLE 8

EXEMPCIONS

1. Estan totalment exempts de l'impost:

a) El Consell General
b) El Govern
c) Els comuns
d) La Caixa Andorrana de la Seguretat Social

2. Estan parcialment exempts de l'impost:

a) Les fundacions sense ànim de lucre
b) Les associacions sense ànim de lucre regulades per la Llei qualificada d'associacions, del 29 de desembre de 2000
c) L'Església catòlica i altres confessions
d) Els col·legis professionals
e) Les federacions amb finalitats no lucratives
f) Les confederacions amb finalitats no lucratives
g) Les unions amb finalitats no lucratives
h) Els sindicats
i) Els partits polítics
j) Els consorcis
k) Les escoles, els instituts i les escoles de formació professional de caràcter públic
l) Les universitats de caràcter públic
m) Altres entitats culturals o socials de caràcter no lucratiu
n) Les mútues d'accidents de treball i malalties professionals
o) Els quarts
p) La Cambra de Comerç, Indústria i Serveis

3. En relació amb les entitats a què es refereix l'apartat 2, només estan exemptes d'aquest impost les rendes següents:

a) Les que procedeixen de la realització d'activitats que en constitueixen l'objecte social o la finalitat específica, d'acord amb la seva legislació específica.
b) Les derivades d'adquisicions i de transmissions a títol lucratiu, sempre que les unes i les altres es facin en compliment del seu objecte o de la seva finalitat específica, d'acord amb la legislació pròpia.
c) Les que es posin de manifest en la transmissió onerosa de béns afectes a la realització de l'objecte o la finalitat específica quan el total del producte obtingut es destini a noves inversions relacionades amb aquest objecte o finalitat específica.

Les noves inversions s'han de fer dins el termini comprès entre l'any anterior a la data del lliurament o de la posada a disposició de l'element patrimonial i els tres anys següents, i s'ha de mantenir en el patrimoni de l'entitat durant quatre anys, llevat que la seva vida útil conforme al mètode d'amortització que regula l'article 10 sigui inferior.

En cas que la inversió no es faci dins el termini assenyalat, la part de quota de tributació corresponent a la renda obtinguda s'integra, a més dels interessos de demora, conjuntament amb la quota corresponent al període impositiu en què va vèncer el termini establert per dur a terme la inversió. La transmissió d'aquests elements abans de la fi del termini esmentat determina la integració en la base de tributació de la part de renda no gravada, llevat que l'import obtingut sigui objecte d'una nova reinversió.

4. L'exempció que regulen els aparts 2 i 3 no arriba als rendiments d'explotacions econòmiques, ni a les rendes derivades del patrimoni, ni a les rendes obtingudes en transmissions diferents de les que assenyalen expressament els apartats esmentats. No obstant això, els obligats tributaris a què es refereix l'apartat 2 estan totalment exempts de tributació per aquest impost quan els seus ingressos resultants d'activitats accessòries no emparades per l'exempció que preveu aquest precepte siguin inferiors a 10.000 euros anuals.

Comentari

Aquest article, tal com també estableixen els articles 4 i 5 del Reglament de l'IS, detalla aquells obligats tributaris que reben la qualificació d'exempts de l'impost. Cal remarcar que aquestes exempcions estan definides a partir de la naturalesa de les entitats, que són majoritàriament entitats de caràcter públic o sense ànim de lucre.

A continuació, s'adjunta un quadre resum d'aquelles entitats afectades per aquest article:

ESTAN TOTALMENT EXEMPTS DE L'IMPOST:

a) El Consell General.
b) El Govern.
c) Els Comuns.
d) La Caixa Andorrana de la Seguretat Social.

ESTAN PARCIALMENT EXEMPTS DE L'IMPOST:

a) Les fundacions sense ànim de lucre.
b) Les associacions sense ànim de lucre regulades per la Llei qualificada d'associacions.
c) L'Església catòlica i altres confessions.
d) Els col·legis professionals.
e) Les federacions amb finalitats no lucratives.
f) Les confederacions amb finalitats no lucratives.
g) Les unions amb finalitats no lucratives.
h) Els sindicats.
i) Els partits polítics.
j) Els consorcis.
k) Les escoles, els instituts i les escoles de formació professional de caràcter públic.
l) Les universitats de caràcter públic.
m) Altres entitats culturals o socials de caràcter no lucratiu.
n) Les mútues d'accidents de treball i malalties professionals.
o) Els quarts.
p) La Cambra de Comerç, Indústria i Serveis.

➢ Entitats totalment exemptes

A les entitats definides per aquest article com a entitats totalment exemptes els és d'aplicació el tractament fiscal següent:

✓ La totalitat dels rendiments obtinguts per aquestes entitats i organismes estan exempts de l'impost amb independència del seu origen i naturalesa. Aquest fet implica que aquestes entitats no tinguin l'obligació d'ingressar cap quota en concepte de l'IS com a conseqüència del desenvolupament de la seva activitat.

✓ Respecte a les obligacions formals que envolten l'IS, i tal com estableix el Reglament en l'article 4, s'ha de tenir en compte que aquestes entitats no s'han de donar d'alta al Registre tributari ni tampoc han de presentar la corresponent declaració de l'impost.

➢ Entitats parcialment exemptes

A continuació, s'analitza el tractament fiscal que correspon als rendiments obtinguts per les entitats qualificades com a parcialment exemptes:

✓ Respecte dels rendiments obtinguts per aquest tipus d'entitats, no n'estan exempts la totalitat, sinó que únicament estan exemptes aquelles rendes especificades en l'apartat 3 de l'article 8 de la Llei. De manera que reben la consideració de rendes exemptes les indicades a continuació:

- Les rendes que provinguin de la realització de les activitats pròpies del seu objecte social o de la finalitat específica que persegueixen.

  En aquest sentit, si aquestes entitats realitzen activitats pròpies del seu objecte social juntament amb altres no definides com a tal, únicament estaran exemptes aquelles que es realitzin dintre del seu objecte fundacional.

- Les rendes derivades d'adquisicions i transmissions gratuïtes, sempre que es facin en compliment del seu objecte o finalitat específica.

  Segons l'establert en l'article 5 i 15 de la Llei de l'IS, les transmissions dutes a terme a títol gratuït s'han de valorar al seu preu de mercat i s'ha d'integrar en la base de tributació aquest rendiment tàcit. Aquest exercici d'integració a la base s'ha de realitzar des del punt de vista tant del transmetent com de l'adquirent.

  De manera que, en el cas concret de les entitats parcialment exemptes, aquests rendiments generats com a resultat d'operacions a títol gratuït en compliment del seu objecte o finalitat específica no serien objecte d'integració a la seva base de tributació.

- Les rendes sorgides com a conseqüència de la transmissió onerosa de béns afectes a la realització del seu objecte social o finalitat específica.

  Perquè aquestes rendes estiguin exemptes, la Llei exigeix que el rendiment obtingut es reinverteixi en l'objecte o finalitat de l'entitat, destinat a noves inversions relacionades amb el seu objecte o finalitat.

Exemple:

Una fundació andorrana té per objecte social promoure i fomentar els estudis als nens i nenes de Filipines. Aquesta fundació rep els ingressos provinents de les aportacions per part de famílies andorranes, més els de la venda de productes promocionals (que no es correspon amb el seu objecte social).

El tractament fiscal que correspondria aplicar a aquesta fundació seria el següent:

✶ En primer lloc, s'ha de precisar que aquesta fundació rep la consideració d'entitat parcialment exempta segons la llista de l'article 8 de la Llei de l'IS.

✶ Els rendiments derivats de les aportacions privades reben la consideració de rendes exemptes i per tant, s'haurien d'excloure de la seva base de tributació a través de la pràctica d'una correcció de signe negatiu.

✶ Respecte als ingressos provinents de la venda de productes promocionals, s'ha de tenir en compte que aquests ingressos no tindrien la consideració d'ingressos exempts. Sobre aquest asepecte, l'Administració tributària podria considerar que aquests rendiments no es deriven del compliment del seu objecte o finalitat fundacional.

Per aquest motiu, aquests rendiments haurien d'estar integrats en la base de tributació de la fundació.

➤ **Aspectes per remarcar**:

Tractament fiscal de les reinversions dutes a terme per entitats parcialment exemptes

La Llei de l'IS estableix que les rendes derivades de la transmissió onerosa de béns estan parcialment exemptes sempre que aquestes rendes siguin objecte de reinversió.

En aquest sentit, per tal de considerar rendes exemptes, la reinversió ha de reunir els següents requisits:

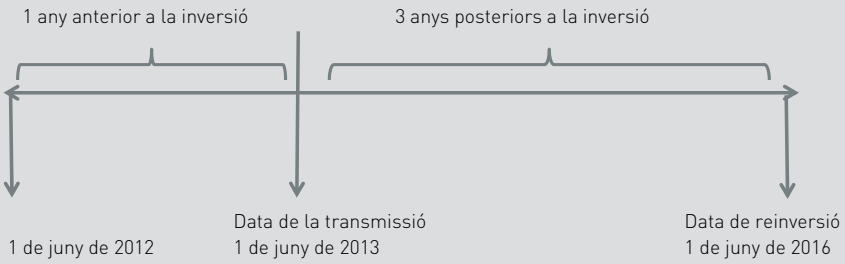
✓ Requisits exigits per portar a terme la reinversió

A) NATURALESA DE LA REINVERSIÓ

Aquesta reinversió ha de tenir com a objecte noves inversions, la naturalesa de les quals no està especificada en la Llei de l'impost. Per aquest motiu, els autors d'aquest manual interpretem que com a norma general es considerarien aptes per materialitzar aquesta reinversió les inversions relatives a l'immobilitzat intangible i tangible.

B) TERMINI DE LA REINVERSIÓ

Aquest tipus de rendes seran considerades exemptes sempre que la reinversió es porti a terme dintre el termini previst per la Llei de l'impost. Concretament, aquestes noves inversions es faran efectives entre l'any anterior a la data de lliurament o de la posada a disposició de l'element patrimonial i els tres anys posteriors.



C) MANTENIMENT NOVES INVERSIONS

Un cop materialitzades les noves inversions, aquestes hauran de romandre dins del patrimoni de l'entitat parcialment exempta durant quatre anys. Malgrat això, les noves inversions hi podran romandre un període de temps inferior (i seguir complint aquest requisit) en el supòsit que les noves inversions tinguin una vida útil inferior al període esmentat de manteniment de quatre anys. En aquest sentit, s'haurà d'acudir a les taules fiscals aprovades per aquesta Llei a l'hora de determinar la vida útil d'aquests elements.

✓ L'entitat no aplica la reinversió

Atès que la Llei ofereix la possibilitat de portar a terme la reinversió durant els tres anys següents a la transmissió onerosa dels béns, es pot donar la possibilitat que l'entitat consideri exempts els rendiments generats però que finalment no realitzi la reinversió. Aquest incompliment del requisit de la reinversió implica que els rendiments no poden ser qualificats com a exempts.

Davant aquesta situació, l'entitat hauria de regularitzar i ingressar la part de la quota de l'impost deixada d'ingressar a conseqüència d'aplicar aquesta exempció.

En particular, s'hauria d'integrar en la quota de tributació corresponent els rendiments no exempts juntament amb l'ingrés dels interessos de demora meritats (en cas que li fossin aplicables). Així mateix, cal ressaltar que aquesta regularització hauria de fer-se efectiva en la declaració de l'impost corresponent en el període impositiu en què finalitza el termini atorgat per la Llei per tal de poder portar a terme la reinversió.

✓ Manteniment de les inversions en un termini inferior a quatre anys

En principi, el fet que una entitat no compleixi el requisit de manteniment dels elements patrimonials en què s'ha materialitzat la reinversió, impossibilitaria l'aplicació d'aquesta exempció.

Malgrat això, l'exempció dels rendiments obtinguts resultarà d'aplicació en cas que l'entitat transmeti les noves inversions i aquest nou rendiment sigui objecte d'una segona reinversió.

Davant la falta de precisió de la Llei, els autors del present manual pràctic considerem acomplert aquest requisit de manteniment en cas que aquestes noves inversions (segona reinversió) es mantinguin en els períodes impositius restants per finalitzar el termini inicial de quatre anys.

✓ Exclosos de l'aplicació dels rendiments

Queden exclosos de l'aplicació de l'exempció parcial els rendiments següents:

- Els rendiments d'explotacions econòmiques.

• Les rendes derivades del patrimoni.

• Les rendes obtingudes en les transmissions diferents de les que s'han comentat anteriorment.

Així mateix, rebran la consideració de totalment exemptes aquelles entitats que encara que obtinguin ingressos per les seves activitats accessòries (no incloses dintre de l'exempció), siguin inferiors a 10.000 euros anuals.

➢ Obligacions formals

L'article 5 del Reglament de l'IS especifica les obligacions formals que han de complir les entitats parcialment exemptes de l'IS. A continuació, es detallen breument les obligacions esmentades:

✓ Aquest tipus d'entitats s'han de donar d'alta al Registre tributari de l'IS. Aquesta inclusió en l'esmentat Registre es formalitza mitjançant la presentació de la corresponent declaració censal (formulari 001, juntament amb els annexos que corresponguin, vegeu annexos 2 a 11 d'aquest manual).

En aquest sentit, en aquestes declaracions censals, aquestes entitats haurien de comunicar al ministeri de Finances de la seva condició per tal de poder gaudir dels ingressos exempts.

2. Tipus d'entitat parcialment exempta de l'impost

☐ Fundacions sense ànim de lucre	☐ Partits polítics
☐ Consorcis	☐ Associacions sense ànim de lucre regulades per la Llei qualificada d'associacions[1]
☐ Església catòlica i altres confessions	☐ Escoles, instituts i escoles de formació professional de caràcter públic
☐ Col·legis professionals	☐ Universitats de caràcter públic
☐ Federacions amb finalitats no lucratives	☐ Mútues d'accidents de treball i malalties professionals
☐ Confederacions amb finalitats no lucratives	☑ Altres entitats culturals o socials de caràcter no lucratiu
☐ Unions amb finalitats no lucratives	☐ Quarts
☐ Sindicats	☐ Cambra de Comerç, Indústria i Serveis

✓ Aquestes entitats haurien de portar la seva comptabilitat a partir del que disposa el Pla General de Comptabilitat d'Andorra.

En cas que aquestes entitats no resultin obligades a portar comptabilitat haurien de portar un registre d'ingressos i despeses. En aquest registre, s'hauria de tenir constància de les anotacions mensuals dels ingressos i les despeses corresponents.

✓ Els és d'aplicació el principi de meritació d'acord amb l'article 19 de la Llei de l'IS. Aquest principi implica que la imputació d'ingressos i despeses s'ha de fer en funció del corrent real de béns i serveis, amb independència del moment en què es produeix el seu cobrament o pagament.

Amb relació a aquest punt, ens remetem als nostres comentaris sobre l'article 19 de la Llei de l'IS d'aquest manual pràctic.

✓ Tal com s'ha comentat, les entitats parcialment exemptes tenen l'obligació de presentar la declaració de l'impost incloent-hi tant les rendes exemptes com aquelles no exemptes. El termini per a la presentació de

la declaració de l'impost és el previst en l'article 39 del Reglament de l'IS. És a dir, trenta (30) dies naturals següents als sis mesos posteriors a la conclusió del seu període impositiu.

✓ Elaborar una memòria econòmica, que es presentarà davant el ministeri de Finances juntament amb la corresponent declaració de l'impost. El contingut d'aquesta memòria serà l'indicat en el mateix article 5 del Reglament.

Tot seguit, es reprodueix el contingut que haurà d'incloure la memòria econòmica:

- Identificació de les rendes exemptes i no exemptes de l'impost sobre societats amb indicació dels ingressos i les despeses de cadascuna.

- Identificació dels ingressos, les despeses i les inversions corresponents a cada projecte o activitat realitzada per l'entitat per al compliment dels seus fins estatutaris o del seu objecte. Les despeses de cada projecte es classifiquen per categories, tals com despeses de personal, despeses per serveis exteriors o compres de material.

- Especificació i forma de càlcul de les rendes i els ingressos que deriven del compliment del seu objecte social, així com la descripció del seu destí.

- Retribucions, dineràries o en espècie, satisfetes per l'entitat als seus patrons, representants o membres de l'òrgan de govern, tant en concepte de reemborsament de les despeses que els hagi ocasionat el compliment de la seva funció, com en concepte de remuneració pels serveis prestats a l'entitat.

- Percentatge de participació que posseeix l'entitat en societats mercantils, incloent-hi la identificació de l'entitat, la denominació social i el número de registre tributari (NRT).

- Retribucions percebudes pels administradors que representin l'entitat en les societats mercantils en què participi, amb indicació de les quantitats que hagin estat objecte de reintegrament.

- Convenis de col·laboració empresarial en activitats d'interès general subscrits per l'entitat, amb la identificació del col·laborador que hi participi i amb la indicació de les quantitats rebudes.

- Indicació de les activitats prioritàries de mecenatge que desenvolupi l'entitat, si escau.

- Indicació de la previsió estatutària relativa al destí del patrimoni de l'entitat en cas de dissolució, i en cas que la dissolució hagi tingut lloc en l'exercici, del destí donat al referit patrimoni.

IV. La base de tributació

ARTICLE 9

CONCEPTE I DETERMINACIÓ DE LA BASE DE TRIBUTACIÓ

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, pel sistema de determinació objectiva en els cassos previstos en aquesta Llei i, subsidiàriament, pel mètode de determinació indirecta, d'acord amb el que disposa, en aquest últim cas, l'article 29 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

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.

4. En el sistema de determinació objectiva, la base de tributació es calcula aplicant les regles que estableix l'article 24 bis d'aquesta Llei.

Comentari

La base de tributació és un element essencial de l'impost que identifica la quantia corresponent als rendiments generats pels obligats tributaris que seran objecte de tributació en concepte de l'IS.

En aquest sentit, la normativa de l'impost preveu la possibilitat de determinar la base de tributació utilitzant els mètodes següents:

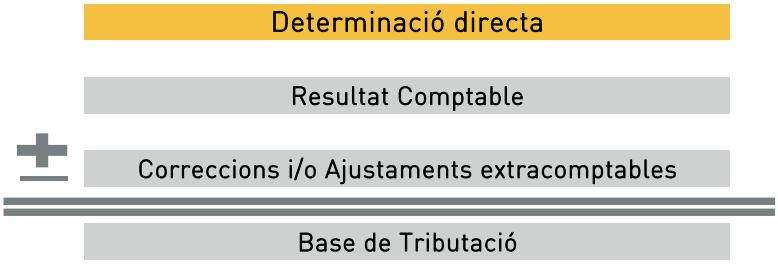
- ✓ Mètode de determinació directa.
- ✓ Sistema de determinació objectiva que únicament serà d'aplicació en aquells supòsits que així ho estableixi la Llei.
- ✓ Mètode de determinació indirecta que resulta d'aplicació, de forma subsidiària, en els casos previstos en la Llei de bases de l'ordenament tributari.

➢ Mètode de determinació directa

El mètode de determinació directa és aquell que serà utilitzat per la majoria dels obligats tributaris. Aquest sistema parteix del resultat comptable de l'obligat tributari, el qual es veurà modificat pels corresponents ajustaments extracomptables que tenen el seu origen en les normes de valoració contingudes en els articles següents de la Llei.

- ✓ Les amortitzacions.
- ✓ Les pèrdues per deteriorament del valor dels elements patrimonials.
- ✓ Les provisions, (sempre que es compleixi amb els preceptes que marca la Llei).
- ✓ Algunes despeses qualificades per la normativa fiscal com a no deduïbles.

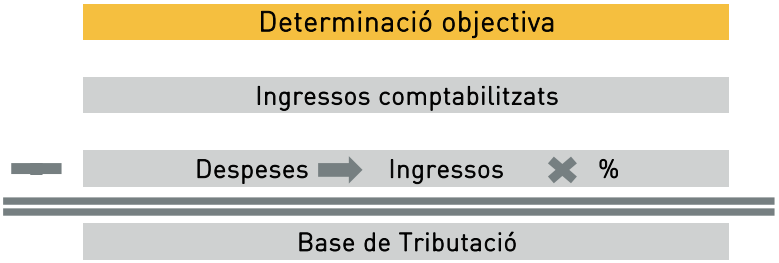
Tot seguit es mostra un esquema de la determinació de la base de tributació de l'IS segons aquest mètode:



➢ Mètode de determinació objectiva

Aquest mètode de determinació de la base de tributació únicament pot ser d'aplicació per a aquells obligats tributaris que reuneixin els requisits previstos en l'article 24bis de la Llei de l'IS. Al respecte, indicar que aquests requisits depenen de la xifra de negocis obtinguda per l'obligat tributari durant l'exercici anterior.

En línies generals, aquest mètode estableix que les despeses considerades com a fiscalment deduïbles seran el resultat d'aplicar un determinat percentatge que ve fixat per l'article 24bis de la Llei de l'IS.



Així mateix, cal remarcar que l'aplicació d'aquest mètode exigeix que l'obligat tributari hagi procedit, prèviament, a la seva sol·licitud davant del ministeri de Finances. Respecte de les obligacions formals i terminis que haurà d'observar l'obligat tributari per poder acollir-se a aquest règim especial, ens remetem als nostres comentaris de l'article 24bis d'aquest manual.

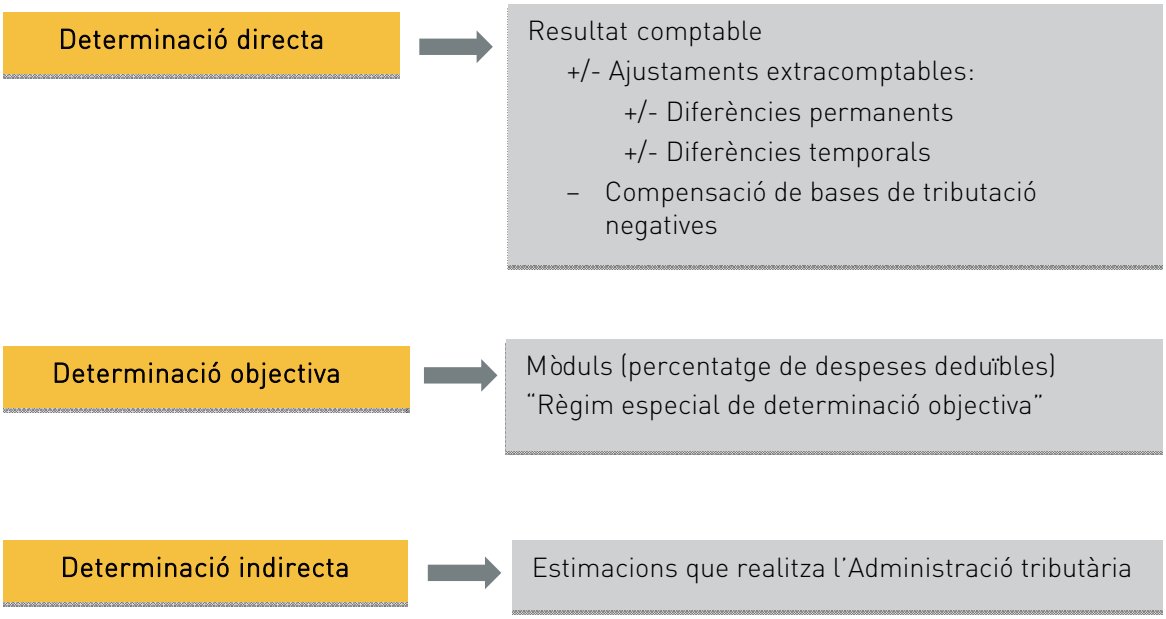
➢ Mètode de determinació indirecta

D'acord amb allò previst en la Llei de bases de l'ordenament tributari, el mètode de determinació indirecta s'aplica com a sistema subsidiari del de determinació directa. La finalitat d'aquest mètode és mesurar o quantificar la base de tributació de l'impost en els supòsits de manca de presentació de declaracions o documents, o d'inexistència de dades o registres.

S'ha de tenir en compte que aquest mètode de determinació de la base de tributació només pot ser utilitzat per l'Administració en aquells casos en què l'obligat tributari no està en posició de determinar, per si mateix, la seva base de tributació en no disposar d'informació suficient.

En aquest sentit, als autors d'aquest manual pràctic ens agradaria destacar que les bases determinades segons aquest mètode podran ser no acceptades per l'obligat tributari sempre que estigui en posició d'acreditar que no s'ajusten a la realitat. En aquest cas, recau sobre l'obligat tributari la càrrega de prova que la base de tributació (determinada per mètode indirecte) no és correcta.

Seguidament s'adjunta un resum dels tres mètodes de determinació de la base de tributació:



ARTICLE 10

CORRECCIONS DE VALOR: AMORTITZACIONS

1. Són deduïbles les quantitats que, en concepte d'amortització de l'intangible, tangible i inversions immobiliàries, corresponguin a la depreciació efectiva que tinguin els diversos elements per funcionament, ús, gaudi o obsolescència.

Es considera que la depreciació és efectiva quan sigui el resultat d'aplicar els coeficients d'amortització lineal que es deriven de la taula prevista en l'Annex I.

2. És deduïble el preu d'adquisició originari de l'intangible corresponent a fons de comerç, amb el límit anual màxim de la cinquena part del seu import, sempre que es compleixin els requisits següents:

a) Que s'hagi posat de manifest en virtut d'una adquisició a títol onerós.

b) Que l'entitat adquirent no tingui una relació de vinculació, en els termes que defineix l'article 16, amb la persona o entitat transmitent.

c) Que s'hagi dotat una reserva indisponible, almenys, per l'import fiscalment deduïble, en els termes que estableix la legislació comptable. Posat cas que no es pugui dotar aquesta reserva, la deducció està condicionada al fet que aquesta reserva es doti a càrrec dels primers beneficis d'exercicis següents.

3. Quan es compleixin els requisits que preveuen les lletres a) i b) de l'apartat anterior, seran deduïbles, amb el límit anual màxim de la cinquena part del seu import, les dotacions per a l'amortització de l'intangible amb vida útil indefinida. Aquesta deducció no està condicionada a la seva imputació comptable en el compte de pèrdues i guanys.

4. En els casos en què el valor comptable dels béns o drets objecte d'amortització difereixi del seu valor fiscal, aquest últim és rellevant a tots els efectes propis d'aquesta Llei. Per "valor fiscal" s'entén el valor d'adquisició del bé o dret disminuït en l'import de l'amortització deduïda a efectes fiscals i, si escau, per les correccions de valor realitzades, tenint en compte les regles de valoració que estableix l'article 15.

Comentari

➢ Introducció

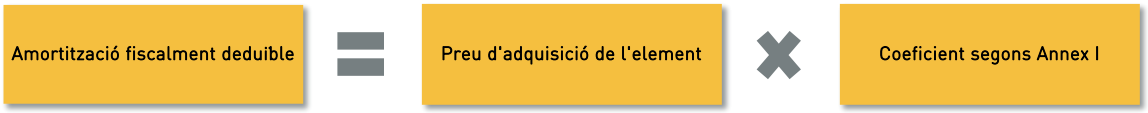
La primera regla de valoració que apareix en la Llei de l'IS versa sobre la consideració de fiscalment deduïble la despesa per les amortitzacions dels elements que integren l'immobilitzat de l'obligat tributari. En línies generals són fiscalment deduïbles les despeses per l'amortització de l'immobilitzat tangible, intangible i les inversions immobiliàries sempre que aquesta despesa es correspongui amb la seva depreciació efectiva a conseqüència del seu funcionament, ús, gaudi o obsolescència.

D'altra banda, per tal de facilitar a l'obligat tributari l'import d'amortització que es considera depreciació efectiva, la Llei la defineix com el resultat d'aplicar al preu d'adquisició els coeficients d'amortització lineal aprovats en l'Annex I de l'esmentada Llei.

Seguidament, s'adjunta una taula que il·lustra els períodes d'amortització (anys) d'aplicació a cadascuna de les categories d'immobilitzat juntament amb els coeficients d'amortització:

ELEMENTS A AMORTITZAR	PERÍODE D'AMORTITZACIÓ (ANYS)		COEFICIENTS (PERCENTATGES)	
	Màx.	Min.	Màx.	Min.
Edificis i altres construccions	30	40	3,33%	2,50%
Instal·lacions tècniques	8	12	12,50%	8,33%
Maquinària	6	8	16,67%	12,50%
Utillatge i altres instal·lacions	3	5	33,33%	20,00%
Mobiliari	4	6	25,00%	16,67%
Equip informàtic	2	5	50,00%	20,00%
Elements de transport	5	8	20,00%	12,50%

En conseqüència, l'obligat tributari únicament podrà considerar fiscalment deduïble l'import de l'amortització resultant d'aplicar els coeficients anteriors. De manera que en cas que l'entitat hagi registrat comptablement una despesa per amortització superior a aquella resultant d'aplicar els anteriors coeficients, la liquidació de l'impost hauria d'incloure el corresponent ajustament per tal de corregir la diferència de valoració posada de manifest.



Sobre quin tipus d'immobilitzat rep la consideració d'**instal·lacions tècniques**, l'article 14.4 del Reglament aclareix la definició d'aquest concepte.

➤ **Aspectes per remarcar**

L'article 14.4 del Reglament de l'IS estableix quin tipus d'immobilitzat rep la consideració d'instal·lacions tècniques per tal d'aplicar correctament el coeficient d'amortització.

(...)

"Les instal·lacions tècniques poden constituir un únic element susceptible d'amortització. Es consideren instal·lacions tècniques les unitats complexes d'ús especialitzat en el procés productiu que comprenen edificacions, maquinària, material, peces o elements, inclosos els sistemes informàtics que, fins i tot sent separables per la seva naturalesa, estan lligats de forma definitiva per al seu funcionament i sotmesos al mateix ritme d'amortització, així com els recanvis vàlids exclusivament per a aquest tipus d'instal·lacions."

(...)

Exemple

La societat COA, SL, una entitat dedicada al transport, adquireix un autobús per import de 300.000 euros que amortitza comptablement en 4 anys i per tant aplica un coeficient d'amortització del 25%. Fiscalment, i donats els màxims establerts per les taules d'amortització fiscal, la societat hauria de considerar que la seva vida útil a efectes fiscals seria de 5 anys, és a dir, un coeficient d'amortització del 20%.

✶ Quin ajustament hauria de realitzar la societat en la seva liquidació de l'IS en concepte d'amortització?

	AMORTITZACIÓ COMPTABLE	AMORTITZACIÓ FISCAL
Preu d'adquisició	300.000 €	300.000 €
Coeficient d'amortització	25%	20%
Amortització	**75.000 €**	**60.000 €**
Diferència	**15.000 €**	

Des d'un punt de vista comptable, la dotació per amortització anual de l'autobús és de 75.000 euros, mentre que la dotació fiscal per amortització és de 60.000 euros. Aquesta diferència entre coeficients comptables i fiscals generarà a la societat un ajustament extracomptable de signe positiu per import de 15.000 euros. Si tenim en compte que el resultat comptable (abans d'impostos) de la societat és de 250.000 euros i que no ha suportat cap més tipus de despesa que no tingui la consideració de fiscalment no deduïble, la seva base de tributació seria com segueix:

SOCIETAT COA, SL	
Resultat comptable abans d'impostos	250.000 €
Ajustament per amortització	15.000 €
Base de tributació	**265.000 €**

➢ Altres consideracions

En relació amb els mètodes de determinació de l'amortització fiscalment deduïble, s'ha de tenir en compte que l'únic mètode admès per la normativa fiscal és el mètode d'amortització lineal, amb la conseqüència que la normativa andorrana no preveu la possibilitat que l'amortització fiscalment deduïble es pugui determinar mitjançant altres mètodes, com ara el mètode regressiu, el de sumatori de dígits, etc.

Amb relació a les amortitzacions derivades de les edificacions i altres construccions, l'article 14.2 del Reglament de l'IS estableix que quan es tracti d'edificacions no és amortitzable la part del preu d'adquisició corresponent al valor del sòl. De manera que la societat hauria de presentar per separat el preu d'adquisició de les edificacions envers el preu d'adquisició del terreny. En tot cas, cal tenir en compte que aquest criteri coincideix amb les regles comptables d'amortització d'edificacions i construccions (els terrenys no s'amortitzen).

L'article 14.3 del Reglament de l'IS preveu que l'amortització s'ha de determinar de manera individualitzada, element per element. Malgrat això, permet que per a aquells elements patrimonials que tinguin una naturalesa anàloga o sotmesos a un grau d'utilització similar la seva amortització fiscal es pugui calcular sobre aquest conjunt d'elements.

Per tal de poder aplicar un mateix percentatge d'amortització a un conjunt d'elements és imprescindible que tinguin la mateixa naturalesa i que l'obligat tributari no hagi inclòs en un mateix conjunt d'elements partides d'immobilitzat de diferent naturalesa.

En tot cas, la normativa de l'IS exigeix que la societat, en tot moment, pugui conèixer i identificar la part de l'amortització acumulada corresponent a aquests elements patrimonials juntament amb la part de la seva amortització pendent d'aplicar.

A continuació, s'analitzen algunes particularitats previstes en l'article 14 del Reglament de l'IS respecte de l'amortització de determinats elements:

➢ Renovacions, ampliacions o millores dels elements patrimonials

Com s'estableix en l'article 14.9 del Reglament de l'IS, les despeses relatives a renovacions, ampliacions o millores dels elements patrimonials són susceptibles d'amortització sempre que s'incorporin a l'immobilitzat. És a dir, no podran ser objecte d'amortització aquelles quanties suportades per l'obligat tributari per aquests conceptes quan aquestes quanties tinguin la consideració de despesa de l'exercici corrent.

L'import d'aquestes renovacions i ampliacions s'amortitza durant els períodes impositius que restin per completar la vida útil dels béns als quals s'incorporen, atenent la proporció següent:

$$\text{Import renovacions ampliacions i millores} \times \frac{\text{Amortització comptabilitzada de l'element en cada període impositiu}}{\text{Valor net comptable de l'element a l'inici del període impositiu en què es varen fer les renovacions}}$$

Quan les operacions esmentades en l'apartat anterior determinin un allargament de la vida útil estimada de l'actiu, aquest allargament s'ha de tenir en compte a l'efecte de l'amortització de l'element patrimonial i de l'import de la renovació, ampliació o millora.

Exemple

Una societat que es dedica a la confecció de roba per a infants disposa d'una màquina que va adquirir l'1 de gener de 2006 per un import de 200.000 euros i a la qual va aplicar una vida útil de 8 anys. A final de l'any 2011 decideix una millora en aquesta màquina per import de 30.000 euros. Atès que es millora el sistema de producció, es decideix incrementar el valor comptable de la màquina amb aquests 30.000 euros.

CONCEPTE	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	TOTAL
Preu d'adquisició	200.000 €								**200.000 €**
Amortització comptable	25.000 €	25.000 €	25.000 €	25.000 €	25.000 €	25.000 €	25.000 €	25.000 €	**200.000 €**
Amortització acumulada	25.000 €	50.000 €	75.000 €	100.000 €	125.000 €	150.000 €	175.000 €	200.000 €	
Valor net comptable	**175.000 €**	**150.000 €**	**125.000 €**	**100.000 €**	**75.000 €**	**50.000 €**	**25.000 €**	**0 €**	

D'acord amb la fórmula abans esmentada, l'import de la millora realitzada s'amortitzaria de la manera següent:

$$30.000\ € \times \frac{25.000\ €}{50.000\ €} = 15.000\ €$$

L'1 de gener de 2012 la màquina objecte de millora tenia un període pendent d'amortitzar de 2 anys. De manera que la despesa de millora hauria d'amortitzar-se proporcionalment durant aquests 2 anys (30.000 € ÷ 2 = 15.000 €).

➢ Amortització del fons de comerç

Des d'un punt de vista fiscal, l'amortització derivada del fons de comerç serà fiscalment deduïble amb el límit anual màxim de la cinquena part de l'import (20%), sempre que es compleixin els requisits següents:

✓ Que s'hagi posat de manifest en virtut d'una adquisició a títol onerós.

És necessari que el fons de comerç hagi sorgit com a conseqüència d'una transacció a títol onerós; és a dir, la societat ha satisfet una contraprestació per la seva adquisició. En cas que s'hagi adquirit gratuïtament, no serà amortitzable des del punt de vista fiscal.

✓ Que l'entitat adquirent no tingui una relació de vinculació amb la persona o entitat transmitent.

Encara que el fons de comerç hagi aflorat com a conseqüència d'una transacció de caràcter onerosa, l'amortització no serà fiscalment deduïble en cas que l'operació s'hagi dut a terme amb una persona o entitat vinculada.

Cal remarcar que es consideren persones vinculades les definides en l'article 16 de la Llei de l'impost. En aquest sentit, els autors d'aquest manual ens remetem als nostres comentaris de l'article esmentat.

✓ Que s'hagi dotat una reserva indisponible, almenys, per l'import fiscalment deduïble, en els termes que estableix la legislació comptable.

L'últim requisit exigit és que la societat doti una reserva de caràcter indisponible l'import de la qual ha de correspondre's amb l'amortització fiscalment deduïble.

En aquest sentit, la normativa comptable estableix que una societat haurà de dotar una reserva de caràcter indisponible per l'import equivalent al valor del fons de comerç, sempre que no s'hagi amortitzat o deteriorat totalment.

Per aquest motiu, l'obligat tributari haurà de dotar una reserva indisponible per poder considerar fiscalment

deduïble l'amortització del fons de comerç des d'un punt de vista fiscal. Quant a l'import pel qual s'ha de dotar aquesta reserva, s'ha de tenir en compte que l'exigència de la normativa fiscal és que el saldo d'aquesta reserva es correspongui, com a mínim, amb l'import de la despesa que s'hagi considerat fiscalment deduïble.

En relació amb els requisits indicats anteriorment, cal indicar que han de concórrer els tres alhora per tal que l'amortització del fons de comerç sigui fiscalment deduïble. De manera que en el cas que algun no es doni, impossibilita el fet que es pugui considerar deduïble fiscalment l'amortització del fons de comerç.

Els autors d'aquest manual entenem que una societat podria considerar fiscalment deduïble la despesa (amortització o deteriorament) derivada del fons de comerç encara que aquesta despesa no estigui registrada comptablement. Per a una anàlisi en profunditat sobre aquesta qüestió ens remetem als nostres comentaris de l'article 19 de la Llei de l'IS.

➢ Intangibles amb vida útil definida i indefinida

L'article 14.6 del Reglament de l'IS estableix que els elements de l'immobilitzat intangible s'haurien d'amortitzar en el període en què s'espera, raonablement, que produeixin ingressos.

De manera que la societat hauria de determinar dels seus elements de l'immobilitzat intangible quins tenen una vida útil definida i quins indefinida. Els primers anys, podran amortitzar-se segons el seu període de vida útil, sempre que la societat estigui en posició de justificar el criteri aplicat.

L'apartat 3 de l'article 10 permet a l'obligat tributari considerar com a fiscalment deduïble la dotació a l'amortització relativa als intangibles amb vida útil indefinida. Aquest criteri d'amortització seria d'aplicació en aquells casos en què les marques, drets de traspàs i altres elements de l'immobilitzat intangible que no tinguin una data certa d'extinció, concretament aquesta amortització resulta d'aplicació amb el límit anual màxim de la cinquena part (20%) del seu import sempre que es compleixin els requisits següents:

✓ Que s'hagi adquirit en virtut d'una adquisició a títol onerós.

És necessari que aquest intangible amb vida útil indefinida procedeixi d'una transacció a títol onerós, és a dir, mitjançant una contraprestació. Per tant, si és el resultat d'una operació gratuïta, la seva amortització no serà considerada fiscalment deduïble.

✓ Que l'entitat adquirent no tingui una relació de vinculació amb la persona o entitat transmitent.

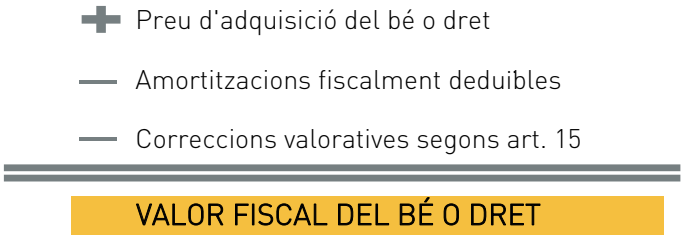
Encara que l'element intangible amb vida indefinida sigui resultat d'una transacció de caràcter onerosa, l'amortització de l'element no serà fiscalment deduïble en cas que l'operació s'hagi dut a terme amb una persona vinculada.

En aquest sentit i tal com ja s'ha comentat anteriorment, cal recordar que es consideren persones vinculades les definides en l'article 16 de la Llei de l'impost. Ens remetem als nostres comentaris de l'esmentat article.

Per últim, cal remarcar que les aplicacions informàtiques s'amortitzen amb el límit anual màxim d'una cinquena part (20%) del seu preu d'adquisició.

➢ Concepte de "valor fiscal"

Seguint l'anàlisi de l'article 10 de la Llei de l'IS, en l'apartat 4 defineix el concepte de *valor fiscal* , que es correspon amb el valor d'adquisició del bé o dret corregit amb l'import de l'amortització deduïda a efectes fiscals, i, si escau, per les correccions de valor realitzades, tenint en compte les regles de valoració previstes en l'article 15.



La determinació del valor fiscal és rellevant en aquells casos en què el valor comptable dels béns o drets objecte d'amortització difereixi del valor fiscal. Així mateix, cal tenir en consideració que el Pla general de comptabilitat d'Andorra estableix diversos mètodes de valoració dels seus actius, tals com el valor revalorat (revaloració d'actius del balanç de situació). Aquest mètode acceptat comptablement no està admès des del punt de vista fiscal, per la qual cosa l'obligat tributari haurà de registrar un ajustament contra la base de tributació per la diferència entre el valor fiscal del bé o dret i el seu valor comptable.

ARTICLE 11

CORRECCIONS DE VALOR: PÈRDUES PER DETERIORACIÓ DEL VALOR DELS ELEMENTS PATRIMONIALS

1. Són deduïbles fiscalment les pèrdues per deterioració de valor que preveu la normativa comptable amb les condicions assenyalades, en el seu cas, en el punts següents d'aquest article.

2. Les pèrdues per deterioració dels crèdits derivades de les possibles insolvències dels deutors, quan en el moment de la meritació de l'impost es doni alguna de les circumstàncies següents:

a) Que hagi transcorregut el termini de sis mesos des del venciment de l'obligació.

b) Que el deutor estigui declarat en situació de suspensió de pagaments o fallida.

c) Que el deutor estigui processat pel delicte d'aixecament de béns.

d) Que les obligacions hagin estat reclamades judicialment o siguin objecte d'un litigi judicial de la solució del qual depengui el cobrament.

Les pèrdues respecte dels crèdits que s'esmenten tot seguit només són deduïbles si són objecte d'un procediment judicial que versi sobre la seva existència o quantia:

– Els que deuen les entitats de dret públic o són fiançats per aquestes entitats.

– Els fiançats per entitats de crèdit.

– Els garantits mitjançant drets reals, pacte de reserva de domini i dret de retenció, excepte en els casos de pèrdua o depreciació de la garantia.

– Els garantits mitjançant un contracte d'assegurança de crèdit o caució.

– Els que hagin estat objecte de renovació o pròrroga expressa.

No són deduïbles les pèrdues per a la cobertura del risc derivat de les possibles insolvències de persones o entitats vinculades amb el creditor en els termes que preveu l'article 16, llevat del cas d'insolvència declarada judicialment.

3. Són deduïbles les pèrdues per deteriorament dels valors representatius de la participació d'entitats que no cotitzin en un mercat regulat que es produeixin per la diferència entre el valor dels fons propis en l'inici i el tancament de l'exercici, i s'han de tenir en compte les aportacions o devolucions d'aportacions que s'hi realitzin. Per determinar la diferència a què es refereix el paràgraf anterior, es prenen els valors en el tancament de l'exercici, sempre que es reculli en els balanços formulats o aprovats per l'òrgan competent.

En el cas dels valors representatius de la participació en el capital d'entitats que cotitzin en un mercat regulat, la deducció en concepte de pèrdues per deterioració es computa per la diferència en el valor de cotització en l'inici i el tancament de l'exercici, d'acord amb el que preveu la normativa comptable.

4. Són deduïbles les pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute admesos a cotització en mercats regulats, amb el límit de la pèrdua global, computades les variacions del valor positives i negatives, patides en el període impositiu pel conjunt d'aquests valors posseïts per l'obligat tributari admesos a cotització en aquests mercats.

Comentari

En línies generals, les pèrdues per deterioració registrades pels obligats tributaris segons la normativa comptable seran fiscalment deduïbles. Aquest criteri general està exceptuat pel que disposen les regles de valoració específiques contingudes en aquest article 11 de la Llei de l'IS.

En cas que els criteris de valoració comptables i fiscals coincideixin, la base de tributació de l'IS no incorporaria ajustaments extracomptables per aquest concepte. No obstant això, en cas que resultin d'aplicació aquestes regles de valoració, l'obligat tributari haurà de practicar l'ajustament extracomptable corresponent, a conseqüència de la diferència de criteris.

Malgrat el criteri general indicat anteriorment, la Llei estableix una sèrie de particularitats en relació amb els deterioraments de determinats elements patrimonials que s'analitzen a continuació:

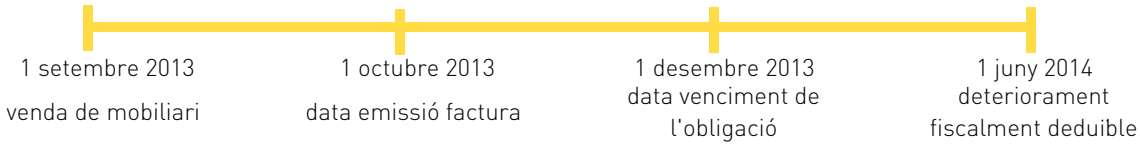
➢ Deteriorament per insolvències

Les pèrdues registrades comptablement derivades del deteriorament dels crèdits a conseqüència de les possibles insolvències dels deutors tindran la consideració de fiscalment deduïbles sempre que es doni alguna de les situacions que detallarem al llarg d'aquest apartat.

Aquests requisits per computar en la base de tributació les pèrdues per deteriorament per insolvències de deutors es refereixen tant a la situació objectiva del crèdit com a la condició subjectiva del deutor.

✓ Ha d'haver transcorregut un termini de sis mesos des del venciment de l'obligació.

La simple demora en el cobrament dels crèdits no és motiu suficient per considerar-ne fiscalment deduïble el deteriorament. A aquests efectes, aquest deteriorament serà fiscalment deduïble quan el darrer dia del període impositiu hagin transcorregut sis mesos des del venciment.



Com es pot observar, aquest termini de 6 mesos s'ha de computar a partir de la data del venciment de l'obligació i no a partir de la data en la qual s'emet la factura.

✓ El deutor ha d'estar declarat en situació de suspensió de pagaments o fallida.

Si el deutor està incurs en alguna d'aquestes situacions, el deteriorament d'aquest crèdit registrat comptablement serà fiscalment deduïble. En aquests casos, la deducció d'aquest deteriorament no dependrà si ha transcorregut el termini de 6 mesos des de la data del seu venciment.

La pèrdua serà fiscalment deduïble des del moment en què la societat té constància que el seu deutor ha estat declarat en situació de suspensió de pagaments o fallida.

Exemple de situació de suspensió de pagaments o fallida

Una societat que fabrica vidres per a la construcció ha venut a la societat Constructors, SL 10.000 euros el 2012; la data de venciment d'aquesta venda queda fixada en l'1 d'abril de 2013.

En data 31 de desembre de 2012 la societat decideix practicar una provisió (deteriorament) del 50% del saldo pendent de cobrament, és a dir, 5.000 euros.

Atès que en data 30 de novembre de 2012, la societat Constructors, SL es declarada en fallida, el 31 de desembre de 2012 l'obligat tributari podria considerar fiscalment deduïble la totalitat de la deterioració comptable del deute amb Constructors, SL.

De manera que el deteriorament per import de 5.000 euros rebria la consideració de fiscalment deduïble encara que no hagin transcorregut els 6 mesos des de la data del seu venciment (1 d'abril de 2013).

En conseqüència, l'obligat tributari no hauria de practicar cap correcció en el resultat comptable per aquest concepte.

Cal remarcar que si la societat ho considerés convenient, també podria practicar un deteriorament de la resta del saldo pendent de cobrament (5.000 €), ja que aquest saldo també es podria considerar fiscalment deduïble.

✓ Que el deutor estigui processat pel delicte d'alçament de béns.

L'alçament de béns requereix una sèrie d'actuacions del deutor encaminades a fer desaparèixer el seu patrimoni amb la intenció de defraudar els creditors. En cas que l'obligat tributari tingui un crèdit contra un deutor que hagi estat processat pel delicte d'alçament de béns, el deteriorament d'aquest crèdit rebrà la consideració de fiscalment deduïble des del moment en què el deutor estigui processat. Els autors d'aquest manual pràctic entenem que seria suficient que estigués simplement processat per aquest delicte, encara que no hi hagi sentència ferma.

✓ Que les obligacions hagin estat reclamades judicialment o siguin objecte d'un litigi judicial de la solució del qual depengui el seu cobrament.

La pèrdua per deteriorament dotada té la consideració de deduïble en la determinació de la base de tributació del subjecte passiu, en la mesura en què s'hagi reclamat judicialment o el deute sigui objecte de litigi. Davant aquests casos, els autors d'aquest manual entenem que no serà necessari que hi hagi una sentència ferma que finalitzi aquests procediments.

Per altre costat, els crèdits detallats a continuació no reben la consideració de fiscalment deduïbles amb l'excepció que els mateixos siguin objecte d'un procediment judicial:

✓ Els que deuen les entitats de dret públic o són fiançats per aquestes entitats.

✓ Els fiançats per entitats de crèdit.

✓ Els garantits mitjançant drets reals, pacte de reserva de domini i dret de retenció, excepte en els casos de pèrdua o depreciació de la garantia.

✓ Els garantits mitjançant un contracte d'assegurança de crèdit o caució.

✓ Els que hagin estat objecte de renovació o pròrroga expressa.

Els crèdits detallats anteriorment que no reben la consideració de fiscalment deduïbles són aquells que el cobrament dels quals està garantit d'alguna manera. Aquesta circumstància dóna lloc a que la normativa de l'IS presumeixi que no existeix des d'un punt de vista tributari, un risc de pèrdua real i efectiu.

Respecte a aquests darrers crèdits, s'ha de tenir en compte que els mateixos seran considerats com a fiscalment deduïbles només en el supòsit de que aquests crèdits siguin objecte d'un procediment judicial sempre i quan l'objecte del mateix versi sobre l'existència o la determinació de la seva quantia. En els altres casos, el deteriorament d'aquests crèdits no tindrà la consideració de fiscalment deduïble.

A continuació mostrem un quadre resum:

CRÈDITS FISCALMENT DEDUÏBLES:	CRÈDITS FISCALMENT NO DEDUÏBLES:
a) Haver transcorregut un termini de 6 mesos des del venciment de l'obligació. b) El deutor ha d'estar declarat en situació de suspensió de pagaments o fallida. c) El deutor estigui processat pel delicte d'alçament de béns. d) Les obligacions hagin estat reclamades judicialment o siguin objecte d'un litigi judicial de la solució del qual depengui el seu cobrament.	a) Els que deuen les entitats de dret públic o són fiançats per aquestes entitats. b) Els fiançats per entitats de crèdit. c) Els garantits mitjançant drets reals, pacte de reserva de domini i dret de retenció, excepte en els casos de pèrdua o depreciació de la garantia. d) Els garantits mitjançant un contracte d'assegurança de crèdit o caució. e) Els que hagin estat objecte de renovació o pròrroga expressa.

➢ Cas particular: crèdits amb entitats vinculades

En el supòsit de que l'obligat tributari hagi comptabilitzat pèrdues per a la cobertura del risc derivat de les possibles insolvències amb persones o entitats vinculades, aquestes no tindran la consideració de fiscalment deduïbles.

Davant aquesta situació, l'obligat tributari haurà d'integrar en la base de tributació la diferència de la valoració resultant de l'aplicació d'aquest article a través d'un ajustament extracomptable de signe positiu. L'import d'aquesta correcció es correspondrà amb la quantia del deute amb les entitats vinculades que s'han deteriorat comptablement.

Malgrat l'establert anteriorment, cal indicar que aquest tipus de pèrdues per deteriorament rebran la consideració de fiscalment deduïbles en cas que s'hagi declarat judicialment aquesta insolvència. En aquest sentit, convé indicar que per tal que aquesta pèrdua sigui considerada fiscalment deduïble, no és suficient que el crèdit que dóna lloc a la pèrdua sigui objecte d'un procediment judicial sinó que és necessari que la situació d'insolvència hagi estat efectivament declarada per l'òrgan judicial competent.

➢ Cas particular: deterioració genèrica

El Reglament de l'IS, en l'article 15.2, estableix que no rebran la consideració de fiscalment deduïbles les depreciacions d'insolvències computades de forma genèrica. En aquest sentit, s'entén per provisions genèriques les que inclouen els deteriorament dels crèdits i que s'han quantificat de forma global sobre la base d'una estimació genèrica en lloc de fer-ho en funció d'una anàlisi individualitzada de la situació de cada crèdit.

En cas que l'obligat tributari hagi comptabilitzat la provisió per insolvències seguint aquest criteri global, la despesa registrada per aquest concepte no rebrà la consideració de fiscalment deduïble i s'haurà de practicar un ajustament en signe positiu en la seva base de tributació.

En aquest sentit cal remarcar que el Pla general de comptabilitat d'Andorra estableix que es poden reconèixer pèrdues per deteriorament dels préstecs i les partides per cobrar basades en un percentatge global fins a un màxim del 2%, o superior si aquest és el resultat de l'experiència històrica. En aquest cas, aquesta dotació basada en una estimació global i genèrica d'insolvències de clients i deutors no seria fiscalment deduïble.

Per a més detall de les insolvències recollides en el Pla general de comptabilitat d'Andorra, s'adjunten en el quadre següent els principals conceptes comptables:

COMPTE 49. DETERIORAMENT DE VALOR DE CRÈDITS COMERCIALS I PROVISIONS A CURT TERMINI
Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials. Deteriorament de valor de crèdits per operacions comercials amb parts vinculades. Provisions per operacions comercials.

Exemple de provisió per insolvències (deteriorament de crèdits per operacions comercials)

Una estació d'esquí té un saldo pendent de cobrament amb clients per un import de 250.000 euros, que ha decidit deteriorar comptablement. El detall d'aquest saldo és el següent:

✶ 100.000 euros que corresponen a una factura d'un *tour-operador* el venciment de la qual ha esdevingut des de fa set mesos (a data de tancament).

✶ 70.000 euros es corresponen a una provisió genèrica per possibles insolvències d'agències de viatges. Aquest import és el resultat de deteriorar directament el 5% del saldo de clients de les agències de viatges.

✶ 80.000 euros es corresponen a un saldo pendent de cobrament amb el seu accionista únic.

Quines provisions són fiscalment deduïbles?

Solució

Des d'un punt de vista tributari, el tractament fiscal que correspondria a cada una de les situacions indicades anteriorment seria el següent:

- Rebria la consideració de fiscalment deduïble la part del deteriorament que es correspon amb el *tour-operador* (100.000 euros) a causa que han transcorregut més de sis mesos des del venciment de l'obligació de pagament per part seva.

- Quant a la provisió genèrica (70.000 euros), no és fiscalment deduïble ja que està basada en una estimació global.

- Per últim, el saldo pendent de cobrament amb el seu accionista únic (80.000 euros) no tindria la consideració de fiscalment deduïble, atès que es consideraria persona vinculada a la societat.

Si tenim en compte que el resultat comptable abans d'impostos de la societat és de 300.000 euros, la seva base de tributació seria com segueix:

ESTACIÓ ESQUÍ			
Resultat comptable	300.000 €	Per estimació global	70.000 €
Ajustament:	150.000 €		
Base de tributació	**450.000 €**	Per part vinculada	80.000 €

Exemple de risc d'insolvències

Una societat pot determinar el risc d'insolvència de forma global o individualitzada. De manera que podrien sorgir les circumstàncies següents:

- En l'exercici 2012, la societat va deteriorar un deute d'un client per import de 15.000 euros, que encara estava pendent de cobrament, amb el venciment de l'obligació de 5 mesos al tancament de l'exercici esmentat. El deteriorament no es va deduir fiscalment en aquell exercici atès que no es complien els requisits previstos per la Llei per complir el temps exigible. Malgrat això, en l'exercici 2013 es donen les circumstàncies per poder-ho considerar fiscalment deduïble. Per aquest motiu, s'hauria de practicar un ajustament negatiu en el resultat comptable de 15.000 euros a l'objecte de determinar la base de tributació de l'exercici 2013.

  Si considerem que el resultat abans d'impostos de la societat és de 100.000 €, la base de tributació corresponent al 2013 seria com segueix:

CORRECCIONS VALORATIVES	
Resultat comptable abans impostos	100.000 €
Ajustament extracomptable	(15.000 €)
Base de tributació	**85.000 €**

  En aquest cas hauríem de realitzar un ajustament extracomptable en la base de tributació ja que el deteriorament s'hauria comptabilitzat l'any anterior, practicant un ajustament extracomptable positiu (any 2012). L'any 2013 practiquem un ajustament extracomptable negatiu per eliminar l'efecte del deteriorament practicat l'any anterior.

✶ Un client que té deutes amb la societat per import 22.000 euros i que durant l'exercici és declarat en situació de fallida. La pèrdua per deteriorament que doti en aquest exercici és deduïble, independentment de quin hagi estat el temps de morositat transcorregut del deute, al tancament de l'exercici.

CORRECCIONS VALORATIVES	
Resultat comptable abans impostos	100.000 €
Ajustament extracomptable	-
Base de tributació	**100.000 €**

En aquest cas no donaria lloc a un ajustament extracomptable en la base de tributació ja que el deteriorament es troba comptabilitzat en el resultat comptable de l'exercici en què es comptabilitza.

✶ En aquest exercici s'interposa un procediment judicial executiu sobre un import de 40.000 euros, encara que la quantitat del deute deteriorat comptablement ascendeix a 65.000 euros. L'import de la pèrdua per deteriorament deduïble seria de 40.000 euros, l'import reclamat judicialment. Si la morositat al tancament de l'exercici és inferior a sis mesos, l'excés de deteriorament de 25.000 euros que cobreix la totalitat del crèdit no donaria lloc a deducció.

CORRECCIONS VALORATIVES	
Resultat comptable abans impostos	100.000 €
Ajustament extracomptable	25.000 €
Base de tributació	**125.000 €**

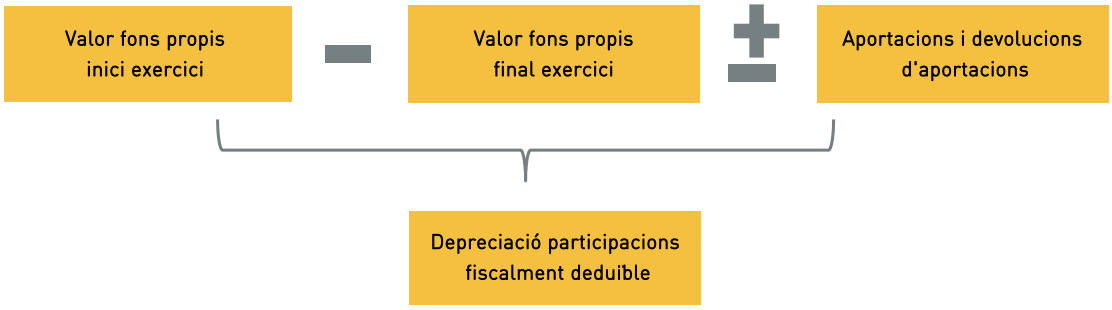
En aquest cas practicarem un ajustament extracomptable positiu per la diferència entre l'import reclamat judicialment i el deute deteriorat comptablement (65.000 € - 40.000 € = 25.000 €).

➢ Deteriorament per participacions en entitats no cotitzades

Reben la consideració de fiscalment deduïbles les pèrdues per deteriorament dels valors representatius de la participació d'entitats que no cotitzin en un mercat regulat sempre que la pèrdua comptabilitzada no superi el límit establert per l'article 11.3 de la Llei de l'impost.

En aquest sentit, és fiscalment deduïble la diferència entre el valor dels fons propis en l'inici i el tancament de l'exercici, tenint en compte les aportacions o devolucions d'aportacions realitzades durant l'exercici en curs

En el supòsit que s'hagin efectuat aportacions o devolucions d'aportacions en el període impositiu de la determinació del deteriorament, s'ha de tenir en compte aquesta situació a l'hora de determinar els fons propis a l'inici i a final de l'exercici.



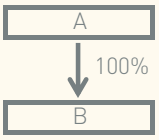
Com es pot observar, el criteri admès per la normativa fiscal a l'hora de determinar l'import corresponent a la depreciació d'aquest tipus de participacions es basa en la diferència de valor dels fons propis (a l'inici i a final de l'exercici en curs). En aquest sentit, és necessari identificar les partides que, des del punt de vista de la Llei, s'han d'incloure per tal de determinar els fons propis.

La normativa fiscal no ofereix una definició específica respecte a les partides que integren el fons propis per tal de determinar el deteriorament de les participacions de la seva cartera. Per aquest motiu, els autors del present manual entenem que els fons propis fets servir a aquests efectes són els mateixos que venen definits en la normativa comptable. Al respecte, s'ha de tenir en compte que el valor dels fons propis de la societat participada es determinaran en funció dels valors recollits en els balanços formulats o aprovats per l'òrgan competent.

Exemple

A 1 de gener de 2014 la Societat A adquireix el 100% de la Societat B per un import de 150.000 euros. Els fons propis de la Societat B en la data esmentada són els següents:

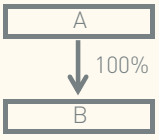
Capital	60.000 €
Reserves	80.000 €
Resultats pendents de distribució	10.000 €
Total fons propis	**150.000 €**



El valor de la participació a 1 de gener de 2014, coincideix amb els comptes anuals formulats pels administradors a la data de tancament comptable (31 de desembre de 2013).

Si sabem que a data de tancament de l'exercici fiscal (31 de desembre de 2014), els fons propis de B són 125.000 euros, d'acord amb el següent detall:

Capital	60.000 €
Reserves	90.000 €
Resultats pendents de distribució	(25.000 €)
Total fons propis	**125.000 €**



✶ Quina seria la despesa fiscalment deduïble per la Societat A?

Solució

Atenent a la norma de valoració indicada anteriorment, seria fiscalment deduïble la diferència entre el valor dels fons propis a l'inici i al tancament de l'exercici de Societat B, sempre que aquests valors s'hagin recollit en els balanços formulats o aprovats per l'òrgan competent, (Consell d'Administració o Junta General d'Accionistes):

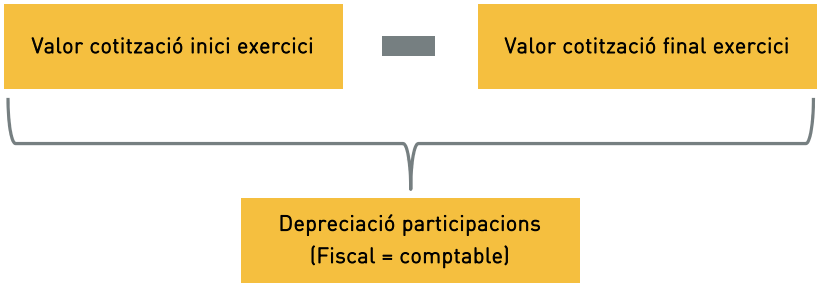
Fons propis 1 de gener de 2014	150.000 €
Fons propis 31 de desembre de 2014	125.000 €
Deteriorament fiscalment deduible	**25.000 €**

En aquest cas la societat A podria considerar com a fiscalment deduïble el deteriorament de la seva participació en B per import de 25.000 euros

➢ Deteriorament per participacions en entitats cotitzades

Per un altre costat, la depreciació de les participacions que ostenti l'obligat tributari sobre entitats que cotitzin en un mercat regulat, serà fiscalment deduïble la diferència resultant entre el valor de cotització a l'inici de l'exercici i aquell corresponent a la data de tancament.

En aquest cas, el criteri de valoració d'aquest tipus de participacions establert per la normativa fiscal coincideix amb aquell previst per la normativa comptable (actius financers de negociació), per la qual cosa no hauria de sorgir una diferència de valoració per aquest concepte.



Exemple

La societat A posseeix a 1 de gener de 2014 una participació en una societat cotitzada (Beta) per un import de 25.000 euros, (10.000 accions valorades a 2,5 euros/acció).

A data de tancament de l'exercici fiscal, les accions de Beta cotitzen a 2 euros l'acció i la societat segueix posseint 10.000 accions, de manera que el valor de la seva participació a la data de tancament seria de 20.000 euros. Així mateix, la societat cotitzada no ha distribuït dividends a compte.

En aquest sentit, a data 31 de desembre de 2014 i seguint les normes de valoració comptable, la societat A procedeix a registrar comptablement el deteriorament d'aquesta participació per import de 5.000 euros.

✶ Quina seria la despesa fiscalment deduïble al període impositiu tancat a 31 de desembre de 2014?

Solució

En base a allò disposat a l'article 11 de la Llei de l'IS, el deteriorament fiscalment deduïble per a les participacions en entitats cotitzades es correspondria amb la diferència entre el valor de cotització a l'inici i el de tancament de l'exercici:

Valor cotització a 1 de gener de 2014	25.000 €
Valor cotització a 31 de desembre de 2014	20.000 €
Deteriorament fiscalment deduible	**5.000 €**

En el cas que ens ocupa, el deteriorament fiscal per la participació a Beta seria de 5.000 euros, que coincideix amb el deteriorament comptable. Al respecte, remarcar que no s'hauria de practicar cap correcció extracomptable donat que els criteris de valoració comptables i fiscals coincideixen.

➢ Deteriorament de valors representatius de deute

L'article 11, en el seu apartat 4, preveu que seran fiscalment deduïbles les pèrdues per deteriorament de valors representatius de deute admesos a cotització en mercats regulats amb el límit de la pèrdua global, computades les variacions del valor positives i negatives, patides en el període impositiu pel conjunt d'aquests valors posseïts per l'obligat tributari admesos a cotització en aquests mercats. És a dir, únicament és deduïble la pèrdua de valor d'aquests títols considerant el conjunt dels valors, tenint en compte tant les pèrdues com les apreciacions de valor de tots els actius representatius de deute admesos a cotització.

Per últim, matisar que la normativa no preveu una regla de valoració específica per al deteriorament de valors representatius de deute no cotitzats. Tenint en consideració que la normativa fiscal no conté cap regla específica, els autors del present manual pràctic entenem que la depreciació permesa des d'un punt de vista comptable rebria la consideració de fiscalment deduïble.

Exemple

La societat Omega té la següent cartera de valors de deute cotitzats:

	Valor de mercat 1 de gener de 2014	Valor de mercat 31 de desembre de 2014	Variació
Bons d'Alfa	10.000 €	9.000 €	(1.000 €)
Bons de Beta	12.000 €	14.000 €	2.000 €
Bons de Gamma	14.000 €	13.000 €	(1.000 €)
Total	**36.000 €**	**36.000 €**	-

Quina és la despesa fiscalment deduïble per pèrdua de valor de la participació?

Solució:

En base a allò disposat a l'article 11 de la Llei, si bé a nivell individual hi ha deteriorament, les variacions positives i negatives dels valors admesos a cotització es computen de forma global, en el cas que ens ocupa, la cartera de la Societat Omega no és objecte de deteriorament fiscal sent el seu resultat de zero euros. Aquest fet no donaria lloc a cap deducció, compensant les variacions de valor positives i negatives patides en el període impositiu.

➢ **Aspectes per remarcar**

L'article 15.3 del Reglament de l'IS estableix que els criteris de valoració indicats anteriorment també resulten d'aplicació en el cas que les participacions objecte de deteriorament siguin d'entitats vinculades.

ARTICLE 12

PROVISIONS

1. Les provisions de passiu que preveu la normativa comptable o específica del sector són deduïbles fiscalment. No obstant això, no són deduïbles les relatives a retribucions a llarg termini al personal, llevat que es tracti de contribucions per retribucions al personal en els termes que preveu la normativa comptable. No obstant això, són deduïbles les contribucions dels promotors de sistemes de previsió social, sempre que es compleixin els requisits següents:

– Que siguin imputades específicament a les persones a qui es vinculin les prestacions.

– Que es transmeti de forma irrevocable el dret a la percepció de les prestacions futures.

– Que estigui externalitzat en el sentit que es transmeti la titularitat i la gestió dels recursos en què consisteixin aquestes contribucions.

2. Les despeses que, d'acord amb l'apartat anterior, no hagin resultat fiscalment deduïbles s'integren en la base de tributació del període impositiu en què s'aplica la provisió a la seva finalitat.

3. Les despeses inherents als riscos derivats de garanties de reparació i revisió són deduïbles fins a l'import necessari per determinar un saldo de provisió no superior al resultat d'aplicar a les vendes amb garanties vives a la conclusió del període impositiu el percentatge determinat per la proporció entre les despeses efectuades per fer front a les garanties derivades del període impositiu i els dos anteriors en relació amb les vendes amb garanties efectuades en els mateixos períodes impositius.

4. En conseqüència, es suprimeix el segon paràgraf de l'apartat 4 de l'article 19 de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats.

Comentari

L'article 12 de la Llei de l'IS estableix que, com a norma general, reben la consideració de fiscalment deduïbles aquelles provisions de passiu previstes per la normativa comptable o bé per l'específica del sector. De manera que els autors d'aquest manual pràctic entenem que aquelles provisions tècniques marcades per la normativa comptable sectorial (àmbit financer o assegurador, per exemple) podrien considerar-se fiscalment deduïbles.

En aquest sentit, s'entén com una provisió aquell element del passiu que té per objecte cobrir les despeses originades en el mateix exercici o en un altre d'anterior, les pèrdues o els deutes que estan clarament especificats quant a la seva naturalesa que a data de tancament de l'exercici siguin probables o certes, encara que indeterminades en la seva quantia o a la data que es produeixin.

Tot i això, el mateix article 12 de la Llei preveu una sèrie d'excepcions a la regla general esmentada; és a dir, aquest article enumera unes provisions que no reben la consideració de fiscalment deduïbles encara que des d'un punt de vista comptable la seva dotació sigui correcta. Seguidament, s'analitzen aquelles provisions en què la deducció de la seva dotació no està permesa:

➢ Provisions per retribucions a llarg termini al personal

Com a norma general, les dotacions a la provisió per cobrir les futures retribucions a llarg termini a favor del personal de l'entitat no reben la consideració de fiscalment deduïbles. Malgrat això, la norma permet considerar fiscalment deduïbles aquelles provisions de contribucions per retribucions al personal dotades en els termes que preveu la normativa comptable.

En aquest sentit, seran fiscalment deduïbles aquelles contribucions a sistemes de previsió social satisfetes per les entitats (que actuen com a promotors), sempre que es donin els requisits següents:

✓ Aquestes contribucions siguin imputades específicament a les persones a qui es vinculin les prestacions.

Per tal que aquestes provisions siguin fiscalment deduïbles, és necessari que les contribucions als sistemes esmentats siguin considerades com una part més del salari d'aquests treballadors beneficiaris (retribució en espècie). És a dir, que el salari dels treballadors afavorits amb aquests sistemes s'hauria d'incrementar amb l'import corresponent a les contribucions realitzades per l'empresa en nom seu.

✓ Que es transmeti de forma irrevocable el dret a la percepció de les prestacions futures.

És imprescindible que les prestacions derivades dels sistemes de previsió social les percebi únicament i exclusiva el beneficiari d'aquestes prestacions, és a dir, el treballador adherit a aquest sistema.

✓ Que estigui externalitzat, en el sentit que es transmeti la titularitat i la gestió dels recursos en què consisteixin aquestes contribucions.

Per últim, aquestes aportacions no rebran la consideració de despesa fiscalment deduïble en cas que sigui la mateixa entitat qui hagi organitzat de manera interna un sistema per donar cobertura a prestacions similars a aquelles cobertes pels sistemes de previsió social.

Exemple

Mensualment una gran superfície comercial realitza una aportació a un pla de pensions extern per a cadascun dels seus treballadors. Aquest pla de pensions està gestionat per una entitat bancària del país.

✶ És deduïble aquesta provisió per retribucions a llarg termini?

Aquesta provisió seria fiscalment deduïble si l'aportació estigués imputada directament a cada un dels treballadors i, si arribat el moment de la jubilació, la percepció la rebran exclusivament cadascun dels treballadors.

➢ Provisions per cobrir els riscos derivats de garanties de reparació i revisió

En funció de l'activitat desenvolupada per l'entitat és possible que hagi de dotar una provisió per cobrir les despeses a què haurà de fer front com a conseqüència de les garanties de reparació i revisió atorgades. En línies generals, aquest tipus de provisions seran dotades per aquelles entitats dedicades principalment al comerç i a distribució de béns que juntament amb la seva venda tingui adherit un període de garantia.

La normativa de l'impost, en l'article 12.3, preveu que aquesta provisió serà fiscalment deduïble sempre que l'import dotat comptablement per aquest concepte no superi el límit següent:

$$\text{Vendes amb garanties vives} \times \frac{\text{Despeses efectuades per fer front a les garanties del període impositiu i els dos anteriors}}{\text{Vendes amb garanties efectuades en el període impositiu i els dos anteriors}}$$

Exemple

La societat JKL, SA es dedica principalment a la venda i distribució d'electrodomèstics; el període de garantia dels seus productes és de 4 anys i té unes vendes amb garanties vives de 9.100.000 euros el 31.12.X:

A data de tancament de l'exercici (X), la societat ha registrat una provisió comptable per import de 79.840 euros amb la finalitat de cobrir les despeses a què haurà de fer front per possibles reparacions dels productes venuts que encara estiguin dintre del període de garantia.

Caldrà calcular quina serà la despesa fiscalment deduïble per aquest concepte per a l'exercici tancat el 31/12/X, tenint en compte les dades següents:

CONCEPTE	X-3	X-2	X-1	X	TOTAL
Vendes de productes amb garantia de 4 anys	1.900.000 €	2.000.000 €	2.500.000 €	2.700.000 €	**9.100.000 €**
Despeses per garantia	10.000 €	21.840 €	23.000 €	25.000 €	**79.840 €**

Com s'ha comentat anteriorment, aquest tipus de provisions seran fiscalment deduïbles sempre que l'import registrat comptablement per aquest concepte no superi el límit previst per l'article 12.3 de la Llei de l'IS. En aquest sentit, primer s'ha de fixar l'import que serà fiscalment deduïble per aquest concepte, a partir del càlcul següent:

$$\text{Vendes amb garanties vives} \times \frac{\text{Despeses efectuades per fer front a les garanties del període impositiu i els dos anteriors}}{\text{Vendes amb garanties efectuades en el període impositiu i els dos anteriors}}$$

$$9.100.000 \times \frac{(25.000+23.000+21.840)}{(2.700.000+2.500.000+2.000.000)} = 88.270$$

Una vegada la societat ha determinat l'import de la provisió que rep la consideració de fiscalment deduïble, s'hauria de verificar si l'import de la provisió registrada comptablement per aquest concepte és superior i, en el seu cas, determinar si procedeix practicar una correcció en el resultat comptable per aquest excés.

PROVISIÓ PER REPARACIONS	IMPORT
Provisió comptable	79.840 €
Límit provisió fiscal	88.270 €
Diferència	-8.430 €

En conseqüència, la societat no hauria de realitzar una correcció en signe positiu en el resultat comptable, ja que la provisió comptable és inferior al seu límit fiscal.

➢ Aplicació de les provisions

Aquelles provisions que no hagin resultat fiscalment deduïbles s'integren en la base de tributació del període impositiu en què s'aplica la provisió a la seva finalitat.

ARTICLE 13

DESPESES NO DEDUÏBLES

1. No són deduïbles de la base de tributació les partides següents:

a) Les que representin una retribució del patrimoni net. Queden assimilades a aquestes els pagaments efectuats als partícips no gestors en els contractes de comptes en participació.

b) Les derivades de la comptabilització de l'impost sobre societats. Tampoc tenen la consideració d'ingressos els procedents d'aquesta comptabilització.

c) Les quotes de tributació que, en el seu cas, l'obligat tributari hagi satisfet per l'impost comunal sobre els rendiments arrendataris, per l'impost comunal de radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals, i per l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries.

d) Les multes i sancions penals i administratives, i el recàrrec de constrenyiment que regula la lletra c) de l'apartat 3 de l'article 33 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

e) Les pèrdues del joc.

f) Els donatius i les liberalitats. No s'entenen compreses en aquest paràgraf les despeses per relacions públiques amb clients o proveïdors ni les que, d'acord amb els usos i costums, s'efectuïn respecte al personal de l'empresa ni les realitzades per promocionar, directament o indirectament, la venda de béns i la prestació de serveis, ni les que estiguin correlacionades amb els ingressos. En tot cas, aquestes despeses deduïbles fiscalment no poden superar l'1% de la base de tributació positiva mitjana de l'exercici corresponent i dels dos exercicis anteriors. En qualsevol cas, no es consideraran donatius ni liberalitats, les realitzades a entitats sense ànim de lucre que estiguin inscrites en el corresponent Registre oficial.

g) No obstant el previst en la lletra f), els donatius efectuats pels obligats tributaris a entitats reconegudes com a entitats sense ànim de lucre són deduïbles per la determinació de la base de tributació fins a un màxim del 10% del resultat comptable.

2. Les remuneracions a consellers i administradors vinculades específicament a l'acompliment d'aquests càrrecs només són deduïbles quan siguin previstes en els estatuts de la societat, i tenen pel perceptor la consideració de rendes subjectes a l'impost sobre societats o a l'impost sobre les activitats econòmiques, segons si es tracta d'una persona jurídica o de persones físiques, segons el cas.

Comentari

Un altre aspecte que l'obligat tributari ha de tenir en compte a l'hora de preparar la liquidació de l'IS són aquells conceptes que, per imperatiu legal, no tenen la consideració de despesa fiscalment deduïble.

Aquestes despeses fiscalment no deduïbles estan regulades a l'article 13 de la Llei de l'IS. De manera que aquelles despeses registrades comptablement per la societat que estiguin incloses en aquest article no rebran la consideració de despesa fiscalment deduïble, ni en el període impositiu en curs, ni tampoc en els períodes impositius posteriors. Per aquest motiu, aquesta diferència positiva generada serà de caràcter permanent, atès que la societat en cap moment no podrà revertir aquesta diferència.

➤ **Aspecte per remarcar**:

Quant a la qualificació d'una diferència com a permanent, s'ha de tenir en compte que té, des del punt de vista fiscal, el mateix funcionament que una diferència temporal, amb l'excepció que la permanent no es reverteix. En realitat, el fet de considerar una diferència permanent en lloc de temporal té una implicació més comptable que fiscal. És a dir, una diferència temporal comporta l'aparició d'un actiu o passiu per impostos diferits, mentre que una diferència permanent no té una correspondència en la comptabilitat de la societat.

A continuació, es detallen aquelles despeses que reben la consideració de fiscalment no deduïbles:

➢ Les despeses que representin una retribució del patrimoni net

Entre d'altres, no seran deduïbles aquells dividends satisfets als accionistes de l'entitat sempre que s'hagin registrat prèviament com a una despesa.

Cal indicar que, com a norma general, la distribució de dividends no és una despesa comptable que afecti el resultat de l'exercici. Malgrat això, és possible que una societat suporti una sèrie de despeses en nom dels seus accionistes. Davant aquesta situació, els autors entenem que aquestes despeses podrien qualificar-se de dividends en espècie. En aquests casos, entenem que aquestes despeses no serien considerades deduïbles des d'un punt de vista fiscal al ser considerades una retribució del patrimoni net.

Així mateix, queden assimilats a aquest tipus de despesa no deduïble aquells pagaments efectuats als partícips no gestors en els contractes de comptes en participació.

➢ Les despeses derivades de la comptabilització de l'IS

Tant la despesa com l'ingrés derivats de la comptabilització de l'IS tenen la consideració de despesa no deduïble i d'ingrés no computable, respectivament. De manera que el resultat després d'impostos s'hauria de corregir per aquests conceptes mitjançant un ajustament al resultat comptable, de signe positiu o negatiu segons correspongui.

En cas que l'obligat tributari registri comptablement una despesa per un impost suportat a l'estranger amb una naturalesa anàloga a l'IS, cal plantejar-se la possibilitat d'haver de practicar el corresponent ajustament extracomptable per aquest concepte.

En aquest sentit, encara que el text de l'article 13 no aclareix aquest punt, els autors d'aquest manual entenem que, des d'una interpretació finalista de la norma, la posició més correcta seria considerar que els impostos suportats a l'estranger amb una naturalesa anàloga a l'IS tampoc no són fiscalment deduïbles.

En conseqüència, l'obligat tributari hauria de corregir el resultat comptable després d'impostos amb les despeses i ingressos derivats tant de la comptabilització de l'IS andorrà com dels impostos estrangers amb naturalesa similar a aquest impost. Amb aquest ajustament de l'impost en la base de tributació i la deducció corresponent en la quota de tributació aconseguim mitigar els efectes de la doble imposició.

➢ Les quotes de tributació satisfetes en concepte d'impostos nacionals

No reben la consideració de fiscalment deduïbles, les quotes de tributació satisfetes per l'obligat tributari en concepte dels impostos següents:

- Impost comunal sobre els rendiments arrendataris.
- Impost comunal de radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals.
- Impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries.

De manera que la liquidació de l'impost haurà d'incloure una correcció en el resultat comptable per les quotes dels impostos esmentats.

Com es pot observar, aquesta correcció en el resultat pot donar lloc a una doble imposició dels rendiments gravats per aquests impostos comunals. D'una banda, la societat pot portar a terme una sèrie d'activitats que són objecte de tributació per part dels impostos comunals esmentats. D'altra banda, els rendiments d'aquestes activitats estan integrats en el resultat comptable, objecte de tributació en concepte de l'IS. Si a aquesta circumstància s'afegeix el fet que l'obligat tributari no pot considerar deduïble l'import corresponent a aquests impostos comunals, es produeix una situació de doble imposició per un mateix rendiment.

Per tal d'evitar aquesta situació excessivament gravosa per a l'obligat tributari, el mateix text normatiu preveu la possibilitat d'aplicar una deducció en la quota de tributació segons el que estableix l'article 43 de la Llei de l'impost. En particular, i sense perjudici dels nostres comentaris de l'article 43, aquesta deducció es correspondrà amb l'import satisfet prèviament per l'entitat en concepte dels impostos comunals esmentats.

Amb aquest ajustament extracomptable en la base (en signe positiu), i la seva deducció en la quota (vegeu els nostres comentaris en l'article 43), evitem la doble tributació, amb un efecte neutre en els impostos esmentats.

➢ Les multes i sancions penals i administratives

No són ficalment deduïbles, les multes i sancions penals i administratives, i el recàrrec de constrenyiment que regula la lletra c) de l'apartat 3 de l'article 33 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996:

"El recàrrec de constrenyiment, igual al 20 per 100 de la quota tributària. No obstant això, si l'ingrés o la presentació de la declaració s'efectua dins els sis mesos següents a l'acabament del termini de pagament en període voluntari, s'aplicarà un recàrrec únic del 10 per 100 amb exclusió dels interessos de demora i de les sancions que s'haguessin pogut exigir."

Les despeses registrades per l'obligat tributari en concepte de multes i sancions (tant penals com administratives) no seran deduïbles en cap exercici, d'aquesta situació es deriva una correcció en el resultat comptable.

De la mateixa manera, no són fiscalment deduïbles els recàrrecs de constrenyiment imposats per l'Administració en els supòsits regulats en l'article 33.3.c) de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

Pel que fa als interessos de demora meritats i satisfets per l'obligat tributari a l'Administració, cal tenir en compte que sí que tenen la consideració de fiscalment deduïbles atès que el text de l'article 13 no inclou aquest concepte en la relació de despeses no deduïbles. A més, s'ha de tenir en compte que els interessos de demora no tenen una finalitat sancionadora sinó que la seva finalitat és compensar l'Administració per l'ingrés fora de termini d'un deute tributari. Com que la finalitat de les multes i sancions i els interessos de demora no és la mateixa, entenem que aquests darrers sí que rebrien la consideració de despeses fiscalment deduïbles.

➢ Les pèrdues del joc

En cas que l'obligat tributari registri en el compte de pèrdues i guanys una pèrdua derivada del joc, aquesta pèrdua no tindrà la consideració de fiscalment deduïble, i haurà de procedir a practicar la corresponent correcció en el resultat comptable.

➢ Els donatius i les liberalitats

Com a norma general, les quanties satisfetes per l'obligat tributari qualificades de donatius i liberalitats no tenen la consideració de fiscalment deduïbles.

Malgrat això, el mateix article estableix una excepció a l'esmentada norma general, en entendre que les despeses per relacions públiques amb clients o proveïdors no estan incloses dintre el concepte de donatiu i liberalitat. En concret, aquestes despeses hauran de tenir com a finalitat la promoció (directa o indirecta) de la venda de béns i la prestació de serveis propis de l'activitat de l'obligat tributari. De manera que les despeses incorregudes per l'obligat tributari per aquest concepte serien fiscalment deduïbles fins a l'import màxim de l'1% de la base de tributació positiva mitjana de l'exercici corresponent i dels dos exercicis anteriors. Per aquest motiu, no seria necessari practicar cap correcció en el resultat comptable per aquest concepte.

Cal tenir en compte que l'obligat tributari haurà d'estar en posició de justificar davant de l'Administració l'origen i la naturalesa d'aquestes despeses en cas que sigui objecte d'un procediment de comprovació tributària.

Addicionalment, també s'exceptua de l'esmentada norma general aquells donatius que, d'acord amb els usos i costums, s'efectuïn envers el personal de l'empresa. De manera que si l'obligat tributari satisfà als seus treballadors una sèrie de regals, les despeses registrades per aquests regals seran fiscalment deduïbles si es consideren dintre dels usos i costums. Un exemple d'aquest tipus de despeses són aquelles suportades per les entitats en concepte dels lots de Nadal.

En qualsevol cas, l'article 13.1.f) determina que no es consideraran donatius ni liberalitats les contribucions realitzades a entitats sense ànim de lucre que estiguin inscrites en el corresponent Registre oficial, ja que a aquestes contribucions els és d'aplicació un tractament específic, previst a l'article 13.1.g).

Exemple de donatius i liberalitats

La societat EFG, SA lliura als seus principals clients uns rellotges de disseny, amb un import de 2.000 euros.

✶ Podria la societat EFG, SA deduir-se l'import d'aquests rellotges?, tenint en compte que les seves bases de tributació són les següents:

EXERCICI DE GENERACIÓ	BASE DE TRIBUTACIÓ
2013	170.000 €
2014	180.000 €
2015	220.000 €

Solució:

Com s'ha indicat anteriorment, les donacions i liberalitats no reben la consideració de despeses fiscalment deduïbles, amb l'excepció que aquestes operacions es duguin a terme dintre de la política de relacions públiques de la societat amb clients.

En aquest sentit, es podria considerar que la despesa de la compra dels rellotges de disseny adquirits per la societat EFG,SA podria ser fiscalment deduïble.

Tot i així, s'ha de tenir en compte que la Llei de l'IS estableix que aquest tipus de despeses rebran la consideració de fiscalment deduïbles sempre que no se superi el límit de l'1% de la base de tributació mitjana de l'exercici en curs i dels dos anteriors, això és de l'exercici 2015, i dels exercicis 2013 i 2014.

En aquest sentit, la base de tributació mitjana és la següent:

$$\frac{170.000+180.000+220.000}{3} = 190.000\ € \times 1\% = 1.900\ €$$

Així doncs, la societat EFG, SA únicament podria considerar com a fiscalment deduïble despeses per import de 1.900 euros. Atès que els rellotges lliurats han tingut un cost de 2.000 euros, la societat hauria de considerar l'excés de despesa suportada (100 euros) no deduïble fiscalment i, per tant, practicar una correcció de signe positiu entre el resultat comptable i la base de tributació de la societat.

Exemple

Ara bé, suposem que una altra societat, MNP, SA, inicia l'activitat l'1 de gener de 2014 i entrega als seus principals clients i proveïdors un mòbil de darrera generació. La despesa total suportada per la compra d'aquests telèfons és de 3.000 euros.

✶ Quin és l'import màxim que podria considerar la societat MNP, SA en concepte de donatius i liberalitats?, tenint en compte que la base de tributació del seu primer exercici 2014 és de 36.000 euros.

La base de tributació de l'exercici en curs i dels dos anteriors és la següent:

EXERCICI DE GENERACIÓ	BASE DE TRIBUTACIÓ
2012	0 €
2013	0 €
2014	36.000 €

La mitjana dels dos anys anteriors seria de 0 euros, ja que no hi ha base de tributació, i el període actual és de 36.000 euros, de manera que la base de tributació mitjana seria de 12.000 euros (realitzant el sumatori de 0 euros, 0 euros i els 36.000 euros, i dividit pels 3 anys), amb la qual cosa serien **120 euros** (12.000 € x 1%), l'import màxim de despesa fiscalment deduïble que podria considerar la societat MNP, SA en concepte de donatius i liberalitats.

➢ Els donatius a favor d'entitats sense ànim de lucre

Els donatius efectuats pels obligats tributaris de l'IS a favor d'entitats reconegudes com a entitats sense ànim de lucre són fiscalment deduïbles. En aquest aspecte cal remarcar que aquells donatius realitzats a entitats sense ànim de lucre no reconeguts com a tals no seran fiscalment deduïbles. Malgrat això, aquests donatius seran deduïbles sempre que l'import no superi el 10% del resultat comptable.

De manera que l'import màxim que l'obligat tributari podrà considerar fiscalment deduïble en concepte de donatius és el 10% del resultat comptable. En el supòsit que l'import de la donació sigui superior a aquest límit, l'obligat tributari haurà de practicar el corresponent ajustament per l'import de la donació que excedeix d'aquest límit.

➢ Retribucions a administradors i membres del consell d'administració

Les remuneracions dels administradors o membres del consell d'administració de les entitats andorranes tenen caràcter mercantil, en lloc de poder-se qualificar de naturalesa laboral per compte aliè. És per aquest motiu que les retribucions satisfetes per aquest concepte no poden rebre el mateix tractament fiscal que les retribucions satisfetes per l'obligat tributari a la resta de personal contractat per compte aliè.

Davant aquestes circumstàncies, l'apartat 2 de l'article 13 preveu que les remuneracions satisfetes als administradors o membres del consell d'administració únicament seran fiscalment deduïbles quan els estatuts de l'entitat continguin una obligació de retribució a l'òrgan d'administració.

En cas contrari –això és, que l'entitat satisfaci retribucions als administradors o membres del consell d'administració sense que aquesta circumstància estigui degudament recollida en els estatuts socials–, aquestes retribucions no seran fiscalment deduïbles. Aquestes remuneracions podrien rebre la qualificació de liberalitat, pel fet que l'entitat no té cap obligació legal de fer efectives aquestes retribucions.

D'altra banda, i amb la finalitat de seguir el principi de neutralitat del sistema tributari, aquesta retribució de naturalesa mercantil es considera una renda procedent d'una activitat econòmica subjecta a aquest impost quan el perceptor és una persona jurídica, i subjecta a l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques quan és una persona física. En aquest punt ens remetem als nostres comentaris de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

Les retribucions dels administradors no-residents fiscals seran deduïbles de l'IS sempre que estiguin subjectes a l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals i quan els estatuts determinin l'obligació de retribuir-los.

➤ **Aspecte per remarcar**

En el supòsit que una societat es faci càrrec de les quotes de la CASS dels seus administradors o membres del consell d'administració, aquestes quotes podrien rebre la consideració de despesa fiscalment deduïble sempre que el càrrec sigui retribuït.

Concretament, en aquests casos, els autors d'aquest llibre entenem que aquestes quotes de la CASS satisfetes per la mateixa societat serien qualificades, no com una liberalitat, sinó com una retribució addicional a aquella satisfeta pel seu càrrec d'administrador o membre del consell d'administració. De manera que aquests administradors o membres de l'òrgan d'administració haurien d'incloure aquestes quotes de la CASS com a major base de retribució a l'hora de determinar la base de tributació de l'IAE.

Malgrat això, aquestes quotes no serien fiscalment deduïbles si el càrrec d'administrador o membre del consell no tingués la naturalesa de càrrec retribuït. En aquest darrer cas, aquests imports serien considerats liberalitats i per tant no serien deduïbles segons el contingut d'aquest article 13.

ARTICLE 14

ES SUPRIMEIX

Comentari

Amb la Llei 17/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'IS se suprimeix el contingut de l'article 14 de la Llei.

ARTICLE 15

REGLES DE VALORACIÓ

1. Els elements patrimonials es valoren segons el preu d'adquisició o el cost de producció, determinat d'acord amb les regles que estableix el Pla general de comptabilitat.

2. Es valoren pel seu valor normal de mercat els elements patrimonials següents:

a) Els transmesos o adquirits a títol lucratiu.

b) Els aportats a entitats i els valors rebuts en contraprestació.

c) Els transmesos als socis per causa de dissolució, separació d'aquests socis, reducció del capital amb devolució d'aportacions, repartiment de la prima d'emissió i distribució de beneficis.

d) Els transmesos en virtut de fusió, absorció i escissió total o parcial.

e) Els adquirits per permuta.

f) Els adquirits per canvi o conversió.

S'entén per "valor normal del mercat" el que hagi estat acordat en condicions normals entre parts independents en transaccions o negocis jurídics idèntics o similars.

3. En els casos que preveuen les lletres a), b), c) i d) de l'apartat anterior, l'entitat transmissora integra en la seva base de tributació la diferència entre el valor normal de mercat dels elements transmesos i el seu valor a efectes comptables o fiscals, si aquest valor és diferent d'aquell.

En els casos que preveuen les lletres e) i f) de l'apartat anterior, les entitats integren en la base de tributació la diferència entre el valor normal del mercat dels elements adquirits i el valor comptable o fiscal dels lliurats.

En l'adquisició a títol lucratiu, l'entitat adquirent integra en la seva base de tributació el valor normal de mercat de l'element patrimonial adquirit.

La integració en la base de tributació de les rendes a què es refereix aquest article s'ha d'efectuar en el període impositiu en què es realitzin les operacions de les quals deriven aquestes rendes.

A l'efecte del que preveu aquest apartat, no s'entenen com a "adquisicions a títol lucratiu" les subvencions.

4. En la reducció de capital amb devolució d'aportacions s'integra en la base de tributació de les entitats que siguin socis o partícips l'excés del valor normal de mercat dels elements rebuts sobre el valor comptable o fiscal de la participació.

La mateixa regla s'aplica en el cas de distribució de la prima d'emissió d'accions o participacions.

5. En la distribució de beneficis s'ha d'integrar en la base de tributació de les entitats que siguin socis o partícips el valor normal de mercat dels elements rebuts.

6. En la dissolució d'entitats i separació de les entitats que siguin socis o partícips s'integra en la base de tributació d'aquests socis o partícips la diferència entre el valor normal de mercat dels elements rebuts i el valor comptable o fiscal de la participació anul·lada.

7. En la fusió, absorció o escissió total o parcial s'integra en la base de tributació dels socis persones jurídiques la diferència entre el valor normal del mercat de la participació rebuda i el valor comptable o fiscal de la participació anul·lada.

8. La reducció de capital la finalitat de la qual sigui diferent de la devolució d'aportacions no determina per a les entitats que siguin socis o partícips rendes, positives o negatives, integrables en la base de tributació.

Comentari

L'article 15 de la Llei de l'IS és un article clau dintre de la normativa de l'impost pel fet que dóna a l'obligat tributari les regles que ha de seguir a l'hora de valorar els béns i drets adquirits i transmesos en una sèrie d'operacions societàries.

Seguidament, s'analitzen les regles de valoració previstes en l'article esmentat:

➢ Regla de valoració general

Com a norma general, els elements patrimonials integrats en l'actiu de l'obligat tributari es valoren, des d'un punt de vista fiscal, segons el seu preu d'adquisició o el cost de producció, determinat aquest darrer en funció de les regles que estableix el Pla general de comptabilitat.

De manera que el valor fiscal dels elements de l'actiu, bé adquirits de tercers o bé produïts per ell mateix, coincidiria amb el preu que n'hagi pagat o amb el seu cost de producció intern.

Així mateix, cal precisar que aquesta norma de valoració s'ha de considerar conjuntament amb les regles de valoració de l'article 16, d'aplicació en els casos en què les transaccions s'hagin realitzat entre entitats vinculades.

➢ Regla de valoració en casos d'operacions societàries

L'article 15.2 de la Llei de l'impost preveu que es valoraran al valor de mercat els elements patrimonials (béns i drets) en el marc de les situacions següents:

a. Els elements transmesos a títol lucratiu, és a dir, aquells transmesos sense rebre cap tipus de contraprestació a canvi.

b. Els elements aportats a entitats i els valors rebuts en contraprestació.

c. Els elements transmesos als socis per causa de dissolució, separació d'aquests socis, reducció del capital amb devolució d'aportacions, repartiment de la prima d'emissió i distribució de beneficis.

d. Els elements transmesos en virtut de fusió, absorció i escissió total o parcial.

e. Els elements adquirits per permuta.

f. Els elements adquirits per canvi o conversió.

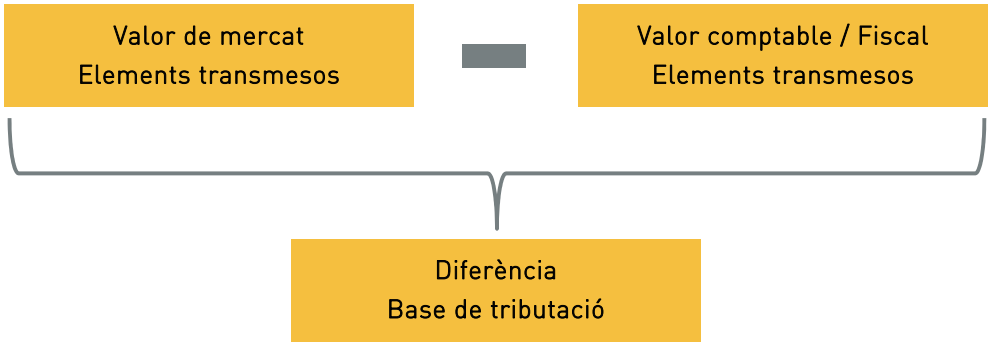
Els elements adquirits i transmesos en les situacions indicades anteriorment, des d'un punt de vista fiscal, s'han de valorar pel seu preu de mercat. S'entén per valor de mercat el valor que hagi estat acordat en condicions normals entre parts independents en el marc de transaccions o negocis jurídics idèntics o similars.

De manera que si els elements adquirits o transmesos s'han valorat des d'un punt de vista comptable a un valor inferior al valor de mercat exigit per la normativa fiscal, la liquidació de l'IS hauria de incloure la corresponent correcció en el resultat comptable per aquest concepte.

➢ Regles de valoració del transmissor

Seguint la disposició general de valoració esmentada anteriorment, l'obligat tributari que transmet béns o drets ha de valorar-los al preu de mercat. Posteriorment, sobre aquest valor de transmissió l'obligat tributari haurà de computar el rendiment obtingut, que haurà d'integrar-se en la base de tributació tenint en compte les regles següents:

✓ L'entitat transmissora haurà d'integrar en la seva base de tributació la diferència entre el valor normal de mercat dels elements entregats i el seu valor comptable, o fiscal en cas que aquest darrer no coincidís amb el comptable.



Aquesta norma de valoració és d'aplicació a les operacions següents:

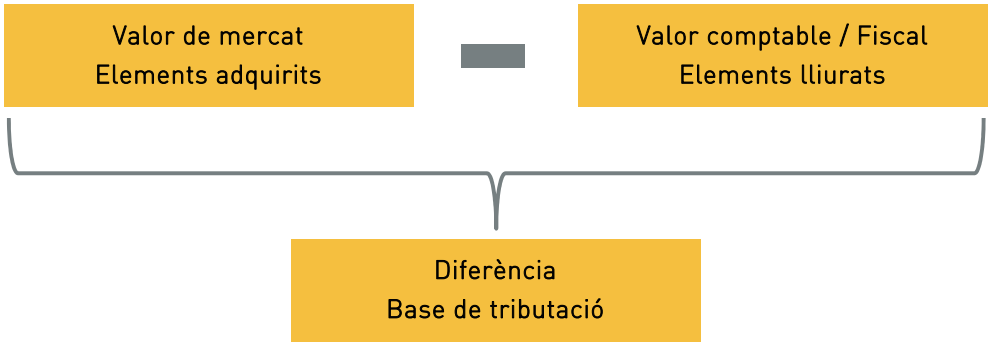
a. Els elements transmesos a títol lucratiu, és a dir, aquells transmesos sense rebre cap tipus de contra-prestació a canvi.

b. Els elements aportats a entitats i els valors rebuts en contraprestació.

c. Els elements transmesos als socis per causa de dissolució, separació d'aquests socis, reducció del capital amb devolució d'aportacions, repartiment de la prima d'emissió i distribució de beneficis.

d. Els elements transmesos en virtut de fusió, absorció i escissió total o parcial.

✓ Quant a les operacions de permuta i/o canvi, cadascuna de les entitats involucrades en la transacció inclourà en la seva base de tributació la diferència entre el valor normal del mercat de l'element adquirit i el valor comptable o fiscal (en cas que ambdós fossin diferents) de l'element lliurat.



➢ Regla de valoració adquirent: operacions a títol lucratiu

Una de les operacions que dóna lloc a una regla de valoració particular és aquella realitzada a títol lucratiu, és a dir, el transmitent no percep cap contraprestació a canvi dels elements (béns o drets) lliurats. L'exemple clàssic d'aquest tipus de transaccions és la donació.

En aquests casos, l'entitat adquirent no ha satisfet cap tipus de contraprestació com a conseqüència d'haver rebut aquests elements. De manera que en aquesta societat es posa de manifest un rendiment que es correspon amb el valor de mercat de l'element rebut. En aquest sentit, aquest rendiment haurà de ser objecte de tributació i la base de tributació de la societat adquirent haurà d'incrementar-se per aquest import (sempre que el resultat comptable del període impositiu no prevegi aquest rendiment).

Pel que fa a la valoració en seu del transmitent d'aquest tipus d'operacions, ens remetem als nostres comentaris anteriors.

Per últim, cal indicar que les subvencions no reben la consideració d'adquisicions a títol lucratiu, per la qual cosa no els és d'aplicació aquesta norma de valoració.

Exemple

La societat YPP, SA té en propietat, el 30 de setembre de 2014, un giny mecànic comptabilitzat d'acord amb el detall següent:

Cost	3.000.000 €
Amortització acumulada	(1.800.000 €)
Valor net comptable	1.200.000 €

En la data esmentada, la societat YPP, SA decideix regalar a títol gratuït el giny mecànic a la societat RFO, SA. Si sabem que el valor de mercat d'aquest giny és de 1.500.000 euros, es demana:

1) Quin és l'efecte comptable de la transacció en la comptabilitat de la societat YPP,SA?

2) Quin és l'efecte de la transacció en la base de tributació de la societat RFO, SA?

Esquema de la transacció

Societat YPP, SA:

1) El Pla general de comptabilitat d'Andorra tractaria l'esmentada operació d'acord amb el següent:

Resultat comptable: valor transmissió – VTC → pèrdua

Resultat comptable: Ø <1.200.000 €> = <1.200.000 €>

Si la societat no hagués realitzat cap més operació, la pèrdua comptable de l'any 2014 seria d'1.200.000 euros.

2) L'article 15 de la Llei estableix que les operacions (independentment de la seva comptabilització) s'hauran de valorar a preu de mercat. En conseqüència, el benefici fiscal de l'operació de la societat YPP, SA, seria com segueix:

Si el resultat comptable de la Societat YPP, SA és el següent: (1.200.000) euros, la societat hauria de practicar el següent ajustament en la base de tributació; un resum de l'esquema de la quota de tributació de l'impost seria:

Resultat comptable	(1.200.000 €)
Ajustament	1.500.000 €
Base de tributació	300.000 €
Tipus de gravamen	10%
Quota de tributació	**30.000 €**

Per tant, la societat YPP, SA hauria de tributar per la diferència entre el valor de mercat i el valor net comptable del giny mecànic, independentment del seu resultat comptable.

Societat RFO, SA:

D'altra banda, la societat RFO, SA ha adquirit un giny a valor de mercat per import d'1.500.000 euros. Aquesta adquisició representa un ingrés extraordinari d'1.500.000 euros. La societat hauria de realitzar l'esquema de liquidació següent:

Resultat comptable	1.500.000 €
Ajustament	-
Base de tributació	1.500.000 €
Tipus de gravamen	10%
Quota de tributació	**150.000 €**

La societat RFO, SA ha obtingut un resultat comptable per 1.500.000 euros, coincidint amb el valor de mercat del giny mecànic adquirit. Atès que la base comptable i la base fiscal coincideixen, no procedeix practicar un ajustament extracomptable.

➢ Regla de valoració adquirent: distribució de beneficis

Una entitat, quan decideix en junta d'accionistes, la distribució de beneficis, també decideix si en lloc d'entregar l'import dinerari ho farà amb el lliurament de determinats elements, és a dir, un dividend en espècie.

La Llei dóna el mateix tractament fiscal als beneficis distribuïts en espècie que als dineraris, ja que d'una altra manera estaria incentivant indirectament una opció respecte de l'altra. De manera que, si els beneficis distribuïts

de forma dinerària s'integren a la base de tributació per la totalitat de l'import lliurat, aquest mateix tractament haurà de donar-se als beneficis distribuïts en espècie. De manera que els socis o partícips hauran d'integrar a la seva base de tributació el valor de mercat de l'element lliurat en concepte de dividends.

S'ha de tenir en compte que aquesta regla de valoració només serà d'aplicació en cas que el soci o partícip tingui la consideració d'obligat tributari de l'IS.

➢ Regla de valoració adquirent: dissolució o separació d'entitats

En els casos en què una entitat és objecte de dissolució o separació, reparteix entre els seus socis o partícips els elements patrimonials que resten a l'entitat en funció del seu grau de participació. En conseqüència, els socis o partícips integren en el seu patrimoni empresarial aquests elements i es generen uns rendiments que hauran de ser objecte d'integració en la base de tributació.

En particular, aquests socis o partícips hauran d'integrar en la seva base de tributació la diferència entre el valor de mercat dels elements adquirits i el valor comptable o fiscal (en cas que ambdues xifres no coincideixin) de la seva participació anul·lada.

Aquesta regla de valoració únicament resulta d'aplicació en els casos en què els socis o partícips tinguin la consideració d'obligats tributaris de l'impost.

➢ Regla de valoració adquirent: fusió, absorció o escissió total o parcial

En els supòsits de fusió, absorció o escissió total o parcial, els socis o partícips de les entitats absorbides o escindides reben participacions de les noves societats creades com a contraprestació d'aquelles anul·lades a conseqüència de la fusió o escissió.

La seva base de tributació haurà d'integrar la diferència entre el valor normal de mercat de la participació rebuda i el valor comptable o fiscal de la participació anul·lada. En aquest sentit, el valor de mercat de les participacions lliurades inclourà aquelles plusvàlues tàcites dels elements patrimonials que conformen l'actiu de les entitats, les participacions de les quals es lliuren.

Per últim, cal tenir en compte que la Llei de l'impost no ofereix una definició específica sobre aquestes operacions societàries. Per aquest motiu, s'haurà de recórrer a la definició donada per la legislació mercantil que resulti d'aplicació.

➢ Regla de valoració adquirent: reducció de capital

Els socis o partícips d'una entitat que acorda la reducció de capital no haurien d'integrar en la seva base de tributació les rendes, positives o negatives, que es generin com a conseqüència d'aquestes operacions. És a dir, l'apartat 8 de l'article 15 de la Llei preveu que les rendes derivades d'aquest tipus d'operacions no són susceptibles de ser incloses en la base de tributació dels socis o partícips.

Addicionalment, cal tenir en compte que aquesta disposició únicament és d'aplicació en aquelles reduccions de capital amb una finalitat diferent a la devolució d'aportacions. En aquest darrer cas, cal recordar que el mateix article 15 estableix una regla de valoració específica, la qual ha estat objecte d'anàlisi anteriorment.

➢ Imputació temporal dels rendiments

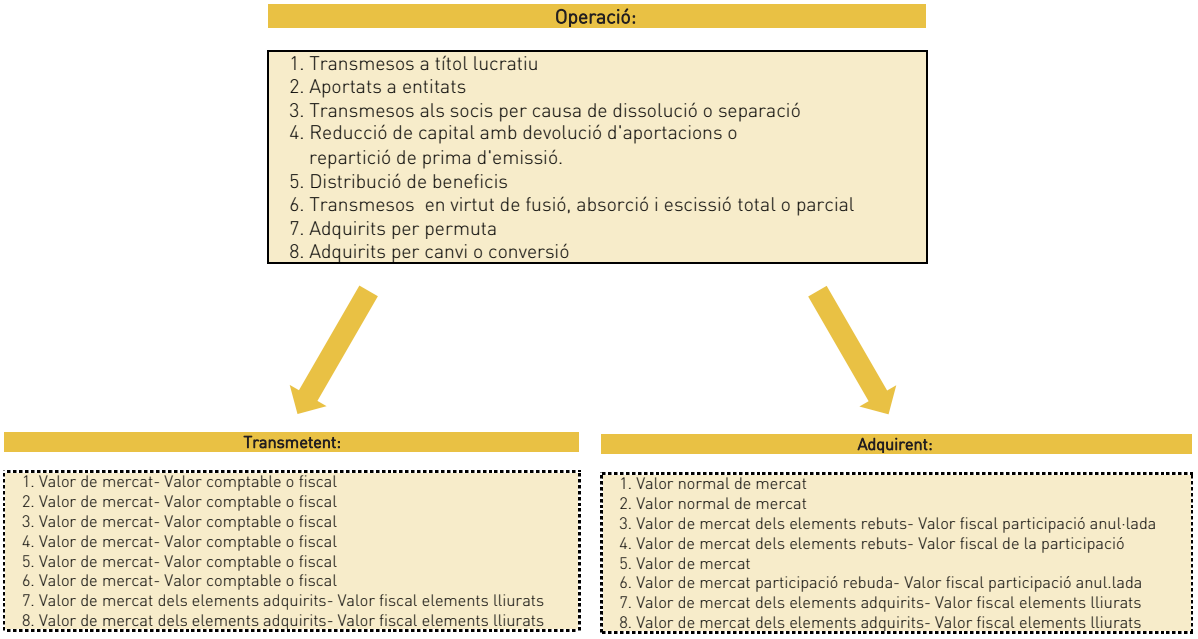
Com s'ha analitzat anteriorment, en la majoria dels casos el rendiment resultant de l'aplicació de les normes de valoració previstes en l'article 15 coincideix amb aquell integrat en el seu resultat comptable. Davant aquesta situació, no procedeix practicar cap ajustament en la base de tributació atès que els criteris comptables i fiscals coincideixen.

Malgrat això, és possible que es donin situacions en què la valoració comptable i fiscal no coincideix; en aquest cas s'ha d'integrar en la base de tributació la diferència corresponent, generalment mitjançant una correcció positiva o negativa, segons correspongui.

Pel que fa al moment en el qual l'obligat tributari ha d'integrar la diferència esmentada, s'ha de tenir en compte que aquesta correcció s'ha de practicar en la liquidació de l'impost corresponent al període impositiu en el qual es realitzin les operacions que originen dita diferència. Com es pot observar, en aquests casos és d'aplicació la regla general de la meritació dels rendiments prevista en l'article 19 de la Llei; als comentaris d'aquest darrer article ens remetem per a una anàlisi més exhaustiva sobre aquest punt.

➢ Resum de la tributació de les operacions societàries

A continuació s'adjunta un quadre en què es resumeixen les normes de valoració juntament amb la tributació de les operacions societàries enumerades en l'article 15 de la Llei de l'IS:



ARTICLE 16

OPERACIONS VINCULADES

1. Es considera que hi ha vinculació quan unes mateixes persones o entitats participen directament o indirectament en la direcció, el control o el capital de dues entitats. En tot cas, es consideren "persones o entitats vinculades" les següents:

a) Una entitat i els seus socis o partícips.

b) Una entitat i els seus consellers o administradors de fet o de dret.

c) Una entitat i els cònjuges o persones unides per relacions de parentiu, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat fins al tercer grau dels socis o partícips, consellers o administradors.

d) Una entitat i una altra entitat participada per la primera indirectament, almenys, en el 25 per cent del capital social o del patrimoni net.

e) Dues entitats que pertanyin a un grup.

f) Dues entitats en les quals els mateixos socis o partícips o els seus cònjuges, o persones unides per relacions de parentiu, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat fins al tercer grau, participin, directament o indirectament, almenys, en el 25 per cent del capital social o del patrimoni net.

g) Una entitat resident fiscal en territori andorrà i els seus establiments permanents a l'estranger.

h) Una entitat no-resident fiscal en territori andorrà i els seus establiments permanents en el territori esmentat.

2. En els casos en què la vinculació es defineixi segons la relació "socis o partícips-entitat", la participació ha de ser igual o superior al 15 per cent, o al 3 per cent si es tracta de valors admesos a negociació en un mercat secundari.

Així mateix, hi ha grup, a l'efecte d'aquest article, quan una societat posseeixi, directament o indirectament, el control d'una altra o d'altres. En particular, es presumeix que hi ha control quan una societat, que es qualifica com a dominant, es trobi en una relació amb una altra societat, que es qualifica com a dependent, quan posseeixi la majoria dels drets de vot.

3. Les operacions realitzades entre persones o entitats vinculades es valoren pel seu valor normal de mercat. S'entén per valor normal de mercat el que haurien convingut persones o entitats independents en condicions de lliure competència.

4. El ministeri encarregat de les finances pot comprovar que les operacions realitzades entre persones o entitats vinculades s'han valorat pel seu valor normal de mercat i practicar, en el seu cas, les correccions valoratives oportunes respecte de les operacions subjectes a aquest impost, a l'impost sobre la renda d'activitats econòmiques i a l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals. El ministeri encarregat de les finances queda vinculat pel nou valor respecte la resta de persones o entitats vinculades.

La valoració administrativa no pot generar per aquest impost ni, en el seu cas, per l'impost sobre la renda d'activitats econòmiques o per l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals d'una renda superior a l'efectivament derivada de l'operació per al conjunt de les persones o entitats que l'haguessin realitzat.

5. Els obligats tributaris que realitzin operacions vinculades poden sol·licitar al ministeri encarregat de les finances la seva assistència a l'efecte de la determinació i la fixació del valor normal de mercat de les seves operacions vinculades amb caràcter previ a la seva realització. Aquesta sol·licitud s'ha d'acompanyar d'una proposta de valoració fonamentada en el valor de mercat amb una descripció dels fets i les circumstàncies de les operacions de què es tracti i una descripció del mètode proposat.

El ministeri encarregat de les finances pot establir acords previs de valoració amb administracions tributàries d'altres països en el marc de convenis de doble imposició, a l'efecte de determinar conjuntament el valor normal de mercat de les operacions de l'obligat tributari.

L'acord de valoració a què s'arriba entre l'obligat tributari i el ministeri encarregat de les finances té efectes respecte de les operacions realitzades amb posterioritat a la data en què s'aprovi, i té validesa durant els períodes impositius que es concretin en l'acord. Així mateix, en l'acord es pot establir que els seus efectes arribin a les operacions del període impositiu en curs, així com a les operacions realitzades en períodes impositius anteriors, sempre que no hagin estat objecte de regularització per part del ministeri encarregat de les finances.

En el cas de variació significativa de les circumstàncies econòmiques existents en el moment de l'aprovació de l'acord entre el ministeri encarregat de les finances i l'obligat tributari, l'acord esmentat ha de ser modificat de comú acord per adequar-lo a les noves circumstàncies econòmiques o, en cas que no s'arribi a un acord, ha de ser cancel·lat. La informació subministrada en el marc d'aquest procediment no pot ser utilitzada per a fins diferents dels que preveu aquest apartat per part del ministeri encarregat de les finances.

Reglamentàriament s'han de desenvolupar els principis establerts en relació amb els acords previs de valoració, especialment les normes relatives a la presentació de les propostes i els contactes preliminars, l'articulació dels acords, la comprovació administrativa de la seva correcta aplicació, la pròrroga, la modificació, la cancel·lació i la revocació d'aquests acords.

El ministeri encarregat de les finances ha de notificar a l'obligat tributari sol·licitant la seva decisió d'acceptar o rebutjar la posada en marxa o l'aplicació del procediment que estableix aquest precepte en un termini no superior a sis mesos, a comptar de la data en què la sol·licitud hagi tingut entrada en qualsevol dels registres del ministeri encarregat de les finances o des de la data d'esmena a requeriment d'aquest ministeri. Si transcorre aquest termini sense haver-se produït una resolució expressa, la sol·licitud, quan hagi estat acompanyada d'una proposta raonada de valoració, s'entén estimada.

6. Sense perjudici del que preveuen els apartats anteriors, les despeses financeres incorregudes per entitats residents fiscals corresponents a operacions realitzades, directament o indirectament, amb persones físiques residents fiscals vinculades o amb persones o entitats no-residents fiscals vinculades no tenen la consideració de despeses deduïbles fiscalment, excepte si l'obligat tributari prova que aquest finançament s'ha acordat en condicions equiparables a les de mercat entre parts independents.

Comentari

Les regles de valoració contingudes en l'article 16 resulten d'aplicació únicament a aquelles operacions i transaccions dutes a terme entre entitats vinculades. De manera que el primer pas és analitzar el concepte d'entitats vinculades amb la finalitat de delimitar quines entitats reben aquesta consideració per tal de poder aplicar aquestes regles de valoració.

➢ Delimitació del concepte d'entitats vinculades

A efectes de l'IS, reben la consideració de persones o entitats vinculades les detallades a continuació:

PERSONES O ENTITATS VINCULADES

- ✓ Una entitat i els seus socis o partícips.
- ✓ Una entitat i els seus consellers o administradors de fet o de dret.
- ✓ Una entitat i els cònjuges o persones unides per relacions de parentiu, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat fins al tercer grau dels socis o partícips, consellers o administradors.
- ✓ Una entitat i una altra entitat participada per la primera indirectament, almenys, en el 25 per cent del capital social o del patrimoni net.
- ✓ Dues entitats que pertanyin a un grup.
- ✓ Dues entitats en les quals els mateixos socis o partícips o els seus cònjuges, o persones unides per relacions de parentiu, en línia directa o col·lateral, per consanguinitat fins al tercer grau, participin, directament o indirectament, almenys, en el 25 per cent del capital social o del patrimoni net.
- ✓ Una entitat resident fiscal en territori andorrà i els seus establiments permanents a l'estranger.
- ✓ Una entitat no-resident fiscal en territori andorrà i els seus establiments permanents en el territori esmentat.

Com es pot observar del quadre resum anterior, hi ha casos en què la vinculació ve determinada per una relació de participació entre les persones i/o entitats vinculades. En aquesta participació s'han d'observar els requisits següents:

✓ El percentatge de participació ha de ser igual o superior al 15 per cent o al 3 per cent en cas que es tracti de valors admesos a negociació en un mercat secundari.

✓ Aquesta participació mínima es pot posseir tant de manera directa com indirecta.

D'altra banda, la Llei de l'IS presumeix que hi ha vinculació, a efectes de l'article 16, sempre que una entitat tingui el control (directe o indirecte) sobre la resta d'entitats. Així mateix, hi ha grup, a l'efecte d'aquest article, quan una societat o persona posseeixi, directament o indirectament, el control sobre una altra o altres participades. Concretament, aquesta situació de control es produeix quan una entitat posseeix la majoria dels drets de vot d'altres societats participades.

➢ Valoració de les operacions vinculades

Una vegada s'ha determinat les entitats amb les quals hi ha una relació de vinculació, el pas següent és determinar el valor que correspon a les transaccions dutes a terme per les parts esmentades. En aquest sentit, l'apartat 3 de l'article 16 de la Llei de l'IS estableix que les operacions entre entitats vinculades s'hauran de valorar segons el seu preu normal de mercat.

En aquest punt, s'ha de recordar que, des d'un punt de vista de l'IS, el valor normal de mercat és aquell que fixarien dos parts independents en una operació amb característiques similars.

D'altra banda, pel que fa a la determinació del valor normal de mercat s'ha de tenir en compte que la normativa fiscal vigent no inclou els mètodes de valoració que podrien ser observats a l'hora de determinar el valor de mercat, per la qual cosa els autors d'aquest manual entenem que l'Administració tributària hauria d'acceptar els criteris i mètodes de càlcul utilitzats per l'obligat tributari i que siguin generalment acceptats, sempre que tinguin una coherència econòmica.

➢ Potestat de l'Administració tributària de comprovació

La Llei de l'IS dóna plena potestat a l'Administració tributària per entrar a verificar i comprovar que la valoració de les transaccions realitzades entre entitats vinculades és d'acord al valor de mercat.

En el supòsit que el personal de l'Administració conclogui que la valoració de les operacions vinculades no s'ajusta al preu normal de mercat, s'haurà de proposar una regularització d'aquesta valoració. La regularització es materialitzarà, normalment en que l'Administració proposarà incrementar la base de tributació; serà l'import d'aquest increment el defecte de la valoració determinat per l'Administració, durant les seves actuacions de comprovació.

Una vegada que l'Administració ha determinat el valor de mercat que resulta d'aplicació a una transacció entre parts vinculades, aquest valor té efectes vinculants per a la mateixa Administració. Això implica que l'Administració no podrà entrar a valorar la mateixa operació una altra vegada i haurà de tenir en compte en futures revisions el valor atorgat en la primera comprovació.

Exemple

La societat SNM, SA realitza una venda de serveis professionals (assessorament fiscal) a una societat, ASL, SA, (vinculada) per un preu de 3.000 euros. Malgrat això, el preu de mercat d'aquests serveis és de 5.000 euros.

✶ Cal determinar la base de tributació de l'IS de la societat SNM, SA, tenint en compte que el resultat comptable de la societat SNM, SA és de 12.000 euros.

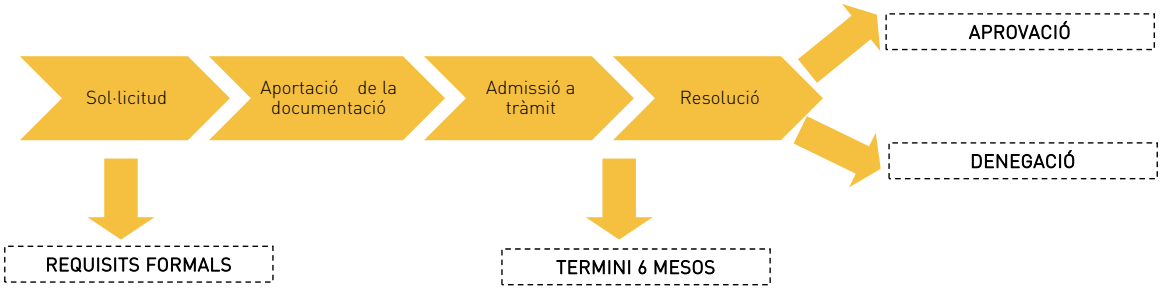
Resultat comptable	12.000 €
Ajustament- correcció valorativa	2.000 €
Base de tributació	14.000 €
Tipus de gravamen	10%
Quota de tributació	**1.400 €**

➢ Procediment de sol·licitud d'assistència de valoració

L'apartat 5 de l'article 16 de la Llei de l'IS dóna la possibilitat a l'obligat tributari de sol·licitar assistència a l'Administració tributària a l'hora de fixar el valor normal de mercat de les operacions realitzades entre entitats vinculades.

Pel que fa a aquest procediment de sol·licitud, s'ha de tenir en compte que el fet d'acollir-s'hi té caràcter voluntari i que, per tant, l'obligat tributari pot optar lliurament per sol·licitar aquest tipus d'assistència per tal de determinar el preu de mercat de les operacions amb parts vinculades.

Seguidament s'analitza el procediment que haurà de seguir l'obligat tributari en cas que sol·liciti a l'Administració tributària l'assistència de valoració. Les fases d'aquest procediment estan definides en l'article 8 del Reglament de l'IS, amb l'esquema següent:



✓ Inici del procediment: presentació de la sol·licitud

El primer tràmit que haurà d'observar l'obligat tributari és presentar davant el ministeri de Finances la sol·licitud d'assistència corresponent. Si bé el Govern a la data de publicació d'aquest manual no ha aprovat cap formulari que s'hagi d'emprar per poder presentar aquesta sol·licitud, entenem que pot materialitzar-se mitjançant un escrit presentat i dirigit a l'òrgan corresponent del ministeri de Finances.

Aquest escrit de sol·licitud ha d'anar acompanyat d'una proposta de valoració que fonamentarà i justificarà el valor de mercat que l'obligat tributari considera més adient. Així mateix, aquesta valoració ha d'incloure una descripció dels fets juntament amb les circumstàncies de les operacions de què es tracti. S'ha de tenir en compte que aquesta sol·licitud s'ha de presentar abans que les operacions vinculades objecte de valoració es portin a terme, per la qual cosa en podrien quedar excloses aquelles transaccions que ja s'hagin iniciat o dut a terme una vegada s'inicïi aquest procediment.

Com es pot observar, el fet d'optar per la sol·licitud d'assistència no evita que l'obligat tributari hagi de realitzar una valoració inicial de les operacions vinculades, la qual serà confirmada posteriorment per l'Administració.

Addicionalment, aquesta sol·licitud de valoració ha de reflectir que totes les persones que hi tenen vinculació són coneixedores d'aquesta sol·licitud i que n'accepten el contingut. De moment no està definit quin tipus de documentació requerirà l'Administració per entendre completat aquest punt. Davant aquesta situació, entenem que l'aportació de l'acta de la junta d'accionistes en què s'acorda la presentació d'aquesta sol·licitud seria un mitjà de prova suficient.

✓ Documentació que cal aportar juntament amb la sol·licitud

Addicionalment a aquells punts que s'han d'incloure en la sol·licitud d'assistència en la valoració de les operacions vinculades, s'ha de tenir en compte que, juntament amb l'escrit de sol·licitud d'assistència, s'ha de presentar la documentació següent:

DOCUMENTACIÓ RELATIVA AL GRUP AL QUAL PERTANYI L'OBLIGAT TRIBUTARI

- ✓ Una descripció de l'estructura organitzativa, jurídica i operativa del grup.
- ✓ Una identificació de les entitats que formen part del grup que efectuen operacions vinculades i que afecten les operacions fetes per l'obligat tributari.
- ✓ Una descripció de la naturalesa, la importància i els fluxos de les operacions vinculades entre les entitats de grup quan afecten les operacions fetes per l'obligat tributari, juntament amb els canvis relatius a períodes impositius o a liquidacions anteriors.
- ✓ Una descripció de les funcions exercides i dels riscos assumits per les entitats del grup quan afecten les operacions fetes per l'obligat tributari.
- ✓ Una relació de la titularitat de les patents, les marques, els noms comercials i altres actius intangibles quan afecten les operacions efectuades per l'obligat tributari, així com l'import de les contraprestacions derivades de la seva utilització.
- ✓ Una descripció de la política del grup en relació amb els preus de transferència que inclogui el mètode o els mètodes de fixació dels preus adoptats pel grup i que en justifiqui l'adequació al principi de lliure competència.
- ✓ Una relació dels acords de repartiment de costos i els contractes de prestació de serveis entre entitats del grup quan afecten les operacions efectuades per l'obligat tributari.
- ✓ Una relació dels acords previs de valoració o els procediments amistosos celebrats o en curs relatius a les entitats del grup quan afecten les operacions efectuades per l'obligat tributari.
- ✓ La memòria del grup o, si no n'hi ha, un informe anual equivalent.

DOCUMENTACIÓ RELATIVA A L'OBLIGAT TRIBUTARI

- ✓ Noms, cognoms, raó social o denominació completa, domicili fiscal, NRT de l'obligat tributari, si escau, i de les entitats amb les quals efectua les operacions, i una descripció detallada de la naturalesa, les característiques i els imports de les operacions.
- ✓ Una explicació relativa al mètode de valoració escollit, els motius, l'aplicació i el valor que en resulta.
- ✓ Criteris de repartiment de les despeses en concepte de serveis prestats conjuntament a favor de les entitats o les persones vinculades i, si escau, els corresponents acords de repartiment de despeses.
- ✓ Qualsevol informació rellevant que l'obligat tributari hagi requerit per determinar el valor de les operacions vinculades.

✓ Admissió a tràmit

Una vegada presentada la sol·licitud, el ministeri de Finances analitzarà la sol·licitud juntament amb la documentació presentada per l'obligat tributari amb la finalitat de verificar si reuneix els requisits formals exigits per la normativa de l'IS.

Un cop revisada la sol·licitud juntament amb els documents adjunts, el personal de l'Administració té potestat per requerir a l'obligat tributari l'aportació de documentació complementària i/o els aclariments que consideri convenients. En aquest cas, l'obligat tributari haurà de donar compliment al requeriment de l'Administració per tal que el procediment segueixi en curs.

Així mateix, el ministeri de Finances pot acordar no admetre a tràmit la proposta en cas que es doni alguna de les circumstàncies següents:

- La proposta de valoració no inclou fonament suficient per determinar el valor de mercat.
- L'Administració, en anteriors ocasions, ja ha desestimat propostes de valoració substancialment iguals a la proposta formulada.
- Qualsevol altra circumstància que generi dubtes quant a la determinació del valor.

Davant aquesta situació l'Administració haurà de notificar la seva resolució a l'obligat tributari i haurà d'estar suficientment motivada i justificada.

En relació amb el termini de què disposa l'Administració per resoldre l'admissió a tràmit de la sol·licitud d'assistència, s'ha de tenir en compte que aquesta resolució s'ha de notificar a l'obligat tributari en el termini de 6 mesos. El compliment d'aquest termini és d'aplicació tant si la decisió de l'Administració és d'acceptar la sol·licitud com de rebutjar el procediment proposat.

Aquest termini de 6 mesos es computa des de la data d'entrada al registre de la sol·licitud o bé des de la data en que es va realitzar la darrera esmena a requeriment per part del ministeri.

En aquesta situació, és d'aplicació la teoria del silenci administratiu positiu. És a dir, a falta d'una resolució expressa en el termini atorgat, s'entén que la sol·licitud ha estat admesa a tràmit. Per tant, el procediment per a l'assistència de valoració s'entén que prossegueix.

✓ Emissió de la resolució administrativa

Una vegada admesa a tràmit la sol·licitud de l'obligat tributari d'assistència de valoració, el personal de l'Administració revisarà la documentació adjunta a la sol·licitud i verificarà la valoració que correspon a les operacions realitzades entre entitats vinculades.

Posteriorment, el ministeri de Finances procedirà a emetre i a notificar la seva resolució. El contingut pot ser una de les opcions següents:

- Aprovació de la proposta de valoració presentada per l'obligat tributari. En aquest cas, l'Administració confirma totalment la valoració proposada per l'obligat tributari i no té cap regularització per proposar.

- Aprovació d'una proposta de valoració que difereix de la proposta inicialment proposada per l'obligat tributari. En aquest cas, l'Administració està parcialment d'acord amb la valoració proposada per l'obligat tributari però la resolució de l'Administració inclou alguna modificació.

  Per tal que aquesta nova valoració tingui efectes és necessari que l'obligat tributari presti la seva l'acceptació.

- Desestimació de la proposta de valoració inicialment formulada per l'obligat tributari.

✓ Acord previ de valoració

La resolució emesa i notificada per part de l'Administració ha de ser objecte d'acceptació formal per part de l'obligat tributari per tal que el contingut tingui efectes per a ambdues parts. Aquesta acceptació formal es materialitza a través de la signatura de l'acord previ de valoració.

El contingut que haurà d'incorporar l'acord previ de valoració és el següent:

- Lloc i data de formalització.

- Nom, cognoms o raó social, domicili fiscal i número de registre tributari, si escau, de l'obligat tributari al qual es refereix la proposta.

- Conformitat de l'obligat tributari amb el contingut de l'acord.

- Descripció de les operacions a les quals es refereix la proposta.

- Elements essencials del mètode de valoració.

- Períodes impositius o de liquidació als quals s'aplica l'acord i la data d'entrada en vigor de l'acord.

Una vegada finalitzat aquest procediment i determinada la valoració de les operacions vinculades, l'Administració no perd les facultats per comprovar l'aplicació correcta de les disposicions de l'acord previ de valoració. Concretament, en cas que l'obligat tributari no apliqui correctament els criteris donats per l'Administració, aquesta darrera podrà practicar les correccions i regularitzacions que consideri adients així com imposar les sancions que corresponguin.

✓ Modificació de l'acord previ de valoració

En el supòsit que es produeixi una variació de les circumstàncies econòmiques establertes en l'acord previ de valoració, s'haurà d'informar d'aquestes noves circumstàncies a l'Administració amb la finalitat que es procedeixi a adequar l'acord previ de valoració.

Aquest procediment es pot iniciar d'ofici o a instància d'una part. En aquest cas s'ha de presentar una justificació de la nova sol·licitud juntament amb una proposta de modificació de la valoració de les operacions vinculades atenent les noves circumstàncies econòmiques.

El ministeri de Finances, després d'analitzar la documentació, dictarà una resolució motivada per estimar o rebutjar la proposta de modificació de l'acord previ de valoració.

✓ Altra informació per consignar en relació amb les operacions vinculades

L'article 11 del Reglament de l'IS preveu que l'obligat tributari ha de presentar, juntament amb la declaració de l'impost, un escrit relatiu a l'aplicació de l'acord previ de valoració aprovat que indiqui:

- Les operacions efectuades en el període impositiu o de liquidació a què es refereix la declaració i a les quals és aplicable l'acord previ.
- Els preus o els valors de les operacions en aplicació de l'acord previ de valoració.
- La descripció, si escau, de les variacions de les circumstàncies econòmiques com a resultat de l'aplicació del mètode de valoració a què es refereix l'acord previ.
- Les operacions efectuades en el període impositiu o de liquidació similars a les quals fa referència l'acord previ, els preus que s'han aplicat.

Exemple

La societat Alfa ha rebut un préstec de la societat Beta de 500.000 euros; el tipus d'interès efectiu acordat en el contracte de préstec de l'operació és del 9%.

Els administradors de la societat Alfa dubten sobre com poder demostrar a l'Administració tributària que les condicions acordades en el contracte de préstec, concretament en referència al tipus d'interès pactat, s'han realitzat a preu de mercat.

En aquest sentit es plantegen dues possibilitats:

✶ Sol·licitar l'assistència al ministeri de Finances a l'efecte de determinar la fixació del valor de mercat del tipus d'interès.

En aquest cas, la societat Alfa haurà d'acompanyar aquesta so·licitud amb una proposta de valoració.

✶ Demostrar a través d'un contracte o document amb un tercer independent que el tipus d'interès aplicat és a preu de mercat, equiparable a altres condicions negociades entre parts independents.

En aquest cas, l'obligat tributari hauria de demostrar que les condicions econòmiques establertes són equiparables a les de mercat negociades entre parts independents. Una prova podria ser el tipus d'interès exigit per una entitat financera per a una operació de finançament amb condicions similars.

ARTICLE 17

REGLES DE VALORACIÓ: CANVIS DE RESIDÈNCIA, TRANSFERÈNCIA D'ACTIUS A ESTABLIMENTS PERMANENTS SITUATS A L'ESTRANGER, OPERACIONS REALITZADES AMB O PER PERSONES O ENTITATS RESIDENTS FISCALS EN TERRITORIS AMB UNA TRIBUTACIÓ SUBSTANCIALMENT INFERIOR A LA DEL PRINCIPAT D'ANDORRA I QUANTITATS SUBJECTES A RETENCIÓ

1. S'integra en la base de tributació la diferència entre el valor normal de mercat i el valor comptable o fiscal, segons que correspongui, dels elements patrimonials següents:

a) Els que siguin propietat d'una entitat resident fiscal en territori del Principat d'Andorra que trasllada la seva residència fora del país, excepte si aquests elements patrimonials queden afectats a un establiment permanent situat en territori del Principat de l'entitat esmentada. En aquest cas, els elements patrimonials conserven el valor fiscal originari que tinguin en la seu de l'entitat que transfereix la seva residència a l'estranger.

b) Els que siguin propietat d'una entitat resident fiscal en territori del Principat d'Andorra que trasllada la seva seu de direcció efectiva fora del Principat i, d'acord amb un tractat internacional, pugui ser considerada resident fiscal en l'altre Estat contractant, excepte si aquests elements patrimonials queden afectats a un establiment permanent de l'entitat esmentada situat en territori del Principat d'Andorra. En aquest últim cas, els elements patrimonials conserven el valor fiscal originari que tinguin en la seu de l'entitat que transfereix la seva seu de direcció efectiva a l'estranger.

c) En els casos que preveuen les lletres a) i b), allà on la societat que trasllada la seva residència o la seva seu de direcció efectiva fora del Principat d'Andorra hagi adquirit prèviament la residència fiscal andorrana per traslladat des d'un altre Estat diferent del Principat d'Andorra, la renda que s'ha d'integrar en la base de tributació és la diferència entre el valor de mercat dels elements patrimonials que formin part de l'immobilitzat de la societat en el moment d'adquirir la residència fiscal al Principat d'Andorra i el seu valor en el moment en què es produeixi la circumstància que descriuen les lletres a) i b).

   La mateixa regla s'aplica en relació amb les transmissions d'elements patrimonials posteriorment a l'adquisició de la residència fiscal al Principat d'Andorra per entitats que hagin traslladat la seva residència al Principat.

   Tant en un cas com en l'altre, les amortitzacions i les correccions valoratives, a l'efecte d'aquest impost, es realitzen, quan corresponguin, sobre el valor de mercat que tingui l'element patrimonial en el moment d'adquisició de la residència andorrana. Aquest valor es presumeix que és l'indicat en la primera comptabilitat elaborada d'acord amb les normes del Principat d'Andorra i presentada a l'efecte del traslladat de la residència o la seu de direcció efectiva al Principat d'Andorra. En el cas de les amortitzacions, es té en compte la vida útil, determinada d'acord amb la legislació del Principat d'Andorra, de l'element patrimonial des de la seva posada en funcionament per part de l'empresa.

   La prova del valor de mercat en aquestes situacions correspon a l'entitat en la qual es donen les circumstàncies que preveuen les lletres a) i b) o que transmet l'element patrimonial.

d) Els transmesos a un establiment permanent situat a l'estranger quan aquest element hagi estat prèviament afecte a la casa central d'una societat resident fiscal al Principat d'Andorra. Quan, amb caràcter previ a la transmissió, l'element patrimonial hagi estat transferit al Principat d'Andorra des de l'estranger, la renda que s'ha d'integrar en la base de tributació és la diferència entre el valor de mercat del bé o dret en el moment de la seva posada en funcionament al Principat d'Andorra, descomptades les amortitzacions que corresponguin, i el valor de mercat en el moment de la seva transmissió.

   En els casos de transferències d'elements patrimonials que formin part de l'immobilitzat de la societat resident fiscal al Principat d'Andorra des de la casa matriu situada al Principat cap a l'establiment permanent situat a l'estranger, la integració de la renda en la base de tributació pot diferir-se fins al moment en què l'element patrimonial sigui transferit a tercers no vinculats, amb la presentació prèvia de les garanties oportunes davant el

ministeri encarregat de les finances. L'entitat resident fiscal ha d'informar cada any a la memòria dels comptes anuals de l'afectació dels elements patrimonials a l'establiment permanent situat a l'estranger fins al moment en què l'element patrimonial sigui transferit a tercers no vinculats. En aquest últim cas, l'obligat tributari no té dret a aplicar els mètodes d'eliminació de la doble imposició que regulen l'article 21 o l'article 43 per les rendes generades durant el període de temps en què el bé o dret va estar afecte a activitats de l'obligat tributari al Principat d'Andorra amb caràcter previ a la seva transmissió a l'establiment permanent situat a l'estranger.

Es considera, a aquest efecte, que una entitat andorrana opera mitjançant un establiment permanent a l'estranger quan, d'acord amb la legislació d'aquest país o territori, es consideri que existeix aquest establiment permanent i aquesta definició sigui similar a la definició d'aquest concepte en l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

2. No s'integren en la base de tributació les rendes que es posin de manifest en ocasió del pagament dels deutes tributaris en la forma que preveu l'article 36 de la Llei 9/2003, del 12 de juny, del patrimoni cultural del Principat d'Andorra.

Comentari

L'article 17 de la Llei de l'IS preveu una sèrie de situacions en les què es genera un rendiment, a efectes fiscals, amb independència del seu tractament comptable. De manera que l'obligat tributari que incorri en alguna de les circumstàncies previstes per aquest article, haurà de corregir el seu resultat comptable amb els rendiments derivats de les situacions que es detallen a continuació:

✓ Trasllat de la residència de l'obligat tributari a fora del territori andorrà.

✓ Trasllat de la seu de direcció efectiva a un Estat diferent de l'andorrà.

✓ Transmissió d'elements patrimonials a un establiment permanent que té l'obligat tributari a l'estranger.

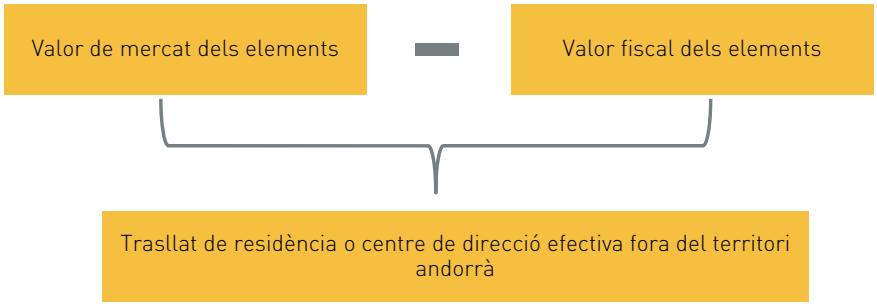
A continuació, s'analitzarà el tractament comptable fiscal d'aplicació a cada una de les situacions:

➢ Una entitat resident a Andorra trasllada la seva residència o la seu de direcció efectiva fora del Principat d'Andorra

En cas que una entitat amb residència fiscal a Andorra traslladi la seva residència fora del país, es posa de manifest una renda en concepte dels elements patrimonials integrants en l'actiu de l'obligat tributari que seran traslladats. En aquest sentit, en la societat traslladada es genera un rendiment que es correspon amb la diferència entre el valor de mercat dels elements de l'actiu traslladats i el seu valor comptable o fiscal en cas que siguin diferents.

Aquesta renda haurà d'integrar-se en la base de tributació de l'impost corresponent al període impositiu en què es produeix aquest canvi de residència.

Com es pot observar, la Llei de l'IS equipara aquesta situació, al trasllat de la seu de direcció efectiva fora del Principat d'Andorra.



Tot i això, el mateix article 17 estableix una excepció a l'esmentada regla de valoració. En particular, la Llei de l'IS presumeix que no es produeix un rendiment quan una entitat trasllada el seu domicili fiscal fora d'Andorra, però els seus actius queden afectats a un establiment permanent situat en territori andorrà. Davant aquesta situació no es produeix una renda subjecta a tributació ja que aquests elements queden afectats al territori andorrà, encara que sigui a través d'un establiment permanent.

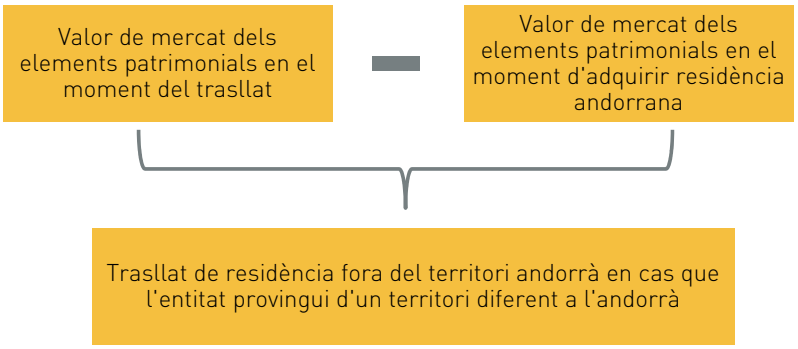
En aquest sentit, l'establiment permanent integrarà en el seu actiu aquests elements en el valor fiscal que tenen els mateixos elements en seu de l'obligat tributari, i conservaran el seu valor original.

El tractament fiscal anteriorment indicat també resulta d'aplicació en els casos en què l'obligat tributari trasllada la seva seu de direcció efectiva fora del territori andorrà.

➢ Una entitat resident a Andorra trasllada la seva residència o la seva seu de direcció efectiva fora del país havent adquirit la seva residència andorrana com a conseqüència d'un trasllat anterior

La regla de valoració descrita per l'article 17.1.c) de la Llei de l'IS resulta d'aplicació a la següent situació: una entitat resident en territori andorrà que hagi adquirit prèviament la seva residència fiscal a Andorra des d'un altre territori traslladà, de nou, la seva residència (o la seva seu de direcció efectiva) a un altre territori situat fora del Principat d'Andorra.

En aquests casos, el trasllat de residència (o seu de direcció efectiva) implica la generació d'un rendiment que hauria de ser objecte d'integració en la base de tributació. Concretament, aquesta renda correspondrà a la diferència entre el valor normal de mercat dels béns patrimonials en el moment de fer-se efectiu el trasllat fora d'Andorra i el valor de mercat dels elements en el moment en què l'obligat tributari va adquirir la seva residència fiscal al Principat d'Andorra.



Aquesta regla de valoració també seria d'aplicació en el supòsit que l'obligat tributari de l'impost una vegada adquirida la seva residència com a resultat del trasllat previ transmeti elements patrimonials. En aquests casos, el valor d'adquisició d'aquests elements es correspondrà amb el valor de mercat dels mateixos elements en el moment d'adquirir la residència a Andorra.

✓ Determinació del valor de mercat en el moment de l'adquisició de la residència fiscal andorrana

Com s'ha comentat anteriorment, en els casos previstos a l'article 17.1.c) de la Llei de l'IS, el rendiment per integrar en la base de tributació es determinarà a partir del valor de mercat dels elements en el moment en què la societat adquireix la residència fiscal a Andorra.

En aquest sentit, la Llei entén que aquest valor de mercat dels elements coincidirà amb aquell assignat per l'entitat en la comptabilitat del seu primer exercici en territori andorrà.

Per últim, la Llei de l'IS especifica que la càrrega de la prova per acreditar el valor de mercat utilitzat per determinar la base de tributació, recau sobre l'obligat tributari.

➢ Transmissió a un establiment permanent a l'estranger d'elements afectes prèviament a la casa central

També resulta d'aplicació una norma especial de determinació de la base de tributació quan una entitat andorrana transmet elements patrimonials a un establiment permanent situat fora del territori andorrà, però que els mateixos elements havien estat afectes a la casa central d'una entitat resident fiscal a Andorra.

En aquests casos, la base de tributació d'aquesta entitat andorrana estarà integrada per la diferència entre el seu valor normal de mercat i el seu valor comptable o fiscal.

Malgrat això, si aquests elements (objecte de transmissió) provenen d'una altra entitat situada fora del territori andorrà, es considerarà que el valor fiscal de l'element coincidirà amb el valor de mercat del bé o del dret en el moment de la seva posada en funcionament a Andorra. De manera que l'obligat tributari que duu a terme aquesta transmissió haurà d'integrar en la seva base de tributació la diferència entre el valor normal de mercat dels elements en el moment de la seva transmissió i el seu valor de mercat en el moment en què foren adquirits i traslladats a Andorra per primer cop.

Exemple

El 31 de desembre de 2015, una societat andorrana trasllada la seva residència fiscal a Sant Pol de Mar (Espanya) per motius comercials. A la data de tancament comptable, coincidint amb el moment del trasllat de la seva residència fiscal, el seu actiu està compost pels elements següents:

Elements	Valor net comptable	Valor de mercat
Inversions financeres	6.000 €	10.000 €
Maquinària	8.000 €	12.000 €
Elements de transport	5.000 €	6.000 €
Existències	5.000 €	8.000 €

En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que els elements indicats anteriorment són traslladats a Espanya a excepció de les inversions financeres que són reemborsables pels accionistes.

✶ Es demana calcular la base de tributació suposant que el resultat comptable sigui de 120.000 euros.

En traslladar la seva residència a l'estranger, la societat haurà d'aplicar les regles de valoració de l'article 17 de la Llei de l'IS. En aquest sentit, s'haurien de valorar a preu de mercat tots els elements de l'actiu traslladats. En el cas que ens ocupa, s'haurien de tenir en compte tots els elements que integren l'actiu excepte les inversions financeres.

La base de tributació de l'IS es determinaria com segueix:

Resultat comptable	120.000 €
Ajustament per trasllat residència	**8.000 €**
Maquinaria	4.000 €
Elements transport	1.000 €
Existències	3.000 €
Base de tributació	**128.000 €**
Tipus de gravamen	10%
Quota de tributació	**12.800 €**

ARTICLE 18

EFECTES DE LA SUBSTITUCIÓ DEL VALOR COMPTABLE PEL VALOR NORMAL DE MERCAT

Quan un element patrimonial o un servei hagin estat valorats a efectes fiscals pel valor normal de mercat, d'acord amb les regles que estableixen els articles 15 al 17, l'entitat adquirent d'aquell element patrimonial o servei integra en la seva base de tributació, amb signe negatiu o positiu, segons correspongui, la diferència entre aquest valor i el valor d'adquisició, de la manera següent:

a) Si es tracta d'elements patrimonials integrants de l'actiu corrent, en el període impositiu en què aquests elements patrimonials motivin la meritació d'un ingrés.

b) Si es tracta d'elements patrimonials no amortitzables integrants de l'immobilitzat tangible, intangible o de les inversions immobiliàries, en el període impositiu en què aquests elements patrimonials es transmetin. Si es tracta d'elements patrimonials amortitzables integrants de l'immobilitzat tangible, intangible o de les inversions immobiliàries, en els períodes impositius que restin de vida útil, aplicant a la diferència esmentada el mètode d'amortització utilitzat respecte dels elements esmentats.

c) Si es tracta de serveis, en el període impositiu en què es rebin, excepte si el seu import s'ha d'incorporar a un element patrimonial, cas en què cal atenir-se al que preveuen les lletres anteriors.

Comentari

Els articles 15 a 17 de la Llei de l'IS estableixen una sèrie de regles de valoració de les quals es podria derivar un rendiment, des d'un punt de vista fiscal, que serà objecte de tributació en concepte de l'IS. En particular, les regles de valoració previstes en dits articles es poden resumir de la manera següent:

✓ Aquests articles estableixen les normes aplicables per part de l'obligat tributari a l'hora d'assignar el valor, a efectes fiscals, als elements patrimonials involucrats en certes operacions.

S'ha de tenir en compte que aquestes regles de valoració només resulten d'aplicació en aquelles situacions especificades en dits articles.

✓ Aquest valor serà l'assignat als elements patrimonials i sobre aquest valor es determinarà el rendiment objecte de tributació en concepte d'IS. Els autors ens remetem als nostres comentaris sobre aquest punt.

✓ En aplicació d'allò disposat en els esmentats articles, el transmitent dels elements patrimonials integrarà en la seva base de tributació l'import de la renda generada encara que no s'hagi reconegut a efectes comptables.

De manera que es podria donar la situació en la qual el valor comptable d'un element determinat no coincideixi amb el seu valor fiscal, que en aquests casos es correspondrà amb el valor de mercat.

Així mateix, cal destacar que la substitució del valor comptable pel valor de mercat dels elements té implicacions, tant en seu del transmitent dels elements com en seu de l'adquirent. De manera que si bé els articles 15 a 17 de la Llei de l'IS preveuen els efectes en seu del transmitent de les normes de valoració, els efectes fiscals per a l'adquirent estan regulats en l'article 18 de la Llei de l'impost, objecte d'aquest comentari.

➢ Tractament fiscal

La valoració a mercat dels elements en seu dels transmitents ha de tenir la seva correlació en la base de tributació de l'adquirent, amb la finalitat de mantenir una coherència valorativa dels elements.

L'entitat transmitent valora a preu de mercat els elements patrimonials i l'entitat adquirent haurà de valorar-los pel mateix preu, en consonància amb la valoració del transmitent. De manera que la diferència sorgida entre el valor de mercat dels elements transmesos i el seu valor comptable haurà d'integrar-se en la base de tributació de l'entitat adquirent. En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que aquesta correcció en la base de tributació de l'adquirent pot ser:

✓ De signe negatiu en cas que el valor de mercat dels elements adquirits sigui superior al valor comptable d'aquests elements.

En aquest sentit cal recordar que davant aquestes situacions el transmitent hauria d'incrementar la seva base de tributació per l'import d'aquesta diferència.

✓ De signe positiu quan el valor de mercat dels elements sigui inferior al seu valor comptable.

Davant aquestes situacions, el transmitent hauria de disminuir la seva base de tributació per l'import corresponent a l'esmentada diferència de valoració.

Com es pot observar, els ajustaments en la base de tributació de la societat adquirent tenen com a efecte neutralitzar els practicats per l'entitat transmitent.

➢ Casos en què resulta d'aplicació la correcció valorativa

El període impositiu en què la societat adquirent ha d'integrar en la seva base de tributació la diferència de valoració esmentada dependrà de la naturalesa dels elements patrimonials transmesos. En aquest sentit, l'article 18 de la Llei de l'IS distingeix entre els tipus d'elements següents:

✓ Elements integrants en l'actiu corrent

En cas que l'objecte de la transmissió sigui un element qualificat com a actiu corrent, l'adquirent integrarà la diferència entre el valor comptable i el valor normal de mercat en la base de tributació corresponent al període impositiu en què aquests elements adquirits motivin la meritació d'un ingrés.

En altres paraules, l'adquirent d'aquests tipus de béns integrarà la diferència de valoració esmentada en el període impositiu en el qual es transmetin a un tercer aquests béns.

Exemple

En l'exercici 2014, l'entitat SRT, SA realitza una permuta comercial a favor de l'entitat XYZ, SA, l'objecte de la qual són unes existències. El valor comptable dels béns lliurats per l'entitat SRT, SA (que es correspon amb el seu valor de mercat) és de 14.000 euros, mentre que el valor de mercat dels béns rebuts és de 15.000 euros.

Posteriorment, en l'exercici 2016, l'entitat SRT, SA procedirà a transmetre a un tercer aquestes existències adquirides mitjançant la permuta comercial esmentada. L'import de la venda d'aquestes existències és de 17.000 euros.

El tractament fiscal que correspondria a aquesta operació és el següent:

✶ En primer lloc, s'ha de determinar la base de tributació que correspondria a la societat SRT, SA com a conseqüència de la permuta comercial efectuada l'exercici 2014:

SRT, SA - Exercici 2014			
Resultat comptable		**Base de tributació**	
Valor comptable dels elements rebuts	14.000 €	Valor de mercat dels elements rebuts	15.000 €
Valor comptable dels elements lliurats	(14.000 €)	Valor comptable dels elements lliurats	(14.000 €)
Ingrés comptable	**-**	**Ingrés fiscal**	**1.000 €**
		Correcció a la base de tributació	**1.000 €**

(*) El tractament comptable indicat anteriorment és un dels tractaments previstos pel Pla general de comptabilitat.

En aquest cas, resulten d'aplicació les regles de valoració de l'article 15 de la Llei de l'IS, que preveuen que en una permuta l'entitat transmitent ha d'integrar en la seva base de tributació la diferència entre el valor de mercat dels elements rebuts i el valor comptable dels elements lliurats.

Cal precisar que la societat SRT, SA ha d'integrar en la seva base de tributació la diferència esmentada encara que aquesta diferència no s'hagi posat de manifest en el seu resultat comptable. De manera que la societat haurà de practicar una correcció en la base de tributació de signe positiu per import de 1.000 euros en el període impositiu corresponent al 2014.

En aquest sentit, l'entitat SRT, SA practicarà la correcció esmentada en el resultat comptable sempre que aquest increment de valor no estigui registrat en els seus llibres de comptabilitat.

✶ En segon lloc, com a conseqüència de la transmissió de les existències a un tercer, es computa la base de tributació que correspondria a l'entitat SRT, SA:

SRT, SA - Exercici 2016			
Resultat comptable		**Base de tributació**	
Import de la venda dels elements	17.000 €	Import de la venda dels elements	17.000 €
Valor comptable del elements lliurats	(14.000 €)	Cost d'adquisició dels elements lliurats	(15.000 €)
Ingrés comptable	**3.000 €**	**Ingrés fiscal**	**2.000 €**
		Correcció a la base de tributació	**(1.000 €)**

Durant l'exercici 2016, la societat SRT, SA ha transmès aquestes existències a un tercer, moment en què s'ha produït un ingrés comptable. De manera, que en aplicació del que disposa l'article 18 de la Llei de l'IS, s'ha de posar de manifest en l'adquirent la diferència de valor de les existències rebudes l'exercici 2014, considerant que el cost d'adquisició era de 15.000 euros.

En conseqüència, la societat SRT, SA haurà d'integrar en la seva base de tributació una correcció a la base de tributació de signe negatiu per import de 1.000 euros, els quals neutralitzen la correcció practicada l'exercici 2014.

✓ Elements patrimonials de l'immobilitzat tangible, intangible o de les inversions immobiliàries

Per tal de determinar el període impositiu en què s'integraran els rendiments d'aquests tipus d'elements, s'haurà de tenir en compte si són amortitzables:

• Elements no amortitzables

En aquest cas, la diferència entre el valor de mercat i el valor comptable s'integrarà en la base de tributació de l'entitat adquirent en el període impositiu en què aquests elements siguin objecte d'una transmissió.

• Elements amortitzables

D'altra banda, si els elements adquirits són susceptibles de ser amortitzats, la diferència entre el valor de mercat dels elements i el seu valor comptable s'integrarà en la base de tributació en els períodes impositius que restin de la seva vida útil.

En aquest sentit, l'obligat tributari revertirà la diferència de valoració de manera proporcional als anys de vida útil que resten a l'element.

✓ Serveis

Quant als serveis, l'adquirent haurà d'integrar en la base de tributació la diferència entre el valor normal de mercat i el valor d'adquisició en aquell període impositiu en què els mateixos serveis es rebin.

Malgrat això, en el supòsit que el valor d'aquests serveis hagi de ser incorporat al valor d'un element patrimonial, aquesta diferència de valors s'integrarà en funció dels criteris esmentats anteriorment, segons la naturalesa de l'element en el qual s'integrin aquests serveis.

ARTICLE 19

IMPUTACIÓ TEMPORAL. INSCRIPCIÓ COMPTABLE D'INGRESSOS I DESPESES

1. 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.

2. 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, llevat dels casos en què aquesta Llei prevegi expressament incentius o despeses amb efectes fiscals que no hagin de quedar reflectits comptablement, sense perjudici de la necessitat d'esmentar l'incentiu específic en la memòria de l'entitat.

Els ingressos i les despeses imputats comptablement en el compte de pèrdues i guanys o en un compte de reserves en un període impositiu diferent d'aquell en què pertoqui la seva imputació temporal, d'acord amb el que preveuen els apartats anteriors, s'imputen en el període impositiu que correspongui d'acord amb el que estableixen els apartats esmentats. No obstant això, si es tracta de despeses imputades comptablement en aquests comptes en un període impositiu posterior a aquell en què pertoqui la seva imputació temporal o d'ingressos imputats en el compte de pèrdues i guanys en un període impositiu anterior, la imputació temporal dels uns i dels altres s'efectua en el període impositiu en què s'hagi realitzat la imputació comptable, sempre que no en derivi una tributació inferior a la que hauria correspost per aplicació de les normes d'imputació temporal que preveuen els apartats anteriors.

3. En el cas d'operacions a terminis o amb preu ajornat, les rendes s'entenen obtingudes proporcionalment a mesura que s'efectuïn els cobraments corresponents, llevat que l'entitat decideixi aplicar el criteri de la meritació.

Es consideren operacions a termini o amb preu ajornat les vendes i les execucions d'obra el preu de les quals es percebi, totalment o parcialment, mitjançant pagaments successius o mitjançant un sol pagament, sempre que el període transcorregut entre el lliurament i el venciment de l'últim o únic termini sigui superior a l'any.

En cas que es produeixi l'endós, el descompte o el cobrament anticipat dels imports ajornats, s'entén obtinguda, en aquell moment, la renda pendent d'imputació.

El que preveu aquest apartat s'aplica sigui quina sigui la manera com s'hagin comptabilitzat els ingressos i les despeses corresponents a les rendes afectades.

4. Les despeses per provisions i fons interns per a la cobertura de contingències en matèria de previsió social que funcionin com a plans de pensions, per a la cobertura de les contingències de jubilació, mort o invalidesa, són imputables en el període impositiu en què s'abonin les prestacions. La mateixa regla s'aplica respecte de les contribucions per a la cobertura de contingències anàlogues a la dels plans de pensions que no hagin resultat deduïbles.

5. La recuperació de valor dels elements patrimonials que hagin estat objecte d'una correcció de valor s'imputa en el període impositiu en què s'hagi produït aquesta recuperació, ja sigui en l'entitat que va practicar la correcció o en una altra que hi estigui vinculada. La mateixa regla s'aplica en el cas de pèrdues derivades de la transmissió d'elements patrimonials de l'immobilitzat tangible, intangible i de les inversions immobiliàries que hagin estat adquirits novament dins els sis mesos següents a la data en què es van transmetre o de pèrdues derivades d'elements patrimonials que hagin estat transmesos a una societat vinculada.

El valor fiscal resultant de l'aplicació d'aquestes regles és el que a tots els efectes hagi de tenir-se en compte en l'impost sobre societats, corresponent a l'entitat que va efectuar l'ajust sobre el valor comptable de l'element patrimonial.

Les regles relatives a la recuperació de valor s'apliquen tant en relació amb elements patrimonials adquirits abans de l'entrada en vigor d'aquesta norma com a elements patrimonials adquirits amb posterioritat a aquesta data.

6. Quan s'eliminin provisions, perquè no s'han aplicat a la seva finalitat, sense abonament a un compte d'ingressos de l'exercici, el seu import s'integra en la base de tributació de l'entitat que les hagi dotat, en la mesura en què aquesta dotació s'hagi considerat despesa deduïble.

Comentari

Els criteris relatius a la imputació temporal dels ingressos i les despeses són molt importants ja que donen a l'obligat tributari les eines necessàries per incloure en la base de tributació els ingressos i les despeses generats en cada període impositiu.

➢ Regla general de la meritació

En primer lloc, l'article 19 de la Llei de l'IS juntament amb l'article 6 del Reglament estableixen el criteri general que cal tenir en compte a l'hora d'imputar els ingressos i les despeses des d'un punt de vista tributari. En particular, ingressos i despeses es tindran en consideració en aquell període impositiu en què es meritin segons els criteris establerts (a aquests efectes) en el Pla general de comptabilitat.

La meritació dels ingressos i les despeses tenen lloc en el moment en què es produeixen, amb independència del moment en què tingui lloc el corrent monetari o financer. És a dir, la imputació fiscal dels ingressos i les despeses es determina en funció de la correlació dels uns i dels altres sense que hi afecti el criteri de caixa.

En cas que el resultat comptable del qual es parteix a l'hora de determinar la liquidació de l'IS no inclogui ingressos i despeses que es considerin meritats en el període impositiu corrent, l'obligat tributari haurà de practicar les correccions corresponents en la base de tributació.

Exemple de meritació

Una societat andorrana compra mercaderies el 22 de desembre de l'any 2013 per import de 120.000 euros. El pagament es produirà d'aquí a tres mesos.

Així mateix, el 27 de desembre de 2013, la societat ven aquestes mercaderies per 150.000 euros; el cobrament es produirà d'aquí a dos mesos.

✶ Com afecten aquestes transaccions la liquidació de l'IS de l'exercici 2013?

Tant l'ingrés com la despesa han d'imputar-se comptablement en el moment de la seva meritació, amb independència del moment en què es produeixi el cobrament o pagament posterior. Atès que aquesta és la mateixa regla general que s'ha de seguir per a la comptabilitat, no es produirà cap ajustament en la base de tributació.

En el supòsit que aquesta societat no hagi realitzat altres operacions a les indicades, el seu resultat comptable i base de tributació per a l'exercici 2013 serien els següents:

LIQUIDACIÓ IS - EXERCICI 2013	
Ingressos	150.000 €
Despeses	(120.000 €)
Resultat comptable	30.000 €
Correccions valoratives	-
Base de tributació	30.000 €
Quota de tributació (10%)	**3.000 €**

➢ Criteris temporals per a la deducció de les despeses

En relació amb la deducció de les despeses suportades, s'ha de tenir en compte que únicament rebran la consideració de fiscalment deduïbles aquelles despeses que prèviament s'hagin registrat comptablement en el compte de pèrdues i guanys o en el compte de reserves en cas que així ho permeti la normativa en vigor.

En aplicació del que preveu el segon apartat de l'article 19 de la Llei de l'IS, un obligat tributari no podrà considerar fiscalment deduïble una despesa si prèviament no ha estat incorporada al resultat comptable del període impositiu en curs.

Malgrat això, la mateixa Llei de l'IS preveu una excepció al criteri esmentat. És a dir, podran considerar-se fiscalment deduïbles amb independència del seu tractament comptable aquelles despeses que la normativa de l'IS específicament així ho estableixi.

Aquesta excepció resulta d'aplicació, per exemple, en l'amortització de l'immobilitzat intangible que tindrà la consideració de fiscalment deduïble segons els criteris previstos en l'article 10 de la Llei de l'IS, encara que l'amortització no s'hagi registrat comptablement.

➤ **Aspecte per remarcar**:

Addicionalment, s'ha de tenir en compte que en la memòria dels comptes anuals l'obligat tributari haurà d'informar del fet que hagi optat per gaudir d'algun incentiu fiscal que no requereixi la prèvia comptabilització de la despesa.

➢ Criteris temporals en casos d'errors en la comptabilització d'operacions

Es pot donar el cas que l'obligat tributari registri comptablement ingressos i despeses que no es correspondrien als criteris de meritació indicats anteriorment.

Aquesta mena d'errors, a banda de tenir efecte des d'un punt de vista comptable, també tenen implicacions des d'un punt de vista tributari.

En aquest sentit, la mateixa normativa de l'impost estableix una sèrie de situacions en les quals no és necessari dur a terme les correccions en la base de tributació indicades anteriorment. Aquests casos permeten no aplicar la regla general de meritació i de registre comptable sempre que d'aquests errors comptables no es derivi un perjudici per a l'Administració.

A continuació s'analitzen les possibles situacions que es poden donar, juntament amb el tractament fiscal que els correspon:

✓ Despeses imputades comptablement en un període impositiu posterior a la seva meritació

En primer lloc, s'ha de tenir en compte que el fet d'imputar fiscalment una despesa en un exercici posterior a la seva meritació implica que l'obligat tributari ha avançat la quota de l'IS. De manera que, en principi, l'Administració tributària no hauria resultat perjudicada per aquest error comptable.

Davant aquests tipus d'errors, la Llei de l'IS preveu que l'obligat tributari no hauria de practicar cap correcció en el resultat comptable per aquest concepte, sempre que no se'n derivi un perjudici per a l'Administració.

En segon lloc, aquest perjudici per a l'Administració es podria materialitzar quan aquest error comptable pogués donar lloc a l'allargament del període de prescripció de les bases de tributació negatives. En cas que es produís aquesta circumstància, l'obligat tributari hauria de practicar els ajustaments corresponents en el resultat comptable per tal d'evitar el perjudici a l'Administració.

Exemple de correcció comptable

L'exercici 2013, la societat EFV, SA ha registrat un resultat comptable negatiu de 130.000 euros. Aquest resultat no recull una despesa addicional per import de 50.000 euros, la qual es considera meritada durant l'exercici 2013 i s'ha registrat com a despesa de l'exercici 2014.

Tot seguit, es determina la base de tributació dels exercicis 2013 i 2014 tenint en compte que el resultat comptable de l'exercici 2014 inclou una despesa de 50.000 euros que no li correspondria.

LIQUIDACIÓ IS AMB L'ERROR COMPTABLE			
LIQUIDACIÓ IS - EXERCICI 2013		**LIQUIDACIÓ IS - EXERCICI 2014**	
Ingressos	170.000 €	Ingressos	170.000 €
Despeses	(300.000 €)	Despeses	(350.000 €)
Resultat comptable	(130.000 €)	Resultat comptable	(180.000 €)
Correccions valoratives	-	Correccions valoratives	-
Base de tributació	**(130.000 €)**	**Base de tributació**	**(180.000 €)**

En un primer moment la base de tributació negativa generada en l'exercici 2013 és de (130.000) euros mentre que aquella generada en l'exercici 2014 és de (180.000) euros, import que prescriurà l'exercici 2024.

En cas que la societat hagués registrat la despesa de 50.000 euros en el resultat comptable de l'exercici 2013, la base de tributació generada seria la següent:

LIQUIDACIÓ DE L'IS TEÒRICA SEGONS LES REGLES DE MERITACIÓ			
LIQUIDACIÓ IS - EXERCICI 2013		**LIQUIDACIÓ IS - EXERCICI 2014**	
Ingressos	170.000 €	Ingressos	170.000 €
Despeses	(350.000 €)	Despeses	(300.000 €)
Resultat comptable	(180.000 €)	Resultat comptable	(130.000 €)
Correccions valoratives	-	Correccions valoratives	-
Base de tributació	**(180.000 €)**	**Base de tributació**	**(130.000 €)**

En aquesta situació, la base de tributació negativa generada durant l'exercici 2013 és de (180.000) euros mentre que aquella generada en l'exercici 2014 és de (130.000) euros.

Mitjançant el diferiment de la despesa de 50.000 euros, la societat hauria aconseguit generar una base de tributació negativa superior a l'exercici 2014 que aquella que li correspondria. De manera que el que estaria realitzant la companyia és posposar un any la prescripció de la BTN i, per tant, en cas d'obtenció de beneficis el 2024, aquests es podrien compensar amb les BTN i generar un perjudici per l'Administració.

✓ Despeses imputades comptablement en un període impositiu anterior a la seva meritació

La normativa de l'IS no preveu l'aplicació de cap excepció a la regla general de meritació respecte d'aquelles despeses registrades comptablement en un període impositiu anterior a aquell en què es meriten.

En aquests tipus de situacions, es podria produir un perjudici per a l'Administració si la societat obté un resultat positiu, l'obligat tributari haurà de practicar la corresponent correcció al resultat comptable. La finalitat d'aquest ajustament és que la base de tributació inclogui aquelles despeses que s'hagin meritat efectivament en el període impositiu en curs.

✓ Ingressos imputats comptablement en un període impositiu posterior a la seva meritació

La Llei de l'IS no preveu cap regla especial que permeti als obligats tributaris de l'IS imputar en la seva base de tributació ingressos en un període impositiu posterior a aquell en què es produeix la seva meritació.

Així mateix, s'ha de tenir en compte que d'aquesta situació es deriva un perjudici per a l'Administració tributària ja que l'obligat tributari està diferint la seva tributació.

És per aquest motiu que l'obligat tributari hauria de regularitzar aquesta situació, integrant els ingressos en la base de tributació relatius als períodes impositius en què es produeixi la seva meritació (i no en aquells períodes en què s'ha registrat comptablement l'ingrés).

✓ Ingressos imputats comptablement en un període impositiu anterior a la seva meritació

En cas que l'obligat tributari registri comptablement ingressos en un període impositiu anterior al de la seva meritació, s'aconsegueix que l'obligat tributari incorpori a la seva base de tributació uns ingressos que, en realitat, es meriten en períodes impositius posteriors. En principi, d'aquesta situació no es derivaria cap perjudici per a l'Administració, per la qual cosa l'obligat tributari no hauria de practicar cap correcció ni regularització per aquest concepte.

No obstant això, es poden donar certes circumstàncies que impliquin l'existència d'un perjudici per a l'Administració. En aquests casos, l'obligat tributari hauria de practicar els corresponents ajustos en el resultat comptable per tal que la base de tributació inclogui aquells ingressos meritats en el període impositiu corresponent.

Com a conseqüència d'aquest tipus d'errors comptables, el perjudici per a l'Administració es pot materialitzar quan l'obligat tributari incrementa incorrectament la seva base de tributació d'un període impositiu per poder gaudir d'uns incentius o crèdits fiscals que d'una altra manera no podria.

Exemple

La societat GHJ, SA va generar en el període impositiu 2013 unes bases de tributació negatives per import de 150.000 euros, les quals no ha pogut compensar atès que no ha generat una base de tributació positiva suficient.

En el període impositiu 2023, aquesta societat ha registrat al seu resultat comptable un ingrés per import de 100.000 euros el qual, segons les regles de l'article 19 de la Llei de l'IS, s'ha meritat en l'exercici 2024.

A continuació, s'inclou el càlcul de la liquidació de l'IS en ambdós exercicis tenint en compte aquest error comptable:

LIQUIDACIÓ IS AMB L'ERROR COMPTABLE			
LIQUIDACIÓ IS - EXERCICI 2023		**LIQUIDACIÓ IS - EXERCICI 2024**	
Ingressos	450.000 €	Ingressos	350.000 €
Despeses	(275.000 €)	Despeses	(275.000 €)
Resultat comptable	175.000 €	Resultat comptable	75.000 €
Correccions valoratives	-	Correccions valoratives	-
Base de tributació	**175.000 €**	**Base de tributació**	**75.000 €**
Compensació de bases de tributació negatives	(150.000 €)	Compensació de bases de tributació negatives	-
Base de tributació	**25.000 €**	**Base de tributació**	**75.000 €**

En aquest cas, la societat ha pogut compensar les bases de tributació negatives pendents i que prescrivien en el període 2023.

D'altra banda, seguidament s'adjunta el càlcul de la base de tributació de l'IS en cas que la societat hagués integrat correctament en la base de tributació de l'exercici 2024 aquest ingrés addicional de 100.000 euros.

LIQUIDACIÓ DE L'IS TEÒRICA SEGONS LES REGLES DE MERITACIÓ			
LIQUIDACIÓ IS - EXERCICI 2023		**LIQUIDACIÓ IS - EXERCICI 2024**	
Ingressos	350.000 €	Ingressos	450.000 €
Despeses	(275.000 €)	Despeses	(275.000 €)
Resultat comptable	75.000 €	Resultat comptable	175.000 €
Correccions valoratives	-	Correccions valoratives	-
Base de tributació	**75.000 €**	**Base de tributació**	**175.000 €**
Compensació de bases de tributació negatives	(75.000 €)	Compensació de bases de tributació negatives	-
Base de tributació	**-**	**Base de tributació**	**175.000 €**

Com es pot observar, en aquest cas, la societat no pot compensar la totalitat de les seves bases de tributació negatives, ja que l'últim any per compensar-les era el 2023. Per tant, la tributació global dels exercicis 2023 i 2024 és superior que en el primer supòsit, cosa que posa de manifest el perjudici per l'Administració.

Seguidament, s'adjunta un resum del tractament fiscal de les operacions mencionades prèviament:

Despeses comptabilitzades en un periode impositiu posterior al de la seva meritació

L'obligat tributari no hauria de practicar una correcció al resultat comptable sempre que no es produeixi un perjudici per l'Administració.

Despeses comptabilitzades en un periode impositiu anterior al de la seva meritació

L'obligat tributari hauria de practicar una correcció al resultat comptable per tal que la despesa estigui incorporada a la base de tributació del periode impositiu de la seva meritació.

Ingressos comptabilitzats en un periode impositiu posterior al de la seva meritació

L'obligat tributari hauria de practicar una correcció al resultat comptable per tal que aquests ingressos estiguin inclosos a la base de tributació del periode impositiu de la seva meritació.

Ingressos comptabilitzats en un periode impositiu anterior al de la seva meritació

L'obligat tributari no hauria de practicar una correcció al resultat comptable sempre que no es produeixi un perjudici per l'Administració.

➢ Cas especial: operacions a terminis o amb preu ajornat

A banda de les situacions particulars comentades, l'article 19 de la Llei, en l'apartat 3, dóna a l'obligat tributari unes regles especials que resulten d'aplicació únicament per a aquelles operacions a terminis o amb preu ajornat.

En primer lloc, s'ha d'acudir al concepte operacions a terminis o amb preu ajornat establert per la mateixa normativa amb la finalitat de delimitar el tipus d'operacions a les quals és d'aplicació aquesta regla especial.

En línies generals, són operacions a terminis o amb preu ajornat les vendes i les execucions d'obra el preu de les quals es percebi, totalment o parcialment, mitjançant pagaments successius o mitjançant un sol pagament, sempre que el període transcorregut entre el lliurament i el venciment de l'últim o únic termini sigui superior a l'any.

En segon lloc, aquest apartat preveu que els rendiments derivats d'aquest tipus d'operacions es poden imputar a cadascun dels períodes impositius en els quals es faci efectiu un cobrament, en lloc de seguir el criteri general de meritament. De manera que aquests casos són els únics en els quals es permet la meritació dels ingressos segons els criteri de cobrament o de caixa.

La normativa preveu que l'aplicació d'aquesta regla especial no és de caràcter obligatori, sinó que és a opció i a elecció de l'obligat tributari. En cas que opti per la seva aplicació, així ho haurà d'informar en la memòria dels comptes anuals.

Exemple

Una societat andorrana ven el 30 de juny de l'any 2012 un giny mecànic (telecadira) per 800.000 euros. El telecadira havia estat adquirit per un cost d'1.500.000 euros i estava amortitzat per 900.000 euros. El cobrament es produirà en quatre terminis semestrals de 200.000 euros.

✶ Quines alternatives tenim per liquidar l'IS?

En primer lloc, hem de tenir present les regles de valoració que estableix el Pla general de comptabilitat d'Andorra. Concretament, aquesta normativa comptable estableix que el compte a cobrar es comptabilitzi pel seu cost amortitzat que suposa actualitzar financerament el crèdit. A efectes d'aquest exemple, suposem que la taxa de descompte és del 2% semestral.

El valor actual de la renda serà el següent:

VA = 200.000 € (1,02)^-1 + 200.000 € (1,02)^-2 + 200.000 € (1,02)^-3 + 200.000 € (1,02)^-4 = **761.546 €**

En conseqüència, el benefici obtingut per la venda del telecadira serà:

Benifici comptable ➡ 761.546 € (valor actual) – (1.500.000 € – 900.000 €) (valor net comptable) = **161.546 €**

Des d'un punt de vista fiscal, tenint en compte que el període transcorregut entre el lliurament del bé i el darrer cobrament és superior a l'any, la societat podria optar entre imputar-lo en la seva totalitat en l'exercici en què es produeix la venda (meritació), o bé fer-ho proporcionalment en els exercicis que es produeixin els cobraments dels terminis (aplicació del règim d'operació o terminis).

Si la societat opta per imputar l'ingrés de la venda en la seva totalitat en aquest exercici, coincidirà el benefici comptable amb la seva base de tributació, per tant, no s'haurà de fer cap ajustament en la base de tributació.

Si, al contrari, la societat opta per aplicar el règim previst en l'article 19 de la Llei de l'IS en funció del termini de cobrament, es produiran els ajustaments següents, com es mostra en la taula:

	Exercici			
	2012	2013	2014	Total
Resultat comptable	161.546,00 €	-	-	**161.546,00 €**
Cobraments	200.000,00 €	400.000,00 €	200.000,00 €	**800.000,00 €**
Càlcul	161.546 € x (200.000 €/ 800.000 €)	161.546 € x (400.000 €/ 800.000 €)	161.546 € x (200.000 €/ 800.000 €)	
Base de tributació	**40.386,50 €**	**80.773,00 €**	**40.386,50 €**	**161.546,00 €**

Del quadre anterior es pot observar que el benefici fiscal a imputar en cadascun dels exercicis és el resultat de prorratejar el resultat comptable obtingut de l'operació amb la part del preu cobrat en cadascun dels exercicis (2012 a 2014).

	Exercici			
	2012	2013	2014	Total
Resultat comptable	161.546,00 €	-	-	**161.546,00 €**
Base de tributació	40.386,50 €	80.773,00 €	40.386,50 €	**161.546,00 €**
Correcció valorativa	**(121.159,50 €)**	**80.773,00 €**	**40.386,50 €**	**-**

Com es pot observar, si la societat optés per aplicar el criteri de caixa admès en aquest tipus d'operacions, es produiria en l'exercici 2012 una diferència temporal de signe negatiu en l'impost per (121.159,50) euros, la qual donaria lloc a un passiu per impostos diferits.

Així mateix aquesta diferència es revertirà en els exercicis següents a mesura que es produeixen els cobraments en terminis.

En l'exercici 2013 es produiria un ajustament positiu de 80.773 euros, per la qual cosa es recuperaria part del passiu per impostos diferits.

Per últim, en l'exercici 2014 es recuperaria la resta de l'impost diferit.

➢ Cas especial: recuperació del valor d'elements deteriorats

En cas que l'obligat tributari tingui en el seu actiu una sèrie d'elements patrimonials que prèviament han estat objecte d'una correcció de valor, la seva recuperació s'imputarà en el mateix període impositiu en el qual es produeixi.

S'ha de tenir en compte que aquesta recuperació de valor la pot gaudir tant l'obligat tributari que va practicar la correcció de valor inicial com una altra entitat a la qual estigui vinculada l'element.

Aquesta mateixa regla també és d'aplicació en cas de pèrdues derivades de la transmissió d'elements patrimonials de l'immobilitzat tangible, intangible i de les inversions immobiliàries sempre que hagin estat adquirits novament en els sis mesos següents a la data de la transmissió.

Aquesta regla especial de valoració és d'aplicació tant per a aquells elements patrimonials adquirits abans de l'entrada en vigor de la Llei d'IS com a aquells elements incorporats en l'actiu de l'obligat tributari un cop hagi entrat en vigor la normativa.

➢ Cas especial: reversió de provisions

És possible que l'obligat tributari elimini provisions sense que aquestes provisions s'apliquin a la seva finalitat, i per tant, aquesta eliminació no es registra en el compte de pèrdues i guanys. En aquests casos, l'obligat tributari

haurà d'integrar l'import d'aquesta reversió de provisió en la base de tributació del període impositiu en què s'elimina, mitjançant la pràctica d'una correcció en la base de tributació de signe positiu.

Aquesta integració únicament es pot realitzar en cas que la dotació de la provisió hagués tingut la consideració de despesa fiscalment deduïble. De manera que si la despesa rep la consideració de fiscalment deduïble, l'eliminació de la provisió ha de ser incorporada a la base de tributació del període impositiu en què s'elimina la provisió.

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 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, 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.

   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.

Comentari

Aquest article preveu una sèrie de situacions en què el sistema tributari andorrà ha optat per evitar la doble imposició mitjançant l'eliminació o exempció, en lloc d'aplicar una deducció en quota.

Com es podrà observar més endavant, aquesta via per evitar la doble imposició és l'única que aconsegueix evitar, en la seva totalitat, la doble imposició suportada per l'obligat tributari.

➢ Rendiments susceptibles de gaudir d'aquesta exempció

Abans d'entrar a analitzar el funcionament d'aquest mètode per evitar la doble imposició, primer es determinaran els rendiments susceptibles de gaudir d'aquesta eliminació.

Els rendiments que es consideren exempts per tal d'evitar la doble imposició són els indicats a continuació:

✓ Els dividends o les participacions en beneficis procedents d'entitats residents o no-residents fiscals al Principat d'Andorra.

✓ Les rendes derivades de la transmissió d'una participació.

✓ Els rendiments procedents de la dissolució d'una entitat participada.

✓ Les rendes resultants de la separació com a soci.

Aquests rendiments estaran totalment exempts sempre que es reuneixin els requisits següents:

✓ L'entitat participada de la qual es deriven els rendiments anteriorment indicats que no tingui la consideració de resident fiscal a Andorra ha d'estar subjecta a un impost sobre la renda de naturalesa anàloga a l'IS.

En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que l'aplicació d'aquesta exempció és motivada per l'existència d'una doble imposició sobre un mateix rendiment, doble imposició que no es donarà en cas que aquests rendiments, en l'Estat d'origen, no estiguin gravats per un impost similar a l'IS.

✓ L'entitat participada de la qual es deriven els rendiments anteriorment indicats, que tingui la consideració de resident fiscal a Andorra, ha d'estar subjecta i no exempta de l'IS.

✓ Quant a les rendes derivades de participacions en beneficis, s'exigeix que l'entitat participada estigui subjecta i no exempta de l'IS o d'un impost de naturalesa anàloga, únicament en aquells períodes en què es van generar els beneficis que són objecte de repartiment en el període impositiu en curs.

✓ En canvi, per als rendiments derivats de la transmissió de la participació o la liquidació de la societat, s'exigeix que la societat que ha generat els rendiments objecte de repartiment estigui subjecta i no exempta de l'IS o d'un impost de naturalesa similar durant tots els períodes en què l'obligat tributari ha posseït aquestes participacions.

✓ La participació de l'obligat tributari en aquestes entitats ha de ser igual o superior al 5 per cent. Aquest percentatge de participació es tindrà en compte tant directament com indirectament.

✓ Aquesta participació s'haurà d'haver mantingut sense cap interrupció durant l'any anterior en què sigui exigible el benefici distribuït.

En cas que aquest manteniment de possessió ininterrompuda no es pugui complir, el període de manteniment restant per donar compliment a aquest requisit es computarà durant els mesos posteriors al repartiment dels rendiments.

A continuació, s'adjunta un quadre resum dels requisits que hauran de complir-se per poder aplicar l'exempció prevista en l'article 20 de la Llei de l'IS.

➢ Tractament fiscal aplicable

Els rendiments derivats de les operacions indicades anteriorment tindran la consideració de rendes exemptes; és a dir, estan excloses de tributació en concepte de l'IS.

Aquesta exclusió és donada pel fet que aquests rendiments ja han estat objecte de tributació en el moment en què es van generar, i per tant, tornarien a ser objecte de tributació en el moment en què aquests rendiments es repartissin i s'integressin en la base de tributació de l'obligat tributari. Doncs bé, és aquesta situació de doble imposició la que es vol evitar amb l'article 20 de la Llei de l'IS.

Aquesta exempció es materialitza en la liquidació de l'IS mitjançant la pràctica d'una correcció extracomptable de signe negatiu.

No obstant això, la mateixa Llei de l'IS estableix una sèrie de limitacions que s'hauran de tenir en compte a l'hora d'aplicar aquesta exempció. En particular, es tracta d'unes limitacions a l'hora de considerar com a deduïbles algunes despeses vinculades amb els rendiments exempts.

Seguidament, es detallen les limitacions esmentades:

✓ En el cas de participacions en entitats residents o no-residents fiscals, no reben la consideració de despeses fiscalment deduïbles aquelles que estiguin vinculades a participacions que generen rendes exemptes.

✓ 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.

Concretament, l'import corresponent a l'exempció estarà limitat per l'import del deteriorament del valor de la participació que dóna lloc al rendiment objecte d'exempció, sempre que aquest deteriorament hagi tingut la consideració de fiscalment deduïble en el període impositiu en què es va produir.

De manera que l'import de l'exempció serà la part del rendiment que excedeixi l'import corresponent al deteriorament de valor de la participació considerat fiscalment deduïble.

S'ha de tenir en compte que si no s'apliqués aquesta limitació, la part del rendiment corresponent al deteriorament del valor de la participació no hauria estat imposada en cap moment, i per tant, no es dóna el requisit que el rendiment hagi estat prèviament gravat per l'IS.

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

El deteriorament del valor d'una participació no serà considerat fiscalment deduïble, encara que reuneixi els requisits previstos en l'article 11 de la Llei de l'IS, si la disminució del valor dels fons propis és motivada per la distribució de beneficis de les entitats participades.

➢ Acreditació de les circumstàncies

La càrrega de provar les circumstàncies necessàries per poder aplicar aquesta exempció recau sobre l'obligat tributari. De manera que haurà d'estar en posició de poder acreditar en tot moment el compliment dels requisits exigits per la normativa de l'IS per tal de poder aplicar aquesta exempció.

En cas que no compleixi els requisits esmentats anteriorment, la societat haurà d'integrar les rendes com qualsevol altra, però podrà gaudir de les deduccions per doble imposició, definides en l'article 43 de la Llei.

Exemple d'eliminació de la doble imposició per dividends

Una societat andorrana A cobra el dia 15 de març de 2014 en concepte de dividends 100.000 euros, com a conseqüència de la participació del 10% en el capital de la Societat Y resident a França, que va acordar la distribució de l'esmentat dividend en la mateixa data.

La societat andorrana A fa més de 3 anys que té la participació.

✶ Com afecten aquests dividends en el càlcul de l'IS?

La societat andorrana A no integrarà en la seva base de tributació els dividends percebuts, atès que gaudeixen de l'exempció en complir els requisits establerts en l'article 20 de la Llei, és a dir:

1. Els beneficis obtinguts per la societat Y dels quals provenen els dividends que ha percebut la societat andorrana han estat gravats per l'impost de societats francès, per tant un impost anàleg al nostre IS.

2. El percentatge de la participació és del 10%, és a dir, superior al 5%.

3. La societat andorrana fa més d'un any que posseeix la participació en la societat francesa.

La societat andorrana registrarà en la seva comptabilitat el dividend cobrat mitjançant l'assentament següent:

100.000 €	Tresoreria (572)	a	Ingrés de participacions en instruments de patrimoni (760)	100.000 €

Així doncs, tenim un ingrés comptable de 100.000 euros, però en gaudir de l'exempció, la societat hauria de practicar la correcció corresponent en signe negatiu per tal de determinar la base de tributació.

La liquidació de l'IS corresponent a l'exercici 2014 seria la següent, tenint en compte que el resultat comptable abans d'impostos és d'1.050.000 euros.

LIQUIDACIÓ IS - SOCIETAT A	
Resultat comptable abans impostos	1.050.000 €
Eliminació de la doble imposició	(100.000 €)
Base de tributació	950.000 €
Quota de tributació (10%)	**95.000 €**

Exemple d'eliminació de la doble imposició per plusvàlues

Una societat andorrana, JMC, SA ostenta el 100% del capital social d'una altra societat, WXY, SA, que fou constituïda l'1 de gener de 2015. El preu d'adquisició va ser de 60.000 euros.

A final de l'exercici 2017, la societat JMC, SA decideix transmetre el 70% de les participacions que ostenta sobre el capital social de WXY, SA. El preu de la transmissió de les participacions és de 63.000 euros.

El patrimoni net de la societat WXY, SA el 31/12/2017 és el següent:

PATRIMONI NET SOCIETAT WXY, SA	
Capital	60.000 €
Reserves	20.000 €
Resultat de l'exercici	10.000 €
Patrimoni net	**90.000 €**

✶ Com afecta aquesta transmissió el càlcul de la quota de tributació de l'IS de l'exercici 2017?

La societat JMC, SA posseïa, durant més d'un exercici, una participació de més d'un 5% del capital social de WXY, SA, amb la qual cosa pot aplicar-se el mètode previst en l'article 20 de la Llei de l'IS per evitar la doble imposició.

La liquidació de l'IS corresponent a l'exercici 2017 seria la següent:

LIQUIDACIÓ IS - SOCIETAT JMC, SA	
Preu de transmissió	63.000 €
Preu d'adquisició	(42.000 €)
Resultat comptable	21.000 €
Eliminació de la doble imposició	(21.000 €)
Base de tributació	-
Quota de tributació (10%)	-

Com es pot observar, l'ajustament en el resultat comptable en concepte d'eliminar la doble imposició per les plusvàlues es correspon a 21.000 euros (30.000 euros x 70%). És a dir, el resultat de l'exercici juntament amb l'import de les reserves generades durant el temps de tinença de les participacions, que es corresponen amb beneficis no distribuïts que ja foren objecte de tributació en l'exercici de la seva generació.

ARTICLE 21

ELIMINACIÓ DE LA DOBLE IMPOSICIÓ INTERNACIONAL SOBRE ELS BENEFICIS ATRIBUÏBLES A ESTABLIMENTS PERMANENTS SITUATS A L'ESTRANGER

Estan exemptes les rendes obtingudes a l'estranger a través d'un establiment permanent situat fora del territori del Principat d'Andorra quan aquest establiment permanent hagi estat sotmès a imposició per un gravamen de característiques similars a aquest impost.

Comentari

Es pot donar la situació que un obligat tributari resident fiscal al Principat d'Andorra tingui un establiment permanent (EP) fora de l'esmentat territori.

En aquest sentit, els rendiments derivats d'aquest EP estaran exempts de tributació en concepte de l'IS sempre que hagin estat sotmesos a imposició d'un gravamen de característiques anàlogues a l'IS.

Exemple

La societat MBM, SA, resident a Andorra, té un establiment permanent a l'estranger. El total de les rendes obtingudes per aquest establiment permanent ascendeixen a 150.000 euros i procedeixen de la realització d'activitats comercials, que han estat gravades amb un tipus impositiu del 7,5%. Aquests rendiments obtinguts a l'estranger han estat sotmesos a imposició per un gravamen de característiques similars.

Addicionalment, les rendes obtingudes per la societat andorrana a Andorra han estat de 400.000 euros.

✶ Com afecta aquest fet la liquidació de l'IS de la societat andorrana?

Primer de tot, s'hauria de verificar que la societat MBM, SA i el seu establiment permanent compleixen els requisits exigits per poder-se beneficiar de l'exempció per les rendes obtingudes a l'estranger, ja que:

1. Opera a l'estranger a través d'un establiment permanent.

2. El rendiment obtingut per un EP ha estat gravat amb un tipus del 7,5%, amb un impost de característiques similars a l'impost sobre societats d'Andorra.

3. Impost satisfet a l'estranger: 11.250 € (150.000 € x 7,5%).

Atès que la societat i els rendiments obtinguts pel seu establiment permanent poden donar dret a aplicar l'exempció prevista en l'article 21 de la Llei de l'IS, la societat optaria per practicar la liquidació de l'impost següent:

SOCIETAT MBM, SA	
Renda obtinguda a Andorra	400.000 €
Rendes de l'establiment permanent	150.000 €
Resultat comptable	**550.000 €**
Ajustaments (rendes exemptes)	(150.000 €)
Base de tributació	**400.000 €**
Tipus de gravamen	10%
Quota de liquidació	**40.000 €**

ARTICLE 22

COMPENSACIÓ DE BASES DE TRIBUTACIÓ NEGATIVES

Les bases de tributació negatives poden compensar les bases de tributació positives dels períodes impositius que concloguin en els deu anys posteriors.

Comentari

Com s'ha comentat en els articles anteriors, la base de tributació de l'obligat tributari de l'IS es determina (en línies generals) en funció del resultat comptable corregit per les diferències en l'aplicació dels criteris comptables amb els fiscals.

En aquest sentit, es podria donar el cas que la base de tributació del període impositiu en curs tingués signe negatiu encara que el resultat comptable de l'obligat tributari presentés beneficis. Aquesta situació es podria generar com a conseqüència de l'aplicació de les normes de valoració fiscals previstes en la Llei de l'IS.

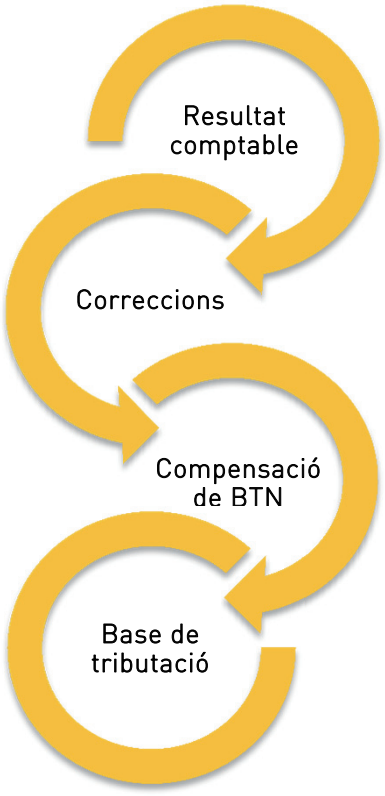
En el supòsit que l'obligat tributari hagi generat una base de tributació negativa en un període impositiu determinat, la norma li dóna la possibilitat de compensar aquestes bases de tributació negatives amb aquelles positives obtingudes en períodes impositius posteriors. Malgrat això, la norma preveu que aquesta compensació de les bases de tributació negatives es pugui dur a terme durant els deu anys vinents.

EXERCICI DE GENERACIÓ DE LES BASES DE TRIBUTACIÓ	ÚLTIM EXERCICI DE COMPENSACIÓ
2012	2022
2013	2023
2014	2024
2015	2025
(...)	(...)

Una vegada hagi transcorregut aquest termini, si l'obligat tributari no ha generat una base de tributació positiva suficient per poder compensar les bases de tributació negatives generades amb anterioritat, es perdrà el dret a la seva compensació.

D'altra banda, s'ha de tenir en compte que només es tindran en consideració aquelles bases de tributació negatives generades per l'obligat tributari a partir de l'1 de gener de 2012, data d'entrada en vigor de l'impost. De manera que els resultats negatius obtinguts abans de dita data no donen dret a l'obligat tributari a compensar-los en exercicis següents.

Seguidament, s'adjunta un esquema de com es determina la base de tributació de l'IS partint del resultat comptable obtingut per l'obligat tributari.



- Benefici o pèrdua generats segons la normativa comptable andorrana

- S'aplicaran les correccions que corresponguin segons la normativa fiscal andorrana
- Aquestes correccions poden ser de signe positiu o negatiu

- Si l'obligat tributari ha generat una base de tributació positiva, es compensarà amb aquelles bases de tributació negatives generades (10 anys)

- La base de tributació correspon al resultat fiscal, calculat d'acord amb allò establert en la Llei de l'IS

Exemple

La societat SNM, SA, dedicada a la venda de productes de neteja, inicia l'activitat el mes de juliol de 2011, i el seu resultat comptable és negatiu per import de 50.000 euros. Aquesta societat acumula resultats negatius fins a l'exercici 2015, data quan comença a tenir beneficis. Les seves bases de tributació han estat les següents:

ANY	BASE DE TRIBUTACIÓ	ANY PRESCRIPCIÓ DE LES BASES DE TRIBUTACIÓ NEGATIVES
2011	(*)	-
2012	(30.000)	2022
2013	(12.000)	2023
2014	(1.000)	2024
2015	80.000	2025
2016	85.000	2026

(*) El resultat negatiu obtingut per la societat SNM, SA en l'exercici 2011 no rep la consideració de base de tributació.

✶ Quan la societat SNM, SA es podrà compensar les seves bases de tributació negatives?

Les bases de tributació negatives generades en els exercicis 2012 a 2014 podran ser objecte de compensació amb les bases de tributació positives generades en els exercicis 2015 i següents. Concretament, l'any 2015 la societat SNM, SA ha generat base de tributació suficient per poder compensar la totalitat de les bases de tributació negatives pendents.

Pel que fa al resultat comptable de signe negatiu generat en l'exercici 2011, cal destacar que no pot ser objecte de compensació amb les bases de tributació positives generades en exercicis futurs atès que l'exercici 2011 no s'havien generat bases de tributació negatives sinó un resultat comptable negatiu.

Un detall de la cascada de l'impost fins al concepte de base de tributació és com segueix:

	RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS
+ / -	Diferències per aplicació del resultat comptable
+ / -	Diferències permanents
+ / -	Diferències temporals
=	BASE DE TRIBUTACIÓ PRÈVIA
-	Bases de tributació negatives d'exercicis anteriors
=	BASE DE TRIBUTACIÓ

V. Règims especials de determinació de la base de tributació

ARTICLE 23

RÈGIM ESPECIAL DE SOCIETATS QUE REALITZEN EXPLOTACIÓ INTERNACIONAL D'INTANGIBLES O INTERVENEN EN EL COMERÇ INTERNACIONAL

1. Els obligats tributaris poden beneficiar-se d'una reducció del 80 per cent de la base de tributació corresponent als ingressos que resultin de les concessions o autoritzacions d'ús, cessions o llicències de drets, transmissions d'actius, béns o drets, o prestacions de serveis esmentats a continuació:

a) De qualsevol concessió o autorització d'ús o cessió o llicència de drets sobre patents, dissenys, models i dibuixos industrials, marques, noms de domini i altres signes distintius de l'empresa, així com sobre altres drets de propietat industrial.

b) De qualsevol concessió o autorització d'ús o cessió o llicència de drets sobre plànols, fórmules o procediments secrets, de drets sobre informacions relatives a experiències industrials, comercials o científiques, incloses les tècniques i els mètodes de comercialització empresarial, o la concessió d'ús d'equips industrials, comercials o científics.

c) De qualsevol concessió o autorització d'ús o cessió o llicència de drets d'autor sobre obres literàries, artístiques o científiques, incloses les produccions audiovisuals i els programes, les aplicacions i els sistemes informàtics, així com de drets connexos als drets d'autor. L'activitat d'explotació de drets d'imatge només pot beneficiar-se de l'aplicació d'aquest règim quan sigui desenvolupada per entitats l'activitat principal de les quals sigui la gestió professional dels drets d'imatge de persones físiques no vinculades, en el sentit de l'apartat 4 de l'article 16, i l'activitat es desenvolupi amb els mitjans materials i personals adequats per dur-la a terme.

d) De la transmissió dels béns i drets a què es refereixen les lletres a), b) i c) anteriors.

e) A aquest efecte, s'assimila a la prestació de serveis que es beneficia de la reducció que preveu aquest article l'activitat de compravenda internacional de mercaderies i de comissionista, agent o intermediari en general en compravendes internacionals de mercaderies i qualsevol altre tipus de béns, inclosos els immobles, situats fora de territori andorrà. S'entén per "compravenda internacional de mercaderies" la que es refereix a béns o productes que estiguin fora del territori del Principat d'Andorra, i no hagin estat enviats fora d'aquest territori a fi de beneficiar-se d'aquest règim, i s'alienin a favor de no-residents fiscals al Principat d'Andorra que els emprin per a les finalitats del seu negoci o actuïn com a consumidors finals.

2. L'aplicació de la reducció de la base de tributació que estableix l'apartat anterior està subjecta al compliment dels condicionants següents:

a) En els casos relatius a actius intangibles que esmenta la lletra a) de l'apartat 1, l'obligat tributari ha d'explotar l'actiu de què es tracti en nom propi en el marc de la seva activitat econòmica.

b) Que l'obligat tributari disposi en territori andorrà per realitzar les activitats que esmenta l'apartat 1 d'una persona contractada almenys a mitja jornada i d'un local destinat exclusivament d'una superfície mínima de 20m2.

c) Que el cessionari dels drets d'ús o el prestatari dels serveis utilitzi aquests drets o prestacions en el desenvolupament de qualsevol tipus d'activitat econòmica i que els resultats d'aquesta utilització no es materialitzin en el lliurament de béns o la prestació de serveis per part del cessionari que generin despeses fiscalment deduïbles en l'entitat cedent o prestadora, sempre que, en aquest últim cas, aquesta entitat estigui vinculada amb el cessionari o prestatari.

d) Que el cessionari del dret o el prestatari dels serveis no sigui una entitat o persona física resident fiscal al Principat d'Andorra i el dret o servei no sigui utilitzat directament al Principat. Tampoc no és d'aplicació aquest règim quan el dret cedit o el servei prestat estigui efectivament vinculat amb l'activitat realitzada per una persona o entitat no-resident fiscal que opera a Andorra a través d'un establiment permanent.

3. L'aplicació d'aquest règim ha de ser sol·licitada per l'obligat tributari al ministeri encarregat de les finances a través d'un escrit en què s'identifiquin els sectors d'activitat als quals s'aplicarà i es fonamenti la concurrència dels condicionants que estableixen els apartats anteriors. El ministeri encarregat de les finances, d'acord amb el procediment que s'estableixi reglamentàriament, aprova o denega aquesta sol·licitud. La resolució que posi fi al procediment d'autorització per a l'aplicació d'aquest règim ha de notificar-se en un termini no superior a sis mesos, a comptar de la data en què la sol·licitud hagi tingut entrada en qualsevol dels registres del ministeri encarregat de les finances o des de la data d'esmena d'aquesta sol·licitud a requeriment del ministeri encarregat de les finances. Si transcorre aquest termini sense que s'hagi produït una resolució expressa, la sol·licitud pot entendre's desestimada. El règim produeix efectes des del mateix període impositiu en què es va presentar la sol·licitud.

Un cop concedida l'autorització inicial, l'obligat tributari que pretengui aplicar-la en períodes impositius posteriors ha de comunicar aquesta circumstància a l'òrgan competent del ministeri encarregat de les finances, allà on es produeixi un canvi substantiu de les circumstàncies en relació amb les que estableix l'autorització inicial. Aquesta comunicació ha de contenir una identificació dels sectors d'activitat als quals s'aplicarà aquest règim i la justificació de la concurrència dels condicionants per a l'aplicació d'aquest règim. El ministeri encarregat de les finances ha d'autoritzar l'aplicació del règim especial a les noves activitats d'acord amb un procediment idèntic al que regula el paràgraf anterior.

L'autorització inicial, igual que les extensions posteriors del règim a altres sectors, que pugui concedir el ministeri encarregat de les finances s'entén sense perjudici de la comprovació administrativa de la concurrència dels requisits d'aplicació d'aquest règim.

Comentari

L'article 23 i següents de la Llei de l'IS estableixen una sèrie de règims especials la finalitat dels quals és promoure la realització de determinades activitats atorgant-los un règim fiscal més favorable que el règim general.

➢ Operacions que donen dret a l'aplicació del règim especial d'intangibles

En línies generals, aquest règim especial és d'aplicació a aquells obligats tributaris que realitzen les concessions o autoritzacions d'ús, cessions o llicències de drets, transmissions d'actius, béns o drets, o prestacions de serveis, és a dir, l'explotació internacional d'intangibles o comerç internacional.

Abans de tot, s'analitzaran quines són les activitats que donen dret a l'aplicació d'aquest règim especial:

Drets de propietat industrial	•Concessió o autorització d'ús o cessió o llicència sobre els següents drets: • Patents, dissenys, models i dibuixos industrials. • Marques, noms de domini i altres signes distintius de l'empresa. • Altres drets de propietat industrial •Transmissió d'aquests béns o drets.
Know-how	•Concessió o autorització d'ús o cessió o llicència sobre els següents: •Plànols, fórmules o procediments secrets. •Drets sobre informacions relatives a experiències industrials, comercials o científiques (incloses les tècniques i els mètodes de comercialització empresarial) •Concessió o autorització d'ús d'equips industrials, comercials o científics. •Transmissió d'aquests béns o drets.
Drets de propietat intel·lectual	•Concessió o autorització d'ús o cessió o llicència de drets d'autor sobre: • Obres literàries, artístiques o científiques. • Produccions audiovisuals. • Programes, aplicacions i sistemes informàtics. • Drets connexos als drets d'autor. •Transmissió d'aquests béns o drets.
Compravenda internacional	•Compravenda internacional de mercaderies •Activitat de comissionista, agent o intermediari en compravendes internacionals. •L'objecte d'aquestes activitats han de ser béns o productes situats fora del territori andorrà i transmesos a favor de persones (físiques o jurídiques) no residents fiscals a Andorra.

➢ Altres requisits

L'aplicació d'aquest règim especial de reducció de la base de tributació implica que, a banda de realitzar el tipus d'activitats indicades anteriorment, l'obligat tributari ha d'observar una sèrie de requisits, que s'analitzen a continuació. En aquest sentit, cal tenir en compte que l'incompliment d'algun d'aquests requisits implica que l'obligat tributari (cedent dels béns i drets) no pugui gaudir d'aquest règim especial.

✓ En els casos en què l'activitat que dóna lloc a l'aplicació d'aquest règim especial consisteixi en la concessió o autorització d'ús de drets de propietat industrial, és necessari que l'obligat tributari exploti l'actiu de què es tracti en nom propi i dintre el marc de la seva activitat econòmica.

✓ Per tal de portar a terme les activitats indicades anteriorment i que donen dret a l'aplicació del règim especial de reducció, és necessari que l'obligat tributari disposi en territori andorrà d'una estructura organitzativa mínima.

Aquesta estructura haurà de consistir, com a mínim, en una persona contractada a almenys mitja jornada i un local d'una superfície mínima de 20 m2 destinat exclusivament a la seva activitat.

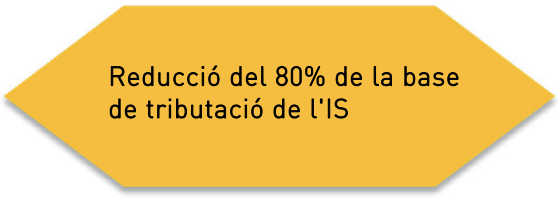
✓ Que el cessionari dels drets d'ús o el prestatari dels serveis utilitzi aquests drets o prestacions en el desenvolupament de qualsevol tipus d'activitat econòmica. És a dir, el destinatari dels drets d'ús i de les llicències els ha d'incorporar a la seva activitat econòmica.

✓ Aquest règim especial té un vessant internacional, per la qual cosa s'exigeix que el cessionari del dret o el prestatari dels serveis sigui una entitat o persona física resident fiscal fora del Principat d'Andorra, juntament amb el fet que el dret o servei sigui utilitzat de forma efectiva fora del territori andorrà.

Malgrat això, no s'entén complert aquest requisit quan el dret cedit o el servei prestat estigui efectivament vinculat amb l'activitat realitzada per una persona o entitat no-resident fiscal però que opera a Andorra a través d'un establiment permanent.

➢ Tractament fiscal d'aplicació a aquest règim especial

Tal com s'ha avançat anteriorment, els rendiments obtinguts per l'obligat tributari en relació amb aquelles cessions de drets i béns que compleixin els condicionants indicats anteriorment podran gaudir d'una reducció del 80%.



Cal tenir present que aquesta reducció es materialitzarà en una minoració de la base de tributació en un import del 80% dels rendiments obtinguts de l'autorització de l'ús dels drets indicats anteriorment.

➢ Procediment formal per acollir-se a aquest règim especial

L'aplicació d'aquest règim especial és sota petició prèvia a l'Administració tributària. De manera que l'obligat tributari haurà d'iniciar el procediment de sol·licitud corresponent per poder-s'hi acollir segons el que disposa l'article 26 del Reglament. Seguidament, s'analitzaran les fases i els tràmits que haurà d'observar l'obligat tributari per tal de poder obtenir una resolució favorable per part de l'Administració:

✓ Inici del procediment

En primer lloc, l'obligat tributari haurà de preparar un escrit de sol·licitud d'acolliment a l'esmentat règim especial i presentar-lo davant l'organisme competent de l'Administració tributària.

Aquest escrit haurà d'incloure la deguda identificació de les activitats econòmiques a les quals s'aplicarà el règim especial, i acreditar que les activitats desenvolupades compleixen tots els requisits indicats anteriorment.

✓ Notificació de la resolució

El personal del ministeri de Finances s'encarregarà de revisar la sol·licitud d'aplicació del règim especial presentada per l'obligat tributari. Una vegada s'ha comprovat que la sol·licitud reuneix els requisits exigits per la normativa fiscal, l'Administració resoldrà acceptant la petició o, en el seu cas, rebutjant-la si no es compleixen els condicionants anteriorment indicats.

L'Administració disposa d'un termini màxim de 6 mesos per emetre i notificar la seva resolució. Transcorregut aquest termini s'entendrà que la sol·licitud de l'obligat tributari ha estat desestimada. Tot i això, l'obligat tributari té facultat per presentar el recurs corresponent contra la desestimació de la sol·licitud.

✓ Modificació de les circumstàncies

Un cop l'obligat tributari ha estat autoritzat per part del ministeri de Finances per poder aplicar el règim especial, podrà seguir aplicant-lo sempre que no es produeixin modificacions i alteracions a les circumstàncies informades en la sol·licitud.

En el supòsit que en els períodes impositius posteriors es produeixi una modificació o alteració de les circumstàncies que van donar lloc a l'autorització del règim especial, l'obligat tributari té l'obligació de comunicar al ministeri de Finances els canvis esmentats. Aquesta nova comunicació també ha d'incloure la identificació dels sectors d'activitat als quals s'aplicarà el règim especial juntament amb la justificació de la concurrència dels condicionants per a l'aplicació d'aquest règim.

En aquests casos, el ministeri de Finances té l'obligació d'emetre una nova resolució, en què accepta o denega l'aplicació del règim especial tenint en compte les noves circumstàncies.

➢ Potestat de comprovació per part de l'Administració

Encara que l'obligat tributari tingui una resolució expressa de l'Administració en què se li atorga la deguda autorització per a l'aplicació del règim especial, l'Administració continua tenint facultats per comprovar en períodes impositius posteriors la concurrència del requisits exigits per poder gaudir del règim especial.

En cas que l'Administració detecti algun tipus d'incompliment, podrà practicar les correccions i regularitzacions que consideri adients així com imposar les sancions que corresponguin.

➢ Altres obligacions formals

L'obligat tributari té l'obligació d'indicar en la memòria dels comptes anuals el fet que gaudeix de l'aplicació d'aquest règim especial juntament amb un detall dels ingressos subjectes a aquesta reducció i diferenciar-los de la resta dels seus ingressos.

Exemple de règim especial d'explotació d'intangibles

La societat ZXY, SA, resident a Andorra, es dedica a la compravenda internacional de mercaderies d'acord amb els requisits establerts en la Llei. El 31 de desembre de 2015, es disposa de la informació següent:

SOCIETAT ZXY, SA	
Ingressos per venda de mercaderies	400.000 €
Cost de vendes de les mercaderies	(150.000 €)
Altres despeses	(150.000 €)
Resultat comptable	**100.000 €**

Addicionalment, s'ha de tenir en compte que la societat no ha portat a terme operacions que donin lloc a diferències temporals ni permanents en l'impost, ni tampoc té bases de tributació negatives pendents de compensar.

✶ Com afecta la reducció del 80% en la base de tributació i en la quota de tributació de l'impost?

Un cop determinada la base de tributació, s'aplicarà la reducció del 80% en la base establerta en l'article 23 de la Llei, d'acord amb el detall següent:

SOCIETAT ZXY, SA	
Resultat comptable	**100.000 €**
Diferències permanents i temporals	-
Base de tributació	**100.000 €**
Reducció del 80%	(80.000 €)
Base de tributació	**20.000 €**
Tipus de gravamen	10%
Quota de tributació	**2.000 €**

Com s'ha pogut comprovar en l'exemple, aquesta reducció ha suposat una tributació efectiva del 2%.

ARTICLE 24

RÈGIM ESPECIAL DE SOCIETATS DE GESTIÓ I INVERSIÓ FINANCERA INTRAGRUP

1. Les societats de gestió i inversió financera que regula aquest precepte gaudeixen d'una reducció del 80 per cent de la base de tributació. A l'efecte d'aquest precepte, s'entén per "societats de gestió i inversió financera" les societats residents fiscals al Principat d'Andorra l'activitat de les quals consisteixi en l'obtenció de préstecs d'entitats vinculades o de tercers que, juntament amb el seu capital social, siguin utilitzats en la realització de préstecs a entitats vinculades no-residents fiscals en el sentit definit per l'article 16. Igualment, les societats de gestió i inversió financera poden realitzar les activitats següents:

a) Gestió i inversió de la tresoreria pròpia o d'entitats vinculades no-residents fiscals.

b) Serveis de facturatge, lísing i gestió de cobraments i pagaments amb altres entitats vinculades no-residents fiscals.

c) Cobertura de riscos de tipus de canvi del grup.

d) Emissions d'obligacions, participacions preferents i altres instruments que serveixin per captar recursos per al grup en els mercats de capitals internacionals, amb l'autorització prèvia de l'òrgan regulador del Principat d'Andorra.

e) Funcions complementàries a les anteriors i vinculades a l'estratègia financera del grup societari com, per exemple, l'elaboració dels pressupostos de les diferents societats no-residents fiscals al Principat d'Andorra i del grup, la direcció financera del grup societari, el desenvolupament de programes globals d'inversió, els estudis de rendibilitat d'inversions del grup o estudis de mercat.

2. Les societats de gestió i inversió financera no poden realitzar cap altre tipus d'activitat diferent d'aquelles a les quals s'apliqui el règim especial o diferent de l'activitat d'una societat de tinença de participacions estrangeres a les quals s'apliqui el règim de l'article 20.

3. La societat de gestió i inversió financera ha de tenir un capital social mínim de 250.000 euros i disposar en territori andorrà per realitzar les seves activitats d'una persona contractada al menys a mitja jornada i d'un local destinat exclusivament d'una superfície mínima de 20m2. La concessió del règim especial de societat de gestió i inversió financera està condicionada a la presentació de la sol·licitud corresponent al ministeri encarregat de les finances, el qual,

en vista de les circumstàncies concretes del grup societari i amb la determinació prèvia, si així ho estima oportú, de les condicions que ha de complir la societat de gestió i inversió financera a fi de garantir-ne la solvència, pot acceptar o denegar l'aplicació d'aquest règim amb efecte des del moment de presentació de la sol·licitud. El procediment d'aplicació d'aquest règim especial es determina reglamentàriament.

Comentari

Un altre règim especial que preveu la Llei de l'IS és aquell aplicable a les societats de gestió i inversió financera intragrup. En particular, aquest règim especial consistirà en una reducció del 80% de la base de tributació de les entitats que puguin gaudir d'aquest règim.

➢ Requisits que ha de complir l'obligat tributari

Únicament podran sol·licitar l'aplicació d'aquest règim especial aquells obligats tributaris que tinguin la naturalesa d'una societat de gestió i inversió financera, la qual haurà de reunir els requisits següents:

✓ L'entitat ha de tenir un capital social mínim de 250.000 euros.

✓ L'obligat tributari haurà de tenir en territori andorrà una persona contractada, almenys a mitja jornada, amb la finalitat que realitzi les activitats pròpies de la societat.

✓ La societat haurà de disposar d'un local assignat exclusivament a l'activitat de gestió i inversió financera d'una superfície mínima de 20 m^2.

➢ Operacions que donen dret a l'aplicació del règim especial

Aquest règim especial únicament és d'aplicació a les societats de gestió i inversió financera. S'entén com a tals les societats residents fiscals a Andorra l'activitat de les quals consisteixi en l'obtenció de préstecs d'entitats vinculades o de tercers que, juntament amb el seu capital social, siguin utilitzats en la realització de préstecs a entitats vinculades no-residents fiscals.

Com es pot observar, per tal de poder aplicar aquest règim especial, l'obligat tributari haurà de complir una sèrie de requisits en relació tant amb les activitats financeres realitzades per ell mateix com amb la naturalesa del destinatari d'aquestes activitats.

✓ Requisits de les activitats realitzades

L'entitat de gestió i inversió financera que tingui intenció d'acollir-se a aquest règim especial podria desenvolupar les activitats enumerades en l'apartat 1 de l'article 24, a les quals ens remetem.

✓ Requisits de les entitats destinatàries de les activitats

Addicionalment a la naturalesa de les activitats per desenvolupar, aquest règim especial només serà d'aplicació en el cas que el destinatari de les activitats sigui una entitat no-resident fiscal en el territori d'Andorra i a més tingui una relació de vinculació (en sentit de l'article 16 de la Llei de l'IS) amb l'obligat tributari.

De manera que l'obligat tributari no podrà sol·licitar acollir-se a aquest règim especial en cas que també presti serveis de gestió i inversió financera a entitats no vinculades o a entitats vinculades però residents en territori andorrà.

➢ Tractament fiscal del règim especial

En el supòsit que l'activitat desenvolupada per l'entitat de gestió i inversió financera compleixi els requisits indicats anteriorment, l'entitat podrà gaudir d'aquest règim especial sempre que procedeixi a la seva sol·licitud amb caràcter previ.

Aquest règim especial consisteix en que l'obligat tributari podrà aplicar una reducció del 80% en la base de tributació que obtingui en el període impositiu que sigui d'aplicació aquest règim especial.

➢ Tramitació del règim especial

L'obligat tributari podrà aplicar aquest règim especial sempre que hagi cursat la sol·licitud corresponent i l'Administració l'hagi resolt en favor seu.

Seguidament, s'analitzaran els tràmits que haurà de seguir l'obligat tributari per tal de poder sol·licitar aquest règim especial, que estan regulats en l'article 27 del Reglament:

✓ Inici del procediment

Tal com succeeix en la tramitació dels altres règims especials, l'entitat de gestió i inversió financera (com a obligat tributari) haurà de preparar un escrit de sol·licitud d'acolliment a l'esmentat règim especial i presentar-lo davant l'organisme competent de l'Administració tributària.

Aquest escrit haurà d'incloure la deguda identificació de les activitats de gestió i inversió financera desenvolupades per la societat. La finalitat d'aquesta descripció és que l'Administració pugui verificar que les activitats realitzades per l'obligat tributari compleixen els requisits establerts en aquest article 24 de la Llei de l'IS.

✓ Notificació de la resolució

El personal del ministeri de Finances s'encarregarà de revisar la sol·licitud d'aplicació del règim especial presentada per l'obligat tributari. Una vegada s'ha comprovat que la sol·licitud reuneix els requisits exigits per la normativa fiscal, l'Administració resoldrà acceptant la petició o, en el seu cas, rebutjant-la si no es compleixen els condicionants anteriorment indicats.

L'Administració disposa d'un termini màxim de 6 mesos per emetre i notificar la seva resolució; transcorregut aquest termini s'entendrà que la sol·licitud de l'obligat tributari ha estat desestimada. És a dir, en aquest cas és d'aplicació la teoria administrativa del silenci negatiu. Tot i això, l'obligat tributari té facultat per presentar el recurs corresponent contra la desestimació de la sol·licitud tant si ha estat de forma expressa o per aplicació del silenci administratiu negatiu.

D'altra banda, si la resolució de l'Administració ha estat favorable a les pretensions de l'obligat tributari, s'ha de tenir en compte que el règim especial serà d'aplicació en el mateix període impositiu en què es va presentar la sol·licitud.

De manera que si el mes d'agost de l'exercici 2012, una societat va cursar la sol·licitud de l'aplicació del règim especial, podrà aplicar el règim especial a la liquidació de l'exercici 2012 encara que hagi rebut la resolució administrativa d'acceptació el mes de gener de l'exercici 2013.

✓ Modificació de les circumstàncies

Una vegada l'obligat tributari ha estat atorgat amb l'autorització per part del ministeri de Finances per poder aplicar el règim especial, podrà aplicar el règim esmentat sempre que no es produeixin modificacions i alteracions a les circumstàncies informades anteriorment al ministeri de Finances.

En el supòsit que en els períodes impositius posteriors es produeixi una ampliació dels sectors d'activitat desenvolupats per les entitats de gestió i inversió financera, l'obligat tributari té l'obligació de comunicar al ministeri de Finances aquestes noves circumstàncies. Aquesta nova comunicació també ha d'incloure la justificació de la concurrència dels requisits exigits per la Llei de l'IS en les noves activitats desenvolupades.

El ministeri de Finances té l'obligació d'emetre una nova resolució en què accepta o denega l'aplicació del règim especial tenint en compte les noves circumstàncies.

Encara que l'obligat tributari tingui una resolució expressa de l'Administració en què se li atorga la deguda autorització per a l'aplicació del règim especial, cal tenir present que l'Administració continua tenint facultats per comprovar en períodes impositius posteriors la concurrència del requisits exigits per poder gaudir del règim especial.

Exemple de societat de gestió i inversió financera intragrup

Una societat es dedica a prestar serveis financers a entitats del grup situades a Espanya i a França. Per realitzar aquests serveis disposa d'un despatx de propietat a Andorra la Vella i de cinc persones contractades. Pels serveis rebuts, les filials d'Espanya i França li paguen uns honoraris en concepte de despeses d'estructura per import de 600.000 euros anuals. La matriu d'Andorra té un capital de 300.000 euros. Disposem de la informació següent:

✶ Com afecta la reducció del 80% en la base de tributació i en la quota de tributació de l'impost?

SOCIETAT DE SERVEIS FINANCERS	
Ingressos per serveis financers	600.000 €
Despeses d'explotació	(240.000 €)
Altres despeses	(150.000 €)
Resultat comptable	**210.000 €**

Solució

Un cop hem determinat la base de tributació, hi aplicarem la reducció del 80%, d'acord amb el que estableix l'article 24 de la Llei:

SOCIETAT DE SERVEIS FINANCERS	
Base de tributació (abans de la reducció)	210.000 €
Reducció del 80%	(168.000 €)
Base de tributació	**42.000 €**
Tipus de gravamen	10%
Quota de tributació	**4.200 €**

Aquesta reducció ha suposat una tributació efectiva del 2%.

ARTICLE 24 bis

RÈGIM ESPECIAL DE DETERMINACIÓ OBJECTIVA DE LA BASE DE TRIBUTACIÓ

1. Els obligats tributaris en els que la seva xifra de negocis en l'exercici immediatament anterior dels quals no superi els 300.000 euros, es poden acollir al règim especial previst en aquest article.

2. No obstant el que es preveu en l'apartat anterior, per als casos d'obligats tributaris que desenvolupin activitats professionals, la xifra de negocis al qual es refereix l'apartat anterior, perquè es puguin acollir a aquest règim especial, és de 150.000 euros.

3. En el cas de que l'exercici anterior tingui una durada inferior a 12 mesos, pel còmput dels límits esmentats, s'ha de tenir en compte la xifra de negocis corresponent fins a complir el període dels 12 mesos.

4. L'opció d'acollir-se a aquest règim de determinació objectiva és voluntària, però en cas de fer-ho, aquest règim serà obligatori per la totalitat d'activitats econòmiques que realitzi l'obligat tributari. L'obligat tributari que es vulgui acollir a aquest règim ho ha de comunicar al ministeri encarregat de les finances abans de finalitzar l'any anterior en el que hagi de tenir efecte, en els termes que es determinin reglamentàriament. Una vegada hagi optat per aquest règim, s'hi ha de mantenir durant un termini mínim de tres anys, i per sortir-ne cal que hi renunciï a través d'una comunicació al ministeri encarregat de les finances abans de la finalització de l'any anterior al qual hagi de tenir efecte. En el cas d'entitats de nova creació, l'opció d'acollir-se a aquest règim s'ha de fer durant el mes següent a la inscripció al Registre de Societats. Pel primer any d'aplicació d'aquesta Llei, el termini per optar per aquest règim és de dos mesos a comptar des de l'entrada en vigor d'aquesta Llei.

5. La determinació de la base de tributació en la modalitat de determinació objectiva es fa per la suma del rendiment net de l'activitat i el resultat, positiu o negatiu, dels resultats extraordinaris que s'obtinguin per la transmissió dels actius fixos a l'activitat.

6. El rendiment net de l'activitat es calcula per la diferència entre els ingressos que en procedeixen de la mateixa, computats d'acord amb les regles que estableix l'impost sobre societats, i els percentatges estimatius de les despeses que s'indiquen a continuació, segons el tipus d'activitat econòmica que s'efectua, aplicats sobre la xifra dels ingressos de l'activitat. Dins la xifra d'ingressos no s'inclouen els procedents de les transmissions d'actius fixos afectes a l'activitat desenvolupada, que s'addicionen al resultat del rendiment net de l'activitat.

7. Els percentatges de despeses aplicables són els següents:

a) Quan es tracti d'activitats estrictament comercials, les despeses deduïbles es quantifiquen en el 80 per cent de la xifra d'ingressos.

b) Quan es tracti de retribucions als administradors o membres dels òrgans d'administració, les despeses deduïbles es quantifiquen en el 2 per cent de la xifra de les retribucions.

c) En la resta d'activitats les despeses deduïbles es quantifiquen en el 40 per cent de la xifra d'ingressos.

A aquests efectes són activitats estrictament comercials aquelles que consisteixin en el lliurament de béns sense que aquests hagin estat objecte de transformació prèvia.

8. En el cas que l'obligat tributari desenvolupi diverses activitats, el càlcul es fa activitat per activitat i s'integren en una sola liquidació per part de cada obligat tributari.

9. S'integren a la base de tributació d'aquest règim, les adquisicions de béns o drets afectes a l'activitat, adquirits a títol lucratiu.

Comentari

La Llei de l'IS preveu la possibilitat que els obligats tributaris de l'impost puguin determinar la seva base de tributació a partir del règim especial de determinació objectiva.

Abans d'analitzar les particularitats pròpies d'aquest mètode d'estimació, s'han de tenir en compte els condicionants establerts per la Llei de l'impost per tal de poder-se acollir al règim especial esmentat:

✓ Com a norma general la xifra de negocis corresponent a l'exercici immediatament anterior no ha de superar els 300.000 euros.

✓ En cas que els obligats tributaris desenvolupin activitats professionals, el límit quantitatiu anterior (xifra de negocis de l'exercici anterior) queda fixat en 150.000 euros.

Seguidament, s'enumeren una sèrie de consideracions que cal tenir en compte a l'hora de verificar el compliment per part de l'obligat tributari dels límits esmentats anteriorment a fi de poder optar per l'aplicació del règim especial:

✓ El límit quantitatiu ve determinat per la xifra de negocis corresponent a l'any anterior en lloc de fixar-se en la xifra d'ingressos corresponent al mateix període.

En aquest sentit, cal remarcar que la xifra de negocis es correspon amb els ingressos percebuts per l'obligat tributari, provinents de la seva pròpia activitat. En canvi, la xifra total d'ingressos es refereix a la totalitat dels ingressos que percep l'obligat tributari.

De manera que aquesta darrera xifra inclouria els ingressos derivats de la mateixa activitat de l'obligat tributari així com altres ingressos d'explotació (ingressos per subvencions, donacions i llegats, per comissions, per serveis al personal i per serveis diversos), juntament amb els ingressos financers i els no recurrents.

✓ En el supòsit que l'obligat tributari porti a terme una activitat professional, la xifra exigida per poder aplicar aquest règim especial no ha de ser superior a 150.000 euros. Atesa la importància que té poder discernir si l'activitat desenvolupada per l'obligat tributari és qualificada com a activitat professional o activitat empresarial, el Reglament de l'impost, en l'article 35.3, preveu la definició d'activitat professional.

Concretament, per a activitat professional s'entén aquella que implica l'exercici d'una professió per a la qual es requereixi estar en possessió d'una titulació universitària.

✓ En el supòsit en què l'exercici anterior tingui una durada inferior a 12 mesos, l'obligat tributari haurà de fer una estimació de la seva xifra de negocis a 12 mesos amb la finalitat de verificar si reuneix els requisits per poder acollir-se a aquest règim.

Exemple inici activitat inferior a 12 mesos

Cal determinar l'estimació de la xifra de negoci de les activitats corresponents a l'exercici 2013, per tal de poder determinar l'aplicació del mètode de determinació objectiva durant l'exercici 2014:

✶ La societat MRD, SL es va constituir i va iniciar la seva activitat de fusteria l'1 de juliol de 2013. El 31 de desembre de 2013, la seva xifra de negoci va ser de 32.160 euros. Si aquesta societat vol optar per aplicar el règim especial de determinació objectiva durant el període impositiu 2014, haurà de verificar si la seva xifra de negoci corresponent a l'exercici immediatament anterior és inferior a 300.000 euros.

Atès que el període d'activitat de l'exercici 2013 és de 6 mesos, la societat haurà de fer una estimació de la seva xifra de negoci a 12 mesos segons el càlcul següent:

SOCIETAT MRD, SL	
Xifra de negocis de l'1 juliol a 31 desembre 2013	32.160 €
Període d'activitat	6 mesos

Extrapolació a 12 mesos → 32.160 € × 12/6 = 64.320 €

En aquest cas, atès que la xifra de negoci corresponent a 12 mesos és inferior a 300.000 euros i que realitza una activitat empresarial (de fusteria), MRD, SL podria sol·licitar l'aplicació del mètode de determinació objectiva.

✶ La societat PBI, SL es va constituir el 30 de setembre de 2013 i la seva xifra de negoci el 31 de desembre de 2013 va ser de 42.690 euros. L'objecte social d'aquesta societat és la prestació de serveis d'enginyeria i arquitectura.

Com succeeix en el cas anterior, aquesta societat haurà d'estimar la seva xifra de negoci a 12 mesos per tal de poder concloure si pot sol·licitar l'aplicació del règim especial de determinació objectiva.

SOCIETAT PBI, SL	
Xifra de negocis del 30 de setembre a 31 desembre 2013	42.690 €
Període d'activitat	3 mesos

Extrapolació a 12 mesos → 42.690 € × 12/3 = 170.760 €

En aquest cas, ens trobem que la societat PBI, SL desenvolupa una activitat professional; per tant, la seva xifra de negoci corresponent a l'exercici 2013 no podria excedir dels 150.000 euros. Atès que la xifra de negoci estimada a 12 mesos seria de 170.760 euros, aquesta societat no podria acollir-se a aquest règim especial.

➢ Obligacions formals

Les obligacions formals que han de seguir tots els obligats tributaris per l'IS estan previstes en el Reglament d'aplicació de la Llei 95/2010, de l'IS, i de la Llei 96/2010, de l'IAE, publicat el 20 de juny de 2012 i que s'adjunta com annex 1 al present manual pràctic.

En aquest sentit, cal remarcar que per sol·licitar el règim especial de determinació objectiva cal complir les obligacions formals que es detallen a continuació. Així mateix, tots els obligats tributaris tenen obligació de complir els requisits establerts en la Llei de l'IS.

✓ **Termini de presentació**

Aquest reglament estableix que aquells obligats tributaris que, en data 1 de gener de 2012, realitzen una activitat econòmica disposaven fins al 31 de juliol de 2012 per donar compliment a les obligacions formals establertes en el text.

Reproduïm a continuació la lletra de la disposició transitòria:

"Obligacions formals per al primer any d'aplicació de la Llei de l'impost sobre societats i la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

El compliment de les obligacions formals a què es refereixen la Llei de l'impost sobre societats; la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques i aquest Reglament, pel que fa al primer any d'aplicació, s'ha de dur a terme abans del 31 de juliol de 2012."

D'altra banda, els obligats tributaris que inicïin una activitat econòmica o professional subjecta a aquest impost hauran de comunicar a l'Administració l'inici de l'activitat esmentada juntament amb la sol·licitud de l'NRT corresponent.

Quant a la sol·licitud d'aplicació del mètode de determinació objectiva, els obligats tributaris poden presentar la seva sol·licitud fins al 31 de desembre del període impositiu anterior al qual es vol aplicar dit règim especial.

✓ **Formularis per omplir**

El formulari corresponent a la declaració censal (juntament amb els seus annexos) té com a finalitat comunicar a l'Administració aquelles dades identificadores de l'obligat tributari, així com la seva inclusió en algun règim especial previst en l'esmentada normativa, si així ho sol·licita.

Seguidament llistem els formularis d'obligat compliment:

001 Declaració censal
001-A Declaració censal – NRT
001-B Declaració censal – Domicilis
001-C Declaració censal – Dades bancàries
001-D Declaració censal – Explotació d'intangibles o comerç internacional
001-E Declaració censal – Gestió i inversió financera intragrup
001-F Declaració censal – Determinació objectiva de la base de tributació
001-G Declaració censal – Consolidació tributària
001-H Declaració censal – Tinença de participacions en societats estrangeres
001-I Declaració censal – Entitats parcialment exemptes

} Veure els annexos 2 al 11

Pel que fa al requisit d'omplir els anteriors formularis, cal indicar que qualsevol comunicació censal hauria d'acompanyar-se, en tot cas, de la declaració 001. És a dir, l'obligat tributari haurà de presentar el formulari 001 juntament amb l'annex corresponent objecte de la comunicació.

Concretament, en cas que l'obligat tributari vulgui acollir-se al règim especial de determinació objectiva de l'impost, haurà d'omplir el model 001, juntament amb l'annex 001-F.

2. Dades que s'informa en la declaració censal

2.1. Dades del declarant

☑ Núm de registre tributari (NRT) - *Annexeu full H5 001-A*

☐ Sol·licitud del número de registre d'entitats no residents fiscals - *Annexeu full H5 002-A*

☑ Domicilis - *Annexeu full H5 001-B*

☑ Dades bancàries - *Annexeu full H5 001-C*

☐ Nomenament del representant fiscal - *Annexeu full H5 001-L*

☐ Renovació del representant fiscal - *Annexeu full H5 001-M*

2.2. IAE - IS / IRNR

☐ Règim especial de societats que realitzen explotació d'intangibles o intervenen en el comerç internacional - *Annexeu full H5 001-D*

☐ Règim especial de societats de gestió i inversió financera intragrup - *Annexeu full H5 001-E*

☑ Règim especial de determinació objectiva de la base de tributació - *Annexeu full H5 001-F*

D'acord amb l'apartat 4 d'aquest article, en el supòsit en què l'obligat tributari es vulgui acollir a aquest règim ho ha de comunicar al ministeri de Finances abans de finalitzar l'any anterior al qual hagi de tenir efecte.

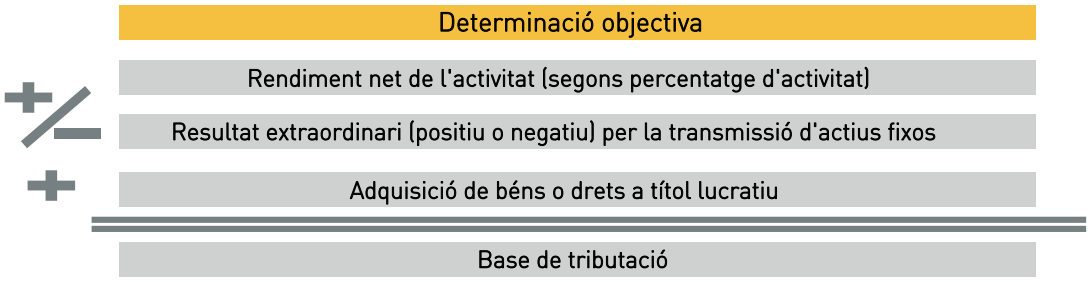
Una vegada l'obligat tributari opti per acollir-se a aquest règim, s'hi ha de mantenir com a mínim durant tres anys. En cas que hi vulgui renunciar, ho haurà de comunicar al ministeri de Finances abans de la finalització de l'any anterior al qual hagi de tenir efecte.

En el cas d'entitats de nova creació, l'article 19.7 del Reglament de l'IS estableix que l'opció d'acollir-se a aquest règim s'ha de fer durant el mes següent a la inscripció al registre de societats.

➢ Determinació dels rendiments gravats

A l'hora de determinar la base de tributació de l'impost, l'obligat tributari haurà de tenir en compte les particularitats següents així com la tipologia dels rendiments obtinguts:

✓ La base de tributació de l'impost determinada segons aquest mètode objectiu serà el resultat de:

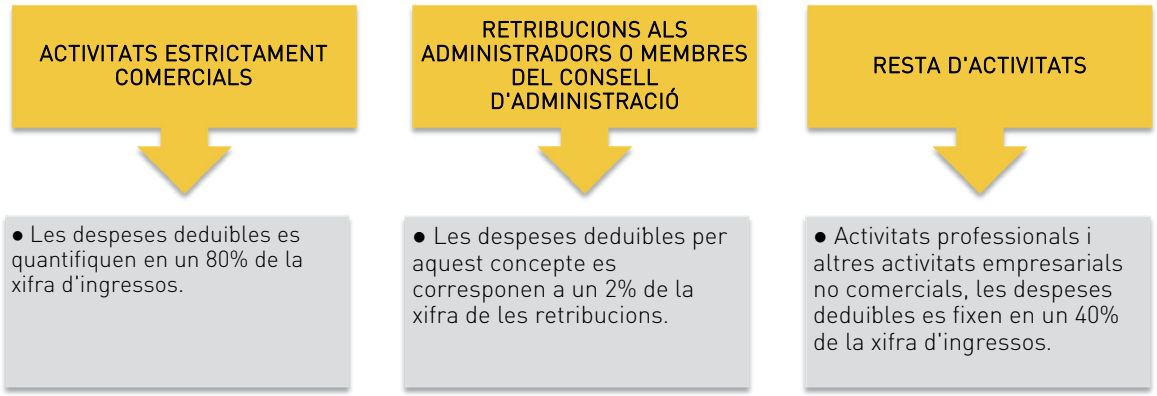


✓ Quant als resultats extraordinaris, cal tenir en compte que han de ser conseqüència de la transmissió d'elements (actius fixos) afectes a l'activitat.

✓ Addicionalment, s'integraran en la base de tributació les adquisicions de béns o drets, afectes a l'activitat econòmica, que s'hagin adquirit a títol lucratiu. En aquest sentit, s'haurà d'incloure en la base de tributació aquests elements pel seu valor de mercat.

➢ Determinació del rendiment net de l'activitat

Anteriorment, s'ha indicat que la base de tributació per estimació objectiva estarà integrada pel rendiment net de l'activitat econòmica. Aquest rendiment es correspon amb la diferència resultant entre els ingressos derivats de l'exercici de l'activitat i les despeses quantificades segons els percentatges estimatius següents:



A efectes de computar el rendiment net de l'activitat, convé recordar que no inclourà, en el seu cas, aquells rendiments procedents de les transmissions d'actius fixos, que s'addicionen a la base de tributació de l'impost en un moment posterior.

➢ Concurrència d'activitats

Tal com s'ha apuntat anteriorment, és possible que un mateix obligat tributari porti a terme l'explotació de diverses activitats econòmiques, cadascuna d'elles constitutiva d'un fet generador de l'IS. Davant d'aquests tipus de situacions, s'haurà de computar la base de tributació per a cada activitat de forma separada i, posteriorment, integrar-les en una mateixa liquidació.

En particular, en l'exemple adjunt es determinarà la base de tributació de les societats següents:

Exemple

A continuació es realitza una comparativa entre el mètode de determinació objectiva i el mètode de determinació directa de la base de tributació per a tres societats diferents. La societat Consultors Informàtics, SA, (activitat professional), la societat Distribució d'Aparells Electrònics, SA (activitat comercial) i la societat Administradors, SA (retribucions als administradors).

RÈGIM ESPECIAL DE DETERMINACIÓ OBJECTIVA DE LA BASE DE TRIBUTACIÓ (MÒDULS)

CONSULTORS INFORMÀTICS, SA		DISTRIBUCIÓ D'APARELLS ELECTRÒNICS, SA		ADMINISTRADORS, SA	
Ingressos:	150.000 €	Ingressos:	300.000 €	Ingressos:	50.000 €
Despeses:		Despeses:		Despeses:	
(40% xifra d'ingressos)	(60.000 €)	(80% xifra d'ingressos)	(240.000 €)	(2% xifra de retribucions)	(1.000 €)
Base tributària:	**90.000 €**	**Base tributària:**	**60.000 €**	**Base tributària:**	**49.000 €**
Tipus de gravamen	10%	Tipus de gravamen	10%	Tipus de gravamen	10%
Quota de tributació:	**9.000 €**	**Quota de tributació:**	**6.000 €**	**Quota de tributació:**	**4.900 €**

DETERMINACIÓ DIRECTA DE LA BASE DE TRIBUTACIÓ (COMPTABILITAT)

CONSULTORS INFORMÀTICS, SA		DISTRIBUCIÓ D'APARELLS ELECTRÒNICS, SA		ADMINISTRADORS, SA	
Ingressos:	150.000 €	Ingressos:	300.000 €	Ingressos:	50.000 €
Despeses:		Despeses:		Despeses:	
Sous i salaris	(26.000 €)	Aprovisionaments	(190.000 €)	Dietes	(4.000 €)
CASS empresa	(3.770 €)	Sous i salaris	(28.000 €)	Gasolina	(900 €)
Lloguers	(25.800 €)	CASS empresa	(4.060 €)	Telèfon	(1.500 €)
Assegurances	(550 €)	Lloguers	(20.000 €)	Altres (pk, peatges..)	(500 €)
Comissions bancàries	(210 €)	Assegurances	(850 €)	Tributs	(800 €)
Telèfon	(800 €)	Comissions bancàries	(200 €)	**Resultat comptable**	**42.300 €**
Llum	(820 €)	Telèfon	(2.000 €)	Impost comunal de radicació	800 €
Altres	(400 €)	Llum	(1.500 €)	**Base tributària:**	**43.100 €**
Tributs	(1.200 €)	Tributs	(1.600 €)	Tipus de gravamen	10%
Resultat comptable	**90.450 €**	**Resultat comptable**	**51.790 €**	**Quota de tributació:**	**4.310 €**
Impost comunal de radicació	1.200 €	Impost comunal de radicació	1.600 €		
Base tributària:	**91.650 €**	**Base tributària:**	**53.390 €**		
Tipus de gravamen	10%	Tipus de gravamen	10%		
Quota de tributació:	**9.165 €**	**Quota de tributació:**	**5.339 €**		

QUOTES TRIBUTÀRIES

CONSULTORS INFORMÀTICS, SA		DISTRIBUCIÓ D'APARELLS ELECTRÒNICS, SA		ADMINISTRADORS, SA	
Determinació objectiva (mòduls)	9.000 € ▼	Determinació objectiva (mòduls)	6.000 € ▲	Determinació objectiva (mòduls)	4.900 € ▲
Determinació directa (comptabilitat)	9.165 € ▲	Determinació directa (comptabilitat)	5.339 € ▼	Determinació directa (comptabilitat)	4.310 € ▼

Nota: A efectes d'aquest exemple, s'ha comparat la quota de tributació meritada en cadascuna de les situacions anteriors. (En l'exemple s'haurien de considerar les deduccions aplicables, fins al càlcul de la quota de liquidació de l'impost.)

Els triangles anteriors representen de forma senzilla quin dels dos possibles mètodes de càlcul de la base de tributació podria resultar més beneficiosa a cadascun dels obligats tributaris en funció de l'activitat realitzada.

De l'exemple anterior es pot observar que a la societat Consultors Informàtics, SA el règim de determinació objectiva (mòduls) li és el més avantatjós, mentre que per a la societat Distribució d'Aparells Electrònics, SA i la societat Administradors, SA el mètode més òptim seria el règim de determinació directa (comptabilitat).

ARTICLE 25

RÈGIM ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓ TRIBUTÀRIA

1. Els obligats tributaris que revesteixin la forma de societats anònimes o limitades andorranes que formin part d'un grup tributari, poden tributar sota el règim previst en aquest article.

2. 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.

3. No poden formar part d'un grup tributari:

a) Les entitats exemptes a les quals es refereix l'article 8 de la Llei;

b) Les entitats que quan es tanqui el període impositiu estiguin en situació de suspensió de pagaments o fallida, o el seu patrimoni net sigui negatiu; i

c) Les societats participades, la participació de les quals s'aconsegueixi a través d'una altra societat que no compleixi els requisits establerts per formar part del grup tributari.

d) Les societats que hagin optat per l'aplicació d'algun altre règim especial dels previstos en els articles 23, 24 i 24 bis d'aquesta Llei.

4. Les societats que hagin d'integrar un grup tributari ho han de comunicar al ministeri encarregat de les finances abans de l'inici de l'exercici, cosa que han d'acordar per junta de socis totes i cadascuna de les societats afectades. La societat dominant ha de comunicar els acords al ministeri encarregat de les finances abans de l'inici del període impositiu en què sigui aplicable aquest règim i les variacions posteriors en la composició del grup.

5. Les societats participades del grup tributari han de presentar la seva declaració individual, i han de determinar la seva base de tributació i les deduccions aplicables, sense haver-ne d'ingressar la quota resultant.

6. 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.

7. Les bases de tributació negatives del grup tributari són compensables respecte de les positives del grup que es generin durant els deu anys següents.

8. Les bases de tributació negatives pendents de compensació generades per les societats participades abans que s'integrin en el grup tributari, només es poden compensar per bases de tributació positives de la mateixa entitat.

9. La quota de tributació del grup tributari es minora en l'import de les deduccions que preveu el capítol VIII a les quals tinguin dret cada societat que integra el grup tributari. Els requisits establerts per aplicar les deduccions esmentades es refereixen al grup tributari. Les deduccions de qualsevol societat pendents d'aplicació en el moment que s'hagin d'incloure en el grup tributari es poden deduir de la quota de tributació del grup tributari amb el límit que correspongui a la societat esmentada en el règim individual de tributació.

10. El període impositiu de totes les societats del grup ha de coincidir amb el de la societat dominant.

11. 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. En aquest sentit, l'entitat dominant ha d'adjuntar a la liquidació de l'impost la informació següent:

a) Les eliminacions practicades en períodes impositius anteriors pendents d'incorporació i les eliminacions practicades en el període impositiu degudament justificades en la seva procedència i quantitat.

b) Les incorporacions fetes en el període impositiu, igualment justificades en la seva procedència i quantitat.

c) Les diferències, degudament explicades, que hi pugui haver entre les eliminacions i les incorporacions realitzades a l'efecte de determinar la base de tributació del grup fiscal i les realitzades a l'efecte de l'elaboració dels comptes anuals consolidats.

12. L'obligació de fer els pagaments a compte del grup tributari recau en la societat participant.

13. A partir de l'exercici que s'hagi optat per aquest règim, totes les societats integrants del grup queden obligades fins al moment que es renunciï a la seva aplicació.

14. Una vegada s'hagi exercit l'opció, el grup tributari queda vinculat a aquest règim de manera indefinida durant els períodes impositius següents, mentre no es compleixin els motius d'exclusió regulats en aquest article i mentre no es renunciï a la seva aplicació a través del corresponent procediment determinat reglamentàriament, que s'ha d'exercir, si escau, en el termini de tres mesos a comptar de la finalització de l'últim període impositiu en què s'ha aplicat.

15. El grup tributari s'extingeix quan la societat participant perdi el caràcter esmentat.

16. En el cas que el règim de consolidació tributària i el grup tributari s'extingeixin, respecte a les eliminacions pendents d'incorporació, les bases de tributació negatives del grup tributari i les deduccions en la quota pendents de compensació, cal procedir de la manera següent:

a) Les eliminacions pendents d'incorporació s'integren en la base de tributació del grup tributari en l'últim període impositiu en què sigui aplicable el règim de consolidació tributària.

b) Les societats que integrin el grup tributari en el període impositiu en què es produeixi la pèrdua o l'extinció d'aquest règim han d'assumir el dret a la compensació de les bases de tributació negatives del grup tributari pendents de compensar, en la part que hagin contribuït a la seva formació.

   La compensació es fa amb les bases de tributació positives que es determinin en règim individual de tributació.

c) Les societats que integrin el grup tributari en el període impositiu en què es produeixi la pèrdua o l'extinció d'aquest règim han d'assumir el dret a la compensació de les deduccions de la quota del grup tributari pendents de compensació, en la part en què hagin contribuït a la seva formació.

17. El que disposen els apartats anteriors és aplicable quan alguna o algunes de les societats que integren el grup tributari hi deixin de pertànyer.

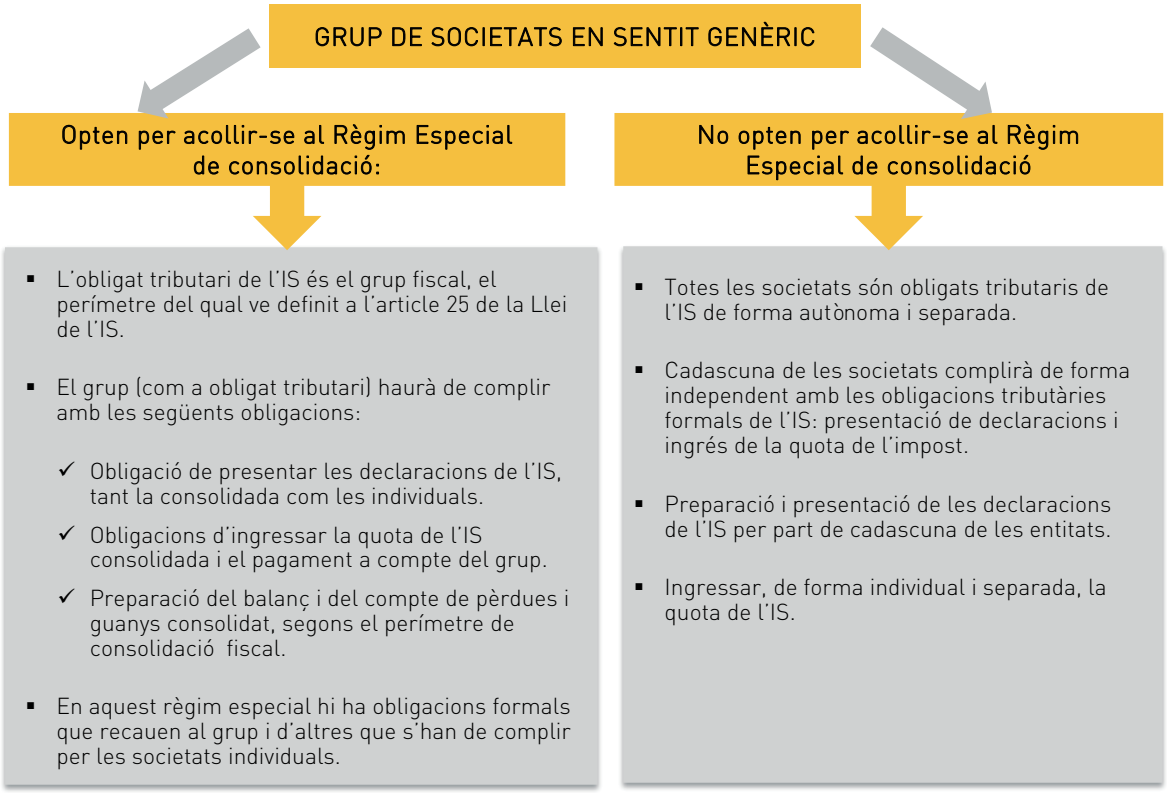
18. Les societats del grup tributari responen solidàriament del pagament del deute tributari, excepte pel que fa a les sancions.

Comentari

L'article 25 de la Llei juntament amb els articles 20 al 25 del Reglament d'aquest impost conformen el marc normatiu que resulta d'aplicació per a aquells obligats tributaris que hagin sol·licitat l'aplicació del règim especial de consolidació tributària.

En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que aquells grups de societats que optin per l'aplicació d'aquest règim especial seran considerats un únic obligat tributari, amb les pertinents implicacions formals que preveu la normativa en vigor.

Tot seguit, s'adjunta un quadre resum d'aquells aspectes més significatius que s'haurien de tenir en compte a l'hora de decidir si acollir-se o no a aquest règim especial:

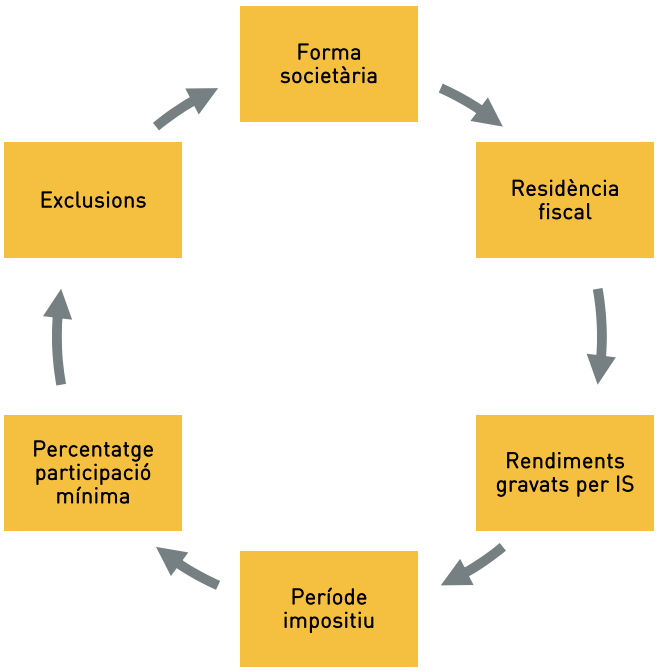


A continuació, s'analitzaran les regles que caldrà tenir en consideració per part de l'obligat tributari a l'hora de determinar la base de tributació per aquest règim especial:

➢ Delimitació del perímetre de consolidació fiscal

Abans d'analitzar el tractament fiscal que correspon a aquelles entitats a les quals és d'aplicació el règim especial esmentat, és imprescindible determinar quines entitats són susceptibles de formar part del perímetre de consolidació fiscal i, per tant, poden gaudir d'aquest règim especial.

El requisits que han de reunir les entitats per tal de poder formar part del grup de consolidació fiscal són els següents:



✓ Forma societària

Les entitats que formin part del grup de consolidació hauran de revestir la forma de societat anònima o societat limitada.

En aquest sentit, les entitats participades que s'hagin constituït sota una forma societària diferent de les indicades anteriorment no podran gaudir del règim especial de consolidació tributària.

✓ Residència fiscal

Únicament podran formar part del règim especial de consolidació fiscal aquelles entitats que tinguin la residència fiscal al Principat d'Andorra.

De manera que les entitats participades que tinguin la seva residència fiscal en un territori diferent de l'andorrà quedaran excloses del perímetre de consolidació fiscal encara que compleixin la resta de requisits.

✓ Rendiments gravats per l'IS

D'altra banda, s'exigeix que totes les entitats participades rebin la consideració d'obligats tributaris de l'IS. De manera que queden excloses d'aquest règim especial aquelles entitats que n'estiguin exemptes o les rendes de les quals no estiguin gravades per l'IS.

Així mateix, tampoc no es podran acollir a aquest règim aquelles societats que hagin optat per l'aplicació d'algun dels règims especials següents:

Article 23	Règim especial de societats que realitzen explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional.
Article 24	Règim especial de societats de gestió i inversió financera intragrup.
Article 24 bis	Règim especial de determinació objectiva de la base de tributació.

✓ Període impositiu

L'apartat 10 de l'article 25 de la Llei de l'IS estableix que totes les entitats que formin part del grup de consolidació han de tenir el mateix període impositiu.

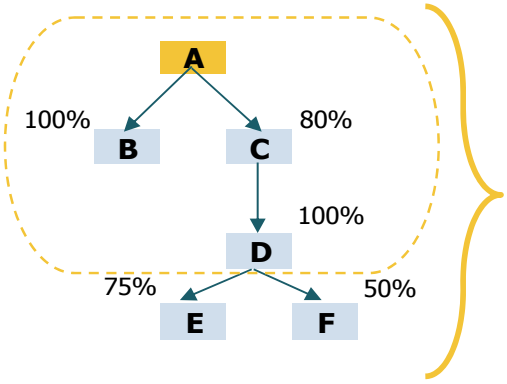
En cas que una entitat participada tingui un període impositiu diferent del de l'entitat participant, aquesta societat no podrà formar part del grup fiscal. Malgrat això, aquesta societat podria modificar els seus estatuts societaris i adaptar el seu exercici social, i per tant, el període impositiu al de la societat participant.

✓ Percentatge de participació mínima

S'integraran dintre del perímetre de consolidació fiscal les entitats que participin en altres entitats del grup en un grau de participació igual o superior al 75% del seu capital social o dels drets de vot.

Per tant, quedaran excloses del grup de consolidació fiscal aquelles entitats el capital social de les quals pertanyi a alguna entitat del grup en un percentatge inferior al 75%.

A efectes de determinar aquest percentatge de participació mínima s'han de tenir en compte tant les participacions directes com les indirectes. En aquest sentit, la participació indirecta és aquella resultant de multiplicar els percentatges de participació que ostenta la societat participant sobre el capital de les participades.



✓ A posseeix directament el 100% de B.

✓ A posseeix directament el 80% de C.

✓ A posseeix indirectament el 80% de D.

✓ A posseeix indirectament el 60% d' E.

✓ A posseeix indirectament el 40% de F.

✓ En aquest cas el Grup Fiscal estaria format per (A), (B), (C) I (D).

Addicionalment, la Llei de l'IS exigeix que aquesta participació mínima del 75% s'hagi posseït de manera ininterrompuda durant tot el període impositiu corrent. Això implica que si, durant el període impositiu, l'entitat participant deixa d'ostentar el 75% del capital social d'una entitat participada, aquesta entitat quedarà exclosa del grup fiscal.

Aquesta exclusió de l'entitat del perímetre de consolidació tindrà efectes a partir del mateix període impositiu en què es dóna aquesta circumstància. Entre d'altres, aquesta situació es pot donar en el cas que la societat participant transmeti la seva participació.

De la mateixa manera, s'ha de remarcar que si una entitat del grup de consolidació adquireix una participació en una altra entitat en un percentatge superior al 75% un cop iniciat el període impositiu (2013, per exemple), aquesta entitat no podrà formar part del perímetre de consolidació fiscal en el període esmentat. De fet, serà a partir del període impositiu iniciat a partir del 2014 quan aquesta nova participada podrà tributar sota el règim especial de consolidació fiscal.

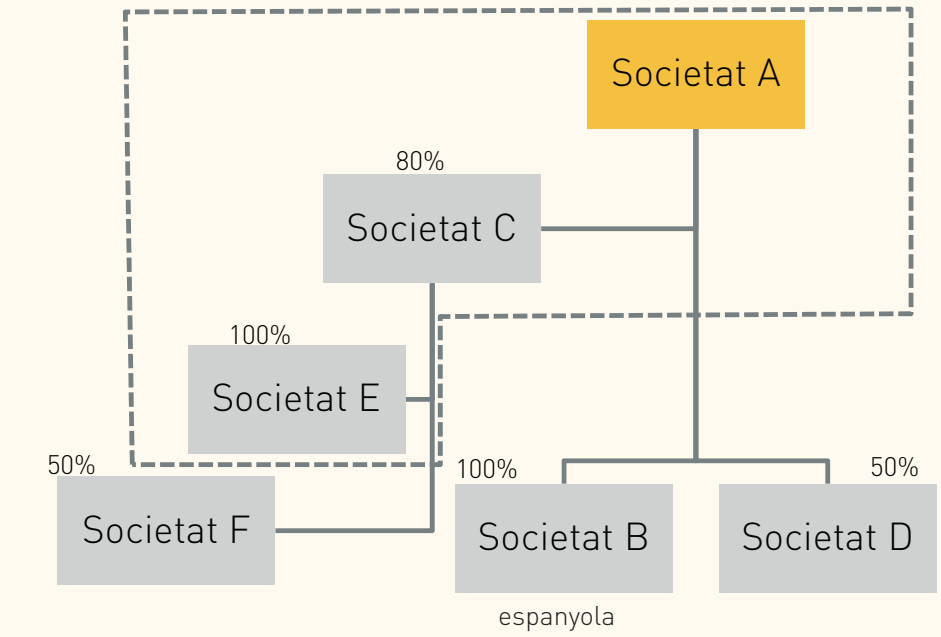
✓ Voluntarietat del règim

Si bé l'acolliment a aquest règim especial és de caràcter voluntari, una qüestió que cal plantejar-se és si la societat participant pot escollir lliurament aquelles entitats que formaran part del perímetre de consolidació, una vegada verificat que reuneixen els requisits indicats anteriorment.

En aquest sentit cal remarcar que la lletra de la norma dóna lloc a entendre que les entitats que compleixin dits requisits s'hauran d'incloure en el perímetre de consolidació fiscal, tal com s'estableix en els països del nostre entorn. En aquest sentit, els autors d'aquest manual pràctic entenem que l'entitat participant no tindria la facultat d'elegir quines entitats (de les que compleixen aquests requisits) podrien acollir-se a aquest règim especial. Si bé és opció de l'entitat participant l'aplicació d'aquest règim especial, la determinació de les entitats que integrarien el perímetre de consolidació fiscal no és voluntària sinó que s'han d'incloure totes aquelles entitats que reuneixin els condicionats indicats anteriorment.

Exemple de consolidació tributària

Davant l'estructura societària següent, el perímetre de consolidació fiscal seria:



Tot i que la societat A té un 100% de la societat B, aquesta darrera no formaria part del grup tributari perquè és una societat resident fiscal a Espanya. En aquest sentit, cal tenir en compte que només poden formar part d'un grup de consolidació tributària les entitats que tinguin residència fiscal andorrana.

En el cas de la societat D, tampoc no formaria part del grup tributari perquè la participació que ostenta A sobre el seu capital social és inferior al 75%.

Quant a la societat F, s'ha de tenir en compte que la societat A ostenta una participació indirecta del 40% sobre el capital social de l'entitat F (80% x 50%).

➢ Exclusions al règim de consolidació fiscal

A banda dels requisits indicats anteriorment per tal de delimitar el perímetre del grup de consolidació fiscal, l'article 25 de la Llei de l'IS preveu en l'apartat 3 una sèrie de situacions que, en cas que es donessin, les entitats involucrades no podrien optar al règim de consolidació fiscal.

Aquestes situacions són les exposades a continuació:

✓ Les entitats exemptes de l'IS que es troben identificades en l'article 8 de la Llei de l'IS.

Tal com s'estableix en l'article 8 de la Llei de l'IS, estarien excloses del règim de consolidació fiscal tant les entitats totalment exemptes com les parcialment exemptes.

A títol d'exemple, una associació, un col·legi professional o una entitat sense ànim de lucre no podrien formar part d'un grup de consolidació tributària.

✓ Entitats en suspensió de pagament, fallida o amb patrimoni negatiu quan es tanqui el període impositiu.

El darrer dia del període impositiu l'entitat participant del grup fiscal haurà de verificar la situació patrimonial de totes les entitats participades amb la finalitat de verificar si alguna està en una de les situacions següents:

- Suspensió de pagament.
- Situació de fallida.
- Patrimoni negatiu.

Cal precisar que si alguna d'aquestes circumstàncies es dóna en alguna de les entitats participants, els autors d'aquest manual entenem que aquestes entitats quedarien excloses del perímetre de consolidació fiscal, amb efectes en el mateix període impositiu en què es produeix alguna de les situacions esmentades.

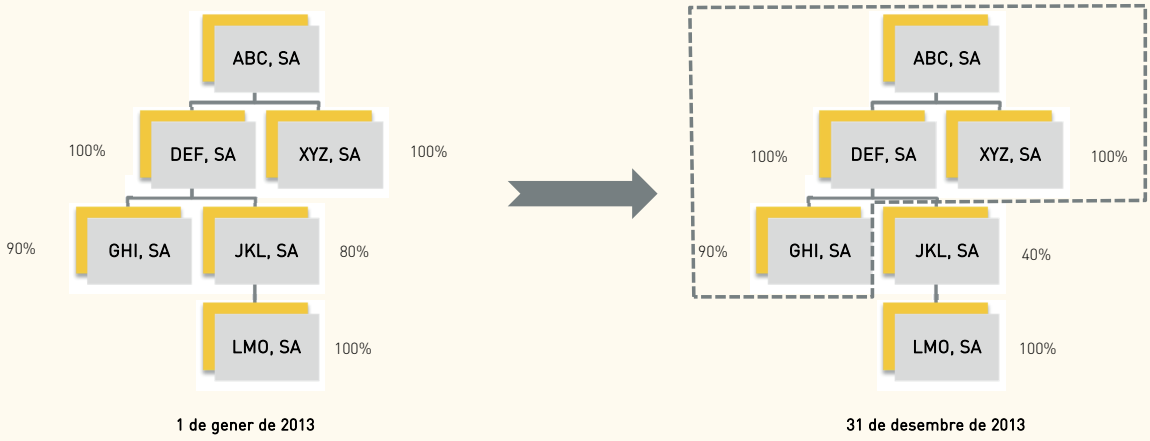
✓ Societats participades, la participació de les quals s'aconsegueixi a través d'una societat que no compleixi els requisits establerts per formar part del grup tributari.

Anteriorment, s'ha comentat que la participació mínima requerida per la societat participant pot aconseguir-se bé directament o bé indirectament. En aquest sentit, si una d'aquestes entitats participades deixa d'estar participada en un 75%, o incompleix un altre requisit exigit per la Llei, aquesta societat deixarà de formar part del grup de consolidació. Aquesta exclusió també es farà extensiva a les entitats que depenen d'aquesta societat exclosa, encara que de manera separada i individual reuneixin els requisits indicats anteriorment.

Exemple de requisits per formar part del grup tributari

Durant l'exercici 2013, la societat ABC, SA és l'entitat participant del grup fiscal següent. Així mateix, el juny del 2013, la societat DEF, SA ha venut el 40% de la seva participació en el capital social de JKL, SA.

El perímetre del grup fiscal quedaria com segueix:



Nota: totes les societats tenen residència fiscal a Andorra.

✓ Societats que hagin optat per l'aplicació d'algun altre règim especial d'aquells previstos en els articles 23, 24 i 24 bis de la Llei de l'IS.

Les entitats que ja hagin optat prèviament per aplicar un altre règim especial no podran alhora aplicar el règim especial de consolidació fiscal. En altres paraules, el règim de consolidació fiscal és incompatible amb altres règims especials previstos per la normativa de l'IS en els articles 23, 24 i 24 bis de la Llei de l'IS:

- Règim especial de societats que realitzen explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional.
- Règim especial de societats de gestió i inversió financera intragrup.
- Règim especial de determinació objectiva de la base de tributació.

➢ Consolidació comptable vs. consolidació fiscal

Dels nostres comentaris anteriors es desprèn que els requisits previstos per la normativa de l'IS per tal de delimitar el perímetre de consolidació fiscal no coincideixen amb els previstos per la normativa comptable. Per tant, és possible que dins d'un mateix grup empresarial, les entitats que consoliden comptablement no coincideixin amb aquelles a les quals serà d'aplicació el règim especial de consolidació fiscal.

A continuació, s'adjunten les principals diferències entre la delimitació del perímetre de la consolidació comptable i el de la consolidació fiscal:

Definicions	Consolidació comptable	Consolidació fiscal
Grup	Societat dominant i societats dependents	Societat dominant i societats dependents
Residència de la societat dominant	Andorra	Andorra
Residència de les societats dependents	Andorra i estranger	Andorra
Percentatge mínim per a consolidar	Més d'un 50%	75% o més
Mètodes de consolidació	Integració global Integració proporcional Posada en equivalència	Integració global
Altres característiques	-La Llei de comptabilitat dels empresaris establirà uns requisits mínims per poder considerar-se Grup comptable -Formen part del Grup les societats: a)Participades: més d'un 50% (mètode integració global) b)Associades: participació de 20%-50% (mètode posada en equivalència) c) Multigrup: gestionades conjuntament (mètode d'integració proporcional) -Delimitació del perímetre de consolidació nacional e internacional -Obligació de presentar comptes anuals consolidats -Grau de participació pot ser tant directe com indirecte.	-Obligació de preparar un balanç i el compte de pèrdues i guanys consolidat -És un règim d'aplicació voluntària. -Grau de participació pot ser tant directe com indirecte. -Totes les entitats integrants del perímetre han d'estar subjectes a l'impost. -Participació s'ha de mantenir de forma ininterrompuda durant el termini.

➢ Obligacions de comunicació

Una vegada que la societat participant ha identificat quines són les entitats que reuneixen els condicionants indicats anteriorment per poder gaudir d'aquest règim especial, la societat participant ha de presentar davant el ministeri de Finances la comunicació corresponent per tal de poder aplicar aquest règim. En aquest sentit, l'entitat participant formalitzarà aquesta comunicació mitjançant la presentació dels models 001 i 001-G (vegeu annexos 2 i 9).

2. Identificació de les societats que integren el grup

Número de registre tributari (NRT) del participant: A-123456-X

Nom o raó social: FISCALISTES ANDORRANS, SA

Exercici econòmic (dia/mes): del 01 / 01 al 31 / 12

Participades NRT	Raó social	% participació de la participant	Data d'adquisició
A123456	ASSESSORS FISCALISTES, SA	100%	20/09/2010
A123456	FISCALISTES & ASSESSORS, SA	100%	20/09/2010

Addicionalment a l'esmentada comunicació, es requereix que totes les entitats integrants del grup fiscal acordin en junta de socis acollir-se a aquest règim especial.

En la comunicació esmentada s'ha d'incloure la informació següent:

✓ Identificació de les societats que integren el grup.

✓ Còpia dels acords atorgats per les juntes de socis de les entitats integrants del grup de consolidació fiscal a través dels quals decideixen acollir-se a aquest règim especial.

✓ Una relació del percentatge de participació directa o indirecta mantinguda per la societat participant respecte de totes i cadascuna de les societats que integren el grup tributari.

✓ Data d'adquisició de les participacions respectives.

Aquesta comunicació s'ha de dur a terme abans de l'inici del període impositiu en què sigui d'aplicació el règim especial. Per aquest motiu, aquests acords en junta haurien d'adoptar-se abans de que s'iniciï el període impositiu en el qual tindran efecte i a partir del qual s'aplicarà aquest règim especial.

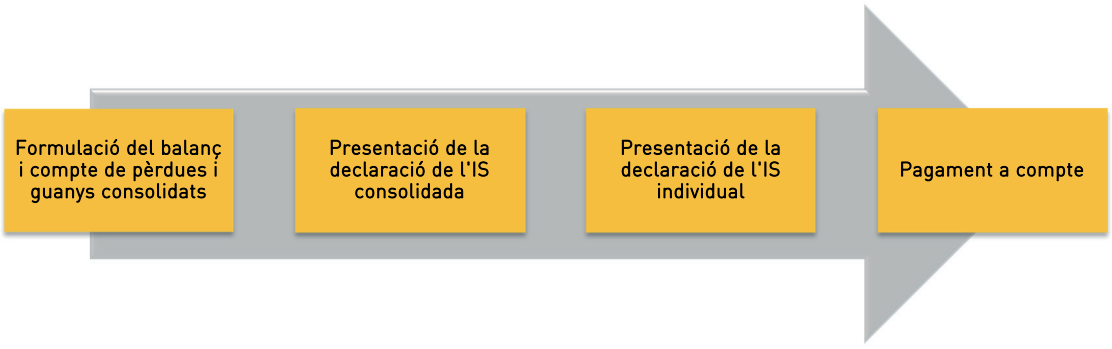
Una vegada l'entitat participant ha presentat la comunicació corresponent del règim especial, la resolució per part de l'Administració consisteix en l'atorgament d'un número de grup que es notificarà a l'entitat participant.

D'altra banda, en cas que les entitats que integren el grup variïn, l'entitat participant té l'obligació de comunicar al ministeri de Finances aquestes alteracions en el perímetre del grup de consolidació.

Per últim, la renúncia a l'aplicació del règim de consolidació tributària també s'ha de realitzar a través de la declaració censal corresponent, en un termini de tres mesos a comptar de la finalització de l'últim període impositiu en què s'ha aplicat.

➢ Obligació d'informació tributària de la societat participant

Les entitats participants han de complir les obligacions formals i d'informació de l'article 24 del Reglament de l'IS:



✓ La societat participant ha de formular el balanç i el compte de pèrdues i guanys consolidats, a efectes fiscals, integrant-se pel mètode d'integració global.

Aquest balanç i compte de pèrdues i guanys consolidats es correspondran amb els comptes individuals de les societats que conformen el perímetre de consolidació fiscal. De manera que en els casos en què el perímetre de consolidació fiscal i comptable no coincideixin, aquesta documentació no es correspondrà amb aquella informació comptable presentada davant el Govern d'Andorra.

En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que el balanç i compte de pèrdues i guanys consolidats a efectes fiscals s'haurà de preparar segons el mètode d'integració global, i en quedaran exclosos els altres mètodes (posada en equivalència i integració proporcional).

✓ Preparació i presentació de la declaració de l'IS consolidat.

En aquesta declaració de l'impost consolidat, l'entitat participant haurà d'incloure la informació següent:

- Un detall de les eliminacions practicades en el mateix període impositiu juntament amb el seu import. Així mateix, l'entitat participant ha d'estar en situació de poder acreditar-ne la procedència juntament amb la quantia consignada.

- Un detall de les eliminacions per operacions internes practicades en períodes impositius anteriors, les quals estan pendents d'incorporació en la base de tributació consolidada.

- Un detall de les incorporacions aplicades en el període impositiu corrent juntament amb el seu import, les quals també han d'estar degudament justificades per la seva procedència.

- Una conciliació i justificació de la diferència entre la base de tributació del grup i el resultat comptable del grup (consolidat). És a dir, l'entitat participant haurà de poder explicar la procedència i la naturalesa de la diferència sorgida entre ambdues quantitats, d'acord amb el que estableix l'article 24 (c) del Reglament de l'IS.

  Així mateix, s'ha de tenir en compte que és en aquesta declaració en què l'obligat tributari, és a dir el grup fiscal, ha d'informar l'Administració del deute meritat en concepte de l'IS.

✓ Preparació i presentació de la declaració de l'IS individual corresponent a la societat participant.

Aquesta declaració de l'IS haurà d'incloure la mateixa informació requerida pel ministeri de Finances a tots els obligats tributaris que tributen pel règim individual. És a dir, l'entitat participant haurà de preparar la declaració de l'IS individualment, com si no li fos d'aplicació el règim especial de consolidació.

No obstant això, d'aquesta declaració no es derivarà un deute tributari en concepte de l'IS ja que el deute tributari correspon al grup de consolidació fiscal (societat participant) i està determinat per la declaració de l'IS consolidada.

✓ La preparació del pagament a compte és obligació de la societat participant, la qual es farà càrrec de l'ingrés de la quota diferencial.

En aquest sentit, durant el mes de setembre l'entitat participant haurà de preparar i presentar el formulari corresponent al pagament a compte del grup fiscal. S'ha de tenir en compte que l'obligació de fer efectiu l'ingrés de la quota tributària en concepte del pagament a compte recau sobre l'entitat participant.

➢ Obligacions tributàries de les entitats participades

A part de les obligacions formals que ha d'observar l'entitat participant, la resta d'entitats participades que conformen el perímetre del grup de consolidació fiscal també han de complir una sèrie d'obligacions formals, les quals s'enumeren en l'article 21 del Reglament:

✓ Cadascuna de les societats participades haurà de presentar la declaració individual de l'impost.

Aquesta declaració haurà d'incloure tota la informació requerida per part del ministeri de Finances. És a dir, cadascuna d'aquestes entitats haurà de determinar la seva base de tributació individual i aplicar les deduccions que escaiguin però sense haver-ne d'ingressar la quota resultant.

✓ Quant a l'obligació de les entitats participades envers el pagament a compte del grup fiscal, el text de la norma no especifica si han de complir l'obligació formal de presentar el formulari corresponent al pagament a compte.

Davant aquesta situació, els autors d'aquest manual pràctic entenem que la posició més prudent és que aquestes entitats presentin la declaració del pagament a compte encara que sigui només a efectes formals, ja que d'aquestes declaracions no es derivaria cap quota per ingressar. Per aquest motiu, s'ha de recordar que és obligació de l'entitat participant l'ingrés de la quota del pagament a compte de l'IS consolidat.

➢ Determinació de la base de tributació

L'article 22 del Reglament especifica que la base de tributació corresponent al grup fiscal és el resultat d'integrar les bases de tributació de les entitats participades en la base de tributació de l'entitat participant, totes determinades segons les normes de valoració indicades anteriorment.

En aquest sentit, s'ha de tenir present que la base de tributació relativa al grup fiscal no parteix del resultat comptable consolidat sinó que el punt de partida són les bases de tributació de les entitats que conformen el grup de consolidació fiscal.

Una vegada s'ha determinat la base de tributació agregada, el següent pas a l'hora de determinar la base de tributació consolidada és practicar les eliminacions i incorporacions que correspongui. És a dir, la base de tributació agregada es veuria corregida per les eliminacions relatives a les operacions internes realitzades entre les entitats integrants del grup de consolidació fiscal.

Tot seguit, s'adjunta un quadre resum per a la determinació de la base de tributació consolidada:

✓ Concepte d'eliminacions i incorporacions

Com ja s'ha indicat anteriorment, la base de tributació agregada s'hauria de corregir amb l'import de les eliminacions i incorporacions que correspongui. Concretament, són objecte d'eliminació les operacions internes realitzades entre les societats integrants al grup de consolidació.

En aquest sentit, el mateix article 25 de la Llei de l'IS, en l'apartat 6, estableix que els conceptes que seran objecte d'eliminació són els previstos en la normativa comptable per la formulació dels comptes anuals consolidats juntament amb els previstos en la Llei 30/2007, de 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris.

En aquest sentit podem definir les eliminacions com aquell procés de consolidació l'objectiu del qual és evitar la duplicitat que pugui produir-se en els estats financers consolidats, i eliminar per aquest concepte, aquelles xifres procedents de les relacions internes entre empreses del grup.

Aquestes eliminacions poden ser en signe negatiu o positiu –augmenten o disminueixen les bases de tributació del grup–, de manera que quan es generi un benefici entre empreses del grup (a títol d'exemple), parlarem de realitzar una eliminació d'aquest benefici intern, i quan aquest es materialitzi amb terceres parts, parlarem d'incorporar-lo en la base de tributació del grup (ja que prèviament s'havia eliminat).

➢ Tractament fiscal de les bases de tributació negatives

En aquest punt, és necessari remarcar que el grup fiscal al qual és d'aplicació aquest règim especial rep la consideració d'obligat tributari i, per tant, pot determinar una base de tributació consolidada (atenent les normes anteriorment indicades) així com generar drets fiscals. Entre aquests drets fiscals, destaca la generació de bases de tributació negatives, el tractament de les quals serà objecte d'anàlisi a continuació:

De la mateixa manera que succeeix amb la base de tributació individual, és possible que la base de tributació consolidada sigui negativa, com a conseqüència d'una de les situacions següents:

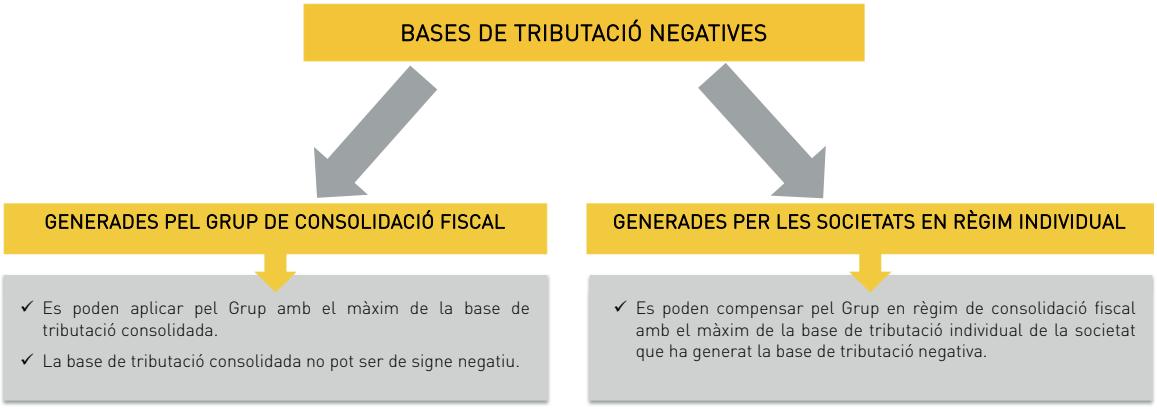
✓ D'una banda, el resultat de la integració de les bases de tributació individuals de les entitats participades en la base de tributació de l'entitat participant pot ser de signe negatiu.

✓ D'altra banda, la suma de les bases de tributació agregades pot tenir signe positiu; tot i això, l'import de les eliminacions efectuades pot generar una base de tributació negativa del grup.

En tot cas, les bases de tributació negatives generades pel mateix grup de consolidació fiscal podran ser objecte de compensació per les bases de tributació consolidades positives generades pel mateix grup en exercicis posteriors.

Cal tenir en compte que l'obligat tributari (entès com el grup de consolidació fiscal) podrà compensar aquestes bases de tributació negatives en els 10 anys següents computats des de l'exercici de la seva generació.

Tot i això, es poden distingir dos tipus de base de tributació negatives en funció del moment de la seva generació:



✓ Bases de tributació negatives pregrup

Tal com s'ha indicat anteriorment, la composició del grup de consolidació fiscal està subjecta a variacions. De manera que és possible que algunes entitats quedin excloses del perímetre de consolidació com que d'altres entitats s'hi incorporin amb posterioritat a la seva constitució.

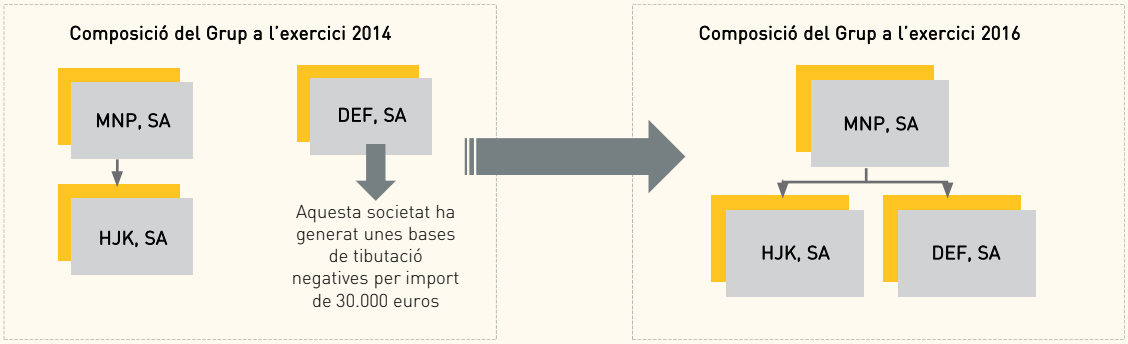
En aquest darrer cas, és possible que aquestes entitats hagin generat bases de tributació negatives individual en uns períodes impositius anteriors a la seva incorporació al grup de consolidació fiscal. Davant aquesta situació cal plantejar-se si aquestes bases de tributació negatives generades per l'entitat incorporada al perímetre poden compensar-se per les bases de tributació consolidades, és a dir, per les bases de tributació generades pel grup fiscal.

La resposta a l'anterior qüestió és de caràcter afirmatiu sempre quan es tingui en compte l'aplicació del límit corresponent. Aquest límit implica que aquestes bases de tributació negatives generades per l'entitat en períodes impositius previs a la seva incorporació al grup fiscal únicament poden ser compensades amb el límit de les bases de tributació positives individuals generades per la mateixa entitat que les ha aportat.

Exemple

Una entitat, DEF, SA, ha generat unes bases de tributació negatives per import de 30.000 euros en l'exercici 2014.

Posteriorment, durant l'exercici 2015, l'entitat MNP, SA adquireix la totalitat de les participacions de DEF, SA. Atès que l'entitat MNP, SA és l'entitat participant d'un grup de consolidació fiscal, la societat DEF, SA s'incorpora al perímetre de consolidació en l'exercici 2016, ja que fins al 2016 no s'entenien complerts els requisits de participació mínima del 75%.



Les bases de tributació individuals del grup de consolidació corresponents a l'exercici 2016 són les següents:

	MNP, SA	DEF, SA	HJK, SA	Consolidat
Resultat comptable individual (2016)	250.000 €	5.000 €	85.000 €	-
Ajustaments individuals (2016)	35.000 €	10.000 €	25.000 €	-
Base de tributació individual (2016)	**285.000 €**	**15.000 €**	**110.000 €**	**-**

La base de tributació consolidada per a l'exercici 2016 es determinaria com segueix a continuació:

	MNP, SA	DEF, SA	HJK, SA	Consolidat
Base de tributació individual (2016)	285.000 €	15.000 €	110.000 €	-
Base de tributació agregada (2016)	-	-	-	410.000 €
Base de tributació negativa pre-grup (2014)	-	(30.000 €)	-	-
Base de tributació negativa pre-grup compensada	-	(15.000 €)		(15.000 €)
Base de tributació negativa consolidada	-	-	-	-
Base de tributació consolidada (2016)	**-**	**-**	**-**	**395.000 €**

Com es pot observar en l'exemple, el grup de consolidació MNP, SA només té les bases de tributació negatives generades per DEF, SA en el període impositiu 2014, període en què encara tributava en el règim individual. En aquest cas, la base de tributació consolidada es podrà compensar amb aquestes bases de tributació negatives però sempre tenint en compte el límit de la base de tributació individual de l'entitat que les ha aportat.

En conseqüència, en l'exemple anterior el grup de consolidació només pot compensar bases de tributació per import de 15.000 euros, import que coincideix amb la base de tributació generada individualment per la societat que les ha aportat.

➢ Quota de tributació

Una vegada determinada la base de tributació consolidada, procedeix aplicar el tipus impositiu, que correspon a un 10%.

En aquest sentit, ens agradaria remarcar que la quota de tributació consolidada també és susceptible de ser minorada amb aquelles deduccions a les quals el grup tributari tingui dret. D'acord amb el que disposa l'apartat 9 de l'article 25 de la Llei de l'IS, són d'aplicació les mateixes deduccions previstes per la normativa envers el règim individual. En aquest sentit les deduccions aplicables serien les següents:

✓ Deducció per evitar la doble imposició interna.

- Impost comunal sobre els rendiments arrendataris.
- Impost comunal sobre la radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals.
- Impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries.

✓ Deducció per evitar la doble imposició internacional.

✓ Deducció per creació de llocs de treball.

✓ Deducció per inversions.

En aquest punt, per aprofundir en el funcionament d'aquestes deduccions ens remetem als nostres comentaris exposats en els articles 43 i 44 d'aquest manual.

Quant a l'aplicació d'aquestes deduccions, convé destacar que els requisits establerts per aplicar-les es refereixen al grup tributari. En aquest sentit, cal recordar que és el grup tributari qui rep la consideració d'obligat tributari i, per tant, serà el grup en si mateix qui haurà de reunir les condicions exigides per poder gaudir de les deduccions esmentades.

➤ **Aspecte per remarcar sobre les deduccions pregrup pendents d'aplicació**

Com succeeix amb les bases de tributació negatives, és possible que una societat a l'hora d'incorporar-se al perímetre de consolidació fiscal tingui deduccions pendents d'aplicació les quals van generar-se en períodes impositius en què no era d'aplicació el règim especial de consolidació fiscal.

En aquests casos i tal com succeeix amb les bases de tributació negatives, aquestes deduccions pendents d'aplicació només es podran compensar tenint en compte el límit de la deducció que li correspondria individualment.

Per últim, una vegada el grup ha aplicat les deduccions que li són d'aplicació, s'obté la quota de liquidació, la qual coincidirà amb l'import que el grup haurà d'ingressar en concepte de l'IS, descomptat l'import relatiu al pagament a compte. Serà l'entitat participant qui es farà càrrec de materialitzar l'ingrés de la quota diferencial. Encara que aquesta obligació recau sobre l'entitat participant, la resta d'entitats són responsables solidàries. Aquest tipus de responsabilitat implica que l'Administració podria dirigir-se i reclamar la quota deixada d'ingressar a qualsevol entitat participada del perímetre de consolidació fiscal.

➢ Pèrdua i extinció del règim de consolidació tributària: causes i efectes

En virtut de l'article 25 del Reglament, durant el període de vida del grup de consolidació fiscal es poden donar una sèrie de situacions que impliquin que el grup s'extingeixi o, en el seu cas, que una entitat participada s'exclogui del perímetre del grup com a resultat de l'incompliment d'algun dels requisits indicats anteriorment:

✓ Causes

Les causes que poden donar lloc a la pèrdua o extinció del règim de consolidació tributària són les indicades a continuació:

- El grup tributari s'extingeix quan l'entitat participant perd la seva consideració.

  És a dir, quan l'entitat participant depèn de manera directa o indirecta en un percentatge superior al 75% d'una altra entitat andorrana, implica que l'entitat participant ja no té el caràcter d'entitat dominant del grup. En aquests tipus de situacions, el grup s'hauria d'extingir.

  Atès que el grup té una nova entitat participant, es podria constituir un nou grup de consolidació i seria aquesta nova entitat capçalera del grup. Per tal de constituir un nou grup fiscal, la nova entitat participant hauria de procedir a presentar una comunicació en què indicaria el nou perímetre del grup i, posteriorment, l'Administració emetria i notificaria un nou número de registre tributari del grup.

- Una entitat perdrà la seva consideració d'entitat participada en el moment en què renunciï a l'aplicació del règim especial de consolidació fiscal. En aquest cas, l'entitat participant hauria d'informar l'Administració de la modificació del perímetre de consolidació fiscal.

- Si una societat participada perd la seva condició, el grup fiscal no desapareix però queda exclosa del perímetre de consolidació.

- Si alguna de les societats del grup de consolidació està en alguna de les causes que impliquen la determinació segons el mètode d'estimació indirecta establert en la Llei de bases de l'ordenament tributari. El sistema d'estimació indirecta de la base de tributació s'empra, com a sistema subsidiari del de determinació directa, per mesurar o quantificar aquesta base en els supòsits de manca de presentació de declaracions, documents o d'inexistència de dades o registres.

✓ Efectes

En el supòsit que es doni alguna de les situacions indicades anteriorment, el grup fiscal es pot trencar o bé alguna de les entitats participades deixa de formar part del grup de consolidació fiscal. En aquest cas, els efectes derivats d'aquesta situació són els següents:

- Des del moment de l'extinció del grup o de la seva exclusió, les societats tributen en règim individual.

- Les eliminacions pendents d'incorporar s'integren en la base de tributació del grup de l'últim període.

  És a dir, la base de tributació corresponent al darrer període impositiu es veurà modificada per les eliminacions pendents d'incorporar.

- Les bases de tributació negatives es distribueixen entre les societats del grup tenint en compte la seva contribució en la seva formació. Aquestes bases es podran compensar en el futur en règim individual.

- Les deduccions pendents d'aplicació es reparteixen entre les societats del grup que han afavorit la seva generació de forma proporcional a la seva creació.

Quant als crèdits fiscals corresponents a bases de tributació negatives i deduccions pendents d'aplicació, s'ha de tenir en compte que seran objecte de repartiment entre les entitats integrants al grup de consolidació fiscal. Aquest repartiment es farà de forma proporcional a la seva creació i aportació.

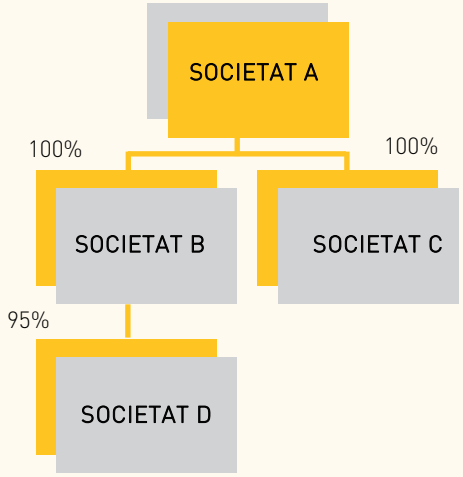
➢ Estructura de l'impost

Seguidament, s'adjunta un esquema de la liquidació de l'impost consolidat:

		BASE DE TRIBUTACIÓ AGREGADA
	+ / -	Eliminació/incorporació Grup
=		BASE DE TRIBUTACIÓ CONSOLIDADA
	-	Bases de tributació negatives consolidades d'exercicis anteriors
=		BASE DE TRIBUTACIÓ CONSOLIDADA
	x	Tipus de gravamen (10%)
=		QUOTA DE TRIBUTACIÓ CONSOLIDADA
	-	Deduccions
=		QUOTA DE LIQUIDACIÓ CONSOLIDADA
	-	Pagament a compte
=		QUOTA DIFERENCIAL CONSOLIDADA (líquid a ingressar o retornar)

Exemple de consolidació fiscal

Un grup de societats dedicades al transport de mercaderies, format per les societats A, B, C i D, totes andorranes, consoliden fiscalment. L'organigrama del grup és el següent:



Les operacions més rellevants de les societats del grup amb efectes fiscals durant l'exercici 2015 són les següents:

	SOCIETAT A	SOCIETAT B	SOCIETAT C	SOCIETAT D
Impost comunal sobre la radicació d'activitats	1.600 €	4.000 €	1.900 €	2.800 €
Sancions	500 €	0 €	0 €	1.000 €
Clients de cobrament dubtós > 6 mesos	10.000 €	0 €	25.000 €	10.000 €
Clients de cobrament dubtós < 6 mesos	5.000 €	3.000 €	4.000 €	8.000 €
Base de tributació negatives (no activades)	**0 €**	**50.000 €**	**0 €**	**0 €**

Durant l'exercici les societats han adquirit elements de transport que comptablement s'amortitzen a 5 anys, mentre que fiscalment ho fan a 10 anys.

	SOCIETAT A	SOCIETAT B	SOCIETAT C	SOCIETAT D
Cost dels elements de transport	150.000 €	300.000 €	200.000 €	100.000 €
Amortització comptable (20%)	30.000 €	60.000 €	40.000 €	20.000 €
Amortització fiscal (10%)	15.000 €	30.000 €	20.000 €	10.000 €
Diferència temporal	**(15.000 €)**	**(30.000 €)**	**(20.000 €)**	**(10.000 €)**

Durant l'exercici 2015, les societats participades han realitzat la repartició de dividends següent:

DIVIDENDS MERITATS	IMPORT	INGRÉS
De D a B corresponents al 2014 (95%)	20.000 €	19.000 €
De B a A corresponents al 2014 (100%)	50.000 €	50.000 €
De C a A corresponents al 2014 (100%)	10.000 €	10.000 €

I s'han realitzat vendes de mercaderies intragrup pels imports següents:

TRANSMISSIÓ DE MERCADERIES	IMPORT DE LA TRANSMISSIÓ	MARGE %	MARGE A DIFERIR	MARGE DIFERIT D'EXERCICIS ANTERIORS
Transmissió de mercaderies comprades per C a B	7.000 €	20%	1.400 €	1.000 €

El marge per diferir correspon al marge que ha obtingut el grup durant l'exercici 2015 per la compravenda de mercaderies, les quals encara romanen dintre del grup. Per aquest motiu, aquest marge ha de ser objecte d'una eliminació.

El marge diferit d'exercicis anteriors correspon al marge que es va eliminar per aquest mateix concepte en exercicis anteriors. Atès que en l'exercici actual les mercaderies de B s'han trasmès a tercers, aquest marge s'incorpora en la base de tributació.

La societat B presenta unes bases de tributació negatives pendents de compensar de 50.000 euros.

El pagament a compte de l'any 2015 va ser de 9.500 euros.

Es demana quina és la quota diferencial del grup tributari i quins són els assentaments que ha de realitzar cada societat.

✶ **Primer passem a calcular la quota diferencial**

	SOCIETAT A	SOCIETAT B	SOCIETAT C	SOCIETAT D	SUMATORIS
Resultat comptable	**80.000 €**	**100.000 €**	**95.000 €**	**70.000 €**	
Diferències permanents					
Impost comunal sobre la radicació d'activitats	1.600 €	4.000 €	1.900 €	2.800 €	
Sancions	500 €	-	-	1.000 €	
Dividend de B	(50.000 €)	-	-	-	
Dividend de C	(10.000 €)	-	-	-	
Dividend de D	-	(19.000 €)	-	-	
Diferències temporals					
Provisió per insolvènvies	5.000 €	3.000 €	4.000 €	8.000 €	
Amortització	15.000 €	30.000 €	20.000 €	10.000 €	
Base de tributació individual	**42.100 €**	**118.000 €**	**120.900 €**	**91.800 €**	
Base de tributació agregada					**372.800 €**
Eliminacions temporals					
Venda de matèries primeres	-	(1.400 €)	-	-	(1.400 €)
Incorporació venda de matèries primeres	-	1.000 €	-	-	1.000 €
Base de tributació consolidada	**42.100 €**	**117.600 €**	**120.900 €**	**91.800 €**	**372.400 €**
Compensació de bases de tributació negatives	-	(50.000 €)	-	-	(50.000 €)
Base de liquidació consolidada	**42.100 €**	**67.600 €**	**120.900 €**	**91.800 €**	**322.400 €**
Tipus de gravamen (10%)	10%	10%	10%	10%	10%
Quota de tributació consolidada	**4.210 €**	**6.760 €**	**12.090 €**	**9.180 €**	**32.240 €**
Deduccions per impost comunal radicació	(1.600 €)	(4.000 €)	(1.900 €)	(2.800 €)	(10.300 €)
Quota de liquidació consolidada	**2.610 €**	**2.760 €**	**10.190 €**	**6.380 €**	**21.940 €**
Pagament a compte	-	-	-	-	(9.500 €)
Quota diferencial (societats individuals)	**2.610 €**	**2.760 €**	**10.190 €**	**6.380 €**	
Quota diferencial consolidada					**12.440 €**

	SOCIETAT A	SOCIETAT B	SOCIETAT C	SOCIETAT D
Despesa per IS	2.610 €	2.760 €	10.190 €	6.380 €
Despesa per IS diferit	2.000 €	3.260 €	2.400 €	1.800 €

Els assentaments que haurien de realitzar les societats individualment són els següents:

Societat A

2.610 €	(630) Impost sobre beneficis			
2.000 €	(474) Actius per impost diferit (Amortització i Insolvències)			
19.330 €	(443) Deutors empreses del Grup			
		a	(6301) Despesa per IS diferit	2.000 €
			(475) Administracions Públiques, creditores per IS consolidat	12.440 €
			(473) Administracions públiques, retencions i pagament a compte	9.500 €

Societat B

2.760 €	(630) Impost sobre beneficis	a	(413) Creditors, empreses del grup	2.760 €
3.300 €	(474) Actius per impost diferit (Amortització i Insolvències)	a	(6301) Despesa per IS diferit	3.300 €
40 €	(6301) Despesa per IS diferit	a	(479) Passiu per impost diferit intragrup	40 €

Societat C

10.190 €	(630) Impost sobre beneficis	a	(413) Creditors, empreses del grup	10.190 €
2.400 €	(474) Actius per impost diferit (Amortització i Insolvències)	a	(6301) Despesa per IS diferit	2.400 €

Societat D

6.380 €	(630) Impost sobre beneficis	a	(413) Creditors, empreses del grup	6.380 €
1.800 €	(474) Actius per impost diferit (Amortització i Insolvències)	a	(6301) Despesa per IS diferit	1.800 €

ARTICLE 26

RÈGIM ESPECIAL D'AMORTITZACIÓ PER A NOVES INVERSIONS

Les adquisicions de béns i drets destinats a l'activitat econòmica, realitzades a partir de l'entrada en vigor d'aquesta Llei poden amortitzar-se a efectes tributaris, en funció d'uns nous coeficients d'amortització lineal resultants de multiplicar per 2,5 els coeficients previstos als quals fa referència l'article 10 d'aquesta Llei.

Comentari

En els nostres comentaris relatius a l'article 10 de la Llei de l'IS hem indicat que rep la consideració de fiscalment deduïble l'import de l'amortització corresponent a la depreciació efectiva dels elements de l'immobilitzat. Aquesta amortització es correspon amb la depreciació lineal donada per les taules d'amortització aprovades en l'Annex de la Llei de l'IS.

En aquest sentit, la Llei de l'IS preveu un règim especial d'amortització que serà d'aplicació únicament per a aquelles noves inversions. Concretament, podran gaudir d'aquest règim especial aquells béns i drets adquirits per l'obligat tributari a partir de l'1 de gener de 2012 sempre que es destinin a la seva activitat econòmica.

➢ Tractament fiscal d'aplicació

L'incentiu fiscal que recull aquest article consisteix a aplicar una amortització fiscal accelerada per a aquells elements de l'immobilitzat incorporats a l'activitat empresarial de l'obligat tributari a partir de l'1 de gener de 2012.

Concretament, aquesta amortització fiscal accelerada és el resultat d'aplicar un coeficient del 2,5 al percentatge d'amortització lineal aprovat per les taules d'amortització. Seguidament, s'adjunta la taula dels elements patrimonials amb els percentatges d'amortització lineal que els són d'aplicació tant si l'obligat tributari decideix aplicar aquest règim especial com si segueix el mètode d'amortització lineal previst en l'article 10 de la Llei de l'IS:

Elements a amortitzar	Coeficients general (percentatge)		Opció coeficients accelerat (percentatge)	
	Max.	Min.	Max.	Min.
Edificis i altres construccions	3,33%	2,50%	8,33%	6,25%
Instal·lacions tècniques	12,50%	8,33%	31,25%	20,83%
Maquinària	16,67%	12,50%	41,68%	31,25%
Utillatge i altres instal·lacions	33,33%	20,00%	83,33%	50,00%
Mobiliari	25,00%	16,67%	62,50%	41,68%
Equip informàtic	50,00%	20,00%	125,00%	50,00%
Elements de transport	20,00%	12,50%	50,00%	31,25%
	Article 10		Optatiu	

S'ha de tenir en compte que l'aplicació d'aquest incentiu fiscal és independent del registre comptable de l'amortització. De manera que l'obligat tributari que opti per acollir-se a aquest règim especial podrà practicar en la base de tributació correccions en signe negatiu que revertiran en exercicis posteriors.

➢ Obligacions formals

A diferència d'allò que succeeix amb altres règims especials, l'obligat tributari que tingui intenció d'aplicar aquest incentiu d'amortització accelerada no haurà de sol·licitar l'aplicació de l'esmentada opció al Govern d'Andorra. És més, l'obligat tributari podrà aplicar aquest coeficient d'amortització addicional en el mateix període impositiu en què els elements patrimonials són adquirits.

Malgrat això, l'única obligació formal que haurà de realitzar l'obligat tributari serà incloure en la memòria dels comptes anuals un detall dels ajustaments extracomptables practicats en la base de tributació de l'IS, com a conseqüència de l'aplicació d'aquest incentiu fiscal.

Exemple

Una societat andorrana adquireix un element de transport el dia 1 de gener de 2016 per import de 150.000 euros. La societat presenta el balanç següent el 31 de desembre de 2016:

ACTIU		PASSIU	
Immobilitzat tangible	150.000 €	Capital	60.000 €
Amortització immobilitzat	(30.000 €)	Reserva legal	12.000 €
Existències	70.000 €	Altres reserves	3.000 €
Clients	47.000 €	Resultat exercici abans impostos	200.000 €
Administracions públiques	6.000 €	Deutes a llarg termini	5.000 €
Tresoreria	40.000 €	Deutes a curt termini	3.000 €
TOTAL ACTIU	**283.000 €**	**TOTAL PASSIU**	**283.000 €**

L'amortització de l'element de transport comptablement es realitza al 20% anual, mentre que des d'un punt de vista fiscal hi ha l'opció d'amortitzar-lo al 50% (20% x 2,5) en cas que la societat hagi decidit aplicar aquest règim especial.

Es demana estimar el càlcul de les diferències temporals anuals així com la quota de liquidació de l'exercici 2016.

Solució:

En aquest cas, l'amortització comptable de l'element de transport és inferior a l'amortització fiscal, ja que fiscalment s'està produint una amortització accelerada. En aquest cas, es genera una diferència temporal de signe negatiu en origen que tindrà el seu reflex comptable en el registre d'un passiu per impostos diferits.

Per a l'any 2016, la diferència que es genera és la següent:

Any	Amortització fiscal	Amortització comptable	Import de la diferència temporal	Tipologia	Efecte en balanç (dif. temp. x t)	Ajustament sobre saldo inicial
2016	75.000 € 150.000 € x 50%	30.000 € 150.000 € x 20%	45.000 €	Imposable	4.500 €	Alta 4.500 €

Nota: per diferències temporals imposables s'entenen aquelles que donaran lloc a quantitats més elevades per pagar o quantitats inferiors per retornar per impostos en exercicis futurs, normalment a mesura que es recuperin els actius o es liquidin els passius dels quals es deriven.

Un detall del càlcul de l'amortització per a tots els anys seria el següent:

ELEMENT DE TRANSPORT	2016	2017	2018	2019	2020
Amortització comptable	30.000 €	30.000 €	30.000 €	30.000 €	30.000 €
Amortització fiscal	75.000 €	75.000 €	-	-	-
Diferència temporal	(45.000 €)	(45.000 €)	30.000 €	30.000 €	30.000 €
Base comptable de l'actiu	120.000 €	90.000 €	60.000 €	30.000 €	-
Base fiscal de l'actiu	75.000 €	-	-	-	-
Passiu diferit	(4.500 €)	(4.500 €)	3.000 €	3.000 €	3.000 €
Saldo Passiu per impost diferit (479)	**(4.500 €)**	**(9.000 €)**	**(6.000 €)**	**(3.000 €)**	**-**

Passem a calcular la liquidació de l'impost per a l'exercici 2016:

LIQUIDACIÓ IS- EXERCICI 2016	
Total ingressos	400.000 €
Total despeses	(200.000 €)
Resultat comptable	**200.000 €**
Diferència temporal (amortització)	(45.000 €)
Base de tributació	**155.000 €**
Tipus de gravamen	10%
Quota de tributació	**15.500 €**
Deduccions per inversions	(7.500 €)
Quota de liquidació	**8.000 €**
Pagament a compte	(6.000 €)
Quota diferencial (líquid a ingressar)	**2.000 €**

Malgrat els nostres comentaris de l'article 44 de la Llei de l'IS, l'import de la deducció per noves inversions es correspon al 5% de l'adquisició de l'element de transport (150.000 euros x 5% = 7.500 euros). En aquest sentit, ens remetem als nostres comentaris en relació amb l'article esmentat.

ARTICLES 27 AL 37 (DEROGATS)

ES DEROGUEN AQUESTS ARTICLES

Comentari

Amb la Llei 17/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'IS es deroguen els articles 27 al 37 i es continua amb la numeració consecutiva.

ARTICLE 38

RÈGIM ESPECIAL DE SOCIETATS DE TINENÇA DE PARTICIPACIONS EN SOCIETATS ESTRANGERES

1. Els obligats tributaris que tinguin la forma de societat anònima o limitada i que tinguin per objecte exclusiu la gestió i la tinença de participacions en societats estrangeres poden sol·licitar l'aplicació d'aquest règim especial.

2. Els valors o les participacions representatius de la participació en el capital de l'entitat de tinença de valors estrangers han de ser nominatius.

3. Les societats que s'acullin a aquest règim obtenen una exempció en la base de tributació dels dividends que percebin de les participacions en altres societats i dels resultats que obtinguin de la seva transmissió.

En aquest sentit la societat ha d'identificar en la memòria dels seus comptes anyals el detall de la cartera que té, i ha d'identificar les participacions en les societats que tingui o hagi mantingut en l'exercici, el seu valor patrimonial i els dividends o les reserves que percebi en l'exercici.

4. Els beneficis distribuïts amb càrrec a les rendes exemptes estan exempts de l'impost de societats del soci quan es tracti d'una societat andorrana.

5. Les societats de tinença de participacions en societats estrangeres han de presentar una declaració de l'impost, encara que no s'hagi de satisfer cap deute tributari.

Comentari

Aquest article té com a finalitat establir un tractament fiscal especial d'aplicació als rendiments obtinguts per les societats holding (entitats de gestió i tinença de participacions estrangeres), dedicades a realitzar inversions en altres societats situades a l'estranger.

De fet, la introducció d'aquest règim en l'ordenament jurídic andorrà és un reflex de legislacions similars a les d'altres països del nostre entorn. L'objectiu d'aquests règims especials és incentivar la implantació en el seu territori nacional d'empreses que duen a terme inversions a l'estranger.

➢ Entitats susceptibles de sol·licitar l'aplicació d'aquest règim

Els obligats tributaris que podran sol·licitar l'aplicació d'aquest règim especial seran aquells que tinguin la forma de societat anònima o limitada sempre que tinguin per objecte exclusiu la gestió i la tinença de participacions en societats estrangeres.

Convé destacar que és requisit imprescindible que aquestes entitats no tinguin cap objecte o activitat diferent de la gestió i tinença de participacions en societats estrangeres. De manera que si l'obligat tributari es dedica a la gestió i tinença de participacions d'altres entitats, tant residents en territori andorrà com a l'estranger (així com al desenvolupament d'una activitat comercial o productiva), no compliria els requisits establerts i no podria sol·licitar l'aplicació d'aquest règim especial.

Així mateix, la Llei exigeix que per poder gaudir d'aquest règim especial els valors o les participacions representatius de les participacions en el capital de les entitats estrangeres han de ser nominatius.

➢ Tractament fiscal dels rendiments

Les entitats que gaudeixen d'aquest règim especial podran considerar exempts els dividends rebuts de les seves participacions en capital estranger. Aquesta exempció també es fa extensiva als resultats obtinguts per l'obligat tributari a conseqüència de la transmissió dels valors i les participacions en entitats no residents en territori andorrà.

És a dir, les rendes provinents dels dividends així com els resultats que obtinguin per la venda de les seves participacions en capital estranger no seran objecte d'imposició i per tant no s'hauran d'incorporar en la base de tributació de l'obligat tributari.

Com tota renda exempta, aquests rendiments seran objecte d'una correcció en la base de tributació en signe negatiu. Atès que l'única activitat desenvolupada per l'obligat tributari és la gestió i la tinença de participacions en entitats estrangeres, la majoria de les rendes obtingudes rebran la consideració d'exemptes.

Pel que fa als dividends que pugui percebre l'obligat tributari amb càrrec a les rendes exemptes, també gaudeixen d'exempció de l'IS de l'obligat tributari sempre que tingui la consideració d'entitat andorrana.

➢ Obligacions formals

Tot i això, la Llei especifica que l'obligat tributari haurà d'incloure en la memòria dels comptes anuals un detall de la cartera que ostenta a l'estranger i identificar-hi la informació següent:

✓ Les participacions en les societats que tingui o hagi mantingut durant l'exercici en curs.

✓ El valor patrimonial de les esmentades participacions.

✓ L'import dels dividends o reserves que percebi durant l'exercici.

Per últim, els obligats tributaris als quals sigui d'aplicació aquest règim especial hauran de complir l'obligació de preparar i presentar la declaració relativa a l'IS, encara que la totalitat dels seus rendiments tingui la consideració de rendes exemptes i la quota diferencial per ingressar sigui de 0 euros.

➢ Procediment de sol·licitud del règim especial

Com la resta dels règims especial previstos en la Llei de l'IS, aquest règim també és d'aplicació sempre que se n'hagi presentat la sol·licitud amb caràcter previ, tal com s'indica en l'article 29 del Reglament.

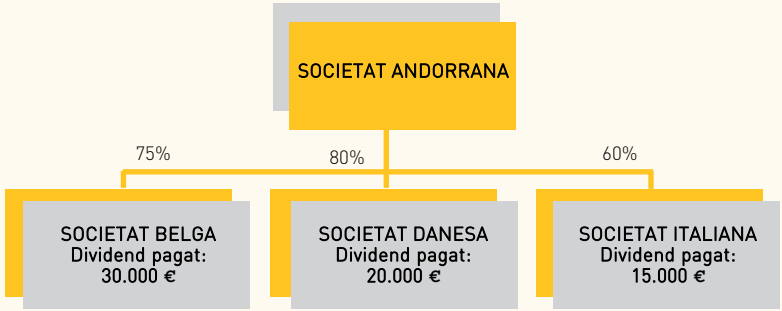
Aquesta sol·licitud ha de presentar-se mitjançant la presentació de la declaració censal corresponent. Cal precisar que aquesta sol·licitud no es formalitza mitjançant un escrit dirigit al ministeri de Finances.

Posteriorment, el personal del ministeri de Finances revisarà la sol·licitud de l'obligat tributari i procedirà a autoritzar l'aplicació del règim especial si els requisits indicats anteriorment es compleixen.

Un cop autoritzat aquest règim especial, l'obligat tributari podrà aplicar-lo en el període impositiu que finalitzi amb posterioritat a l'autorització del ministeri de Finances i els successius que concloguin abans que l'obligat tributari comuniqui a l'Administració la seva renúncia al règim.

Exemple

Una societat andorrana té el 75% de participació en el capital d'una societat belga, un 80% d'una societat danesa i un 60% d'una societat italiana. Es tracta d'una societat que es dedica exclusivament a la tinença de valors i únicament ingressa els dividends percebuts.



Aquesta societat, en l'exercici 2015, va sol·licitar al ministeri de Finances, mitjançant declaració censal, l'opció d'acollir-se al règim especial de societats de tinença de participacions en societats estrangeres.

El 31 de desembre de 2016 la societat andorrana presenta uns ingressos totals per dividends de 65.000 euros.

✶ Es demana quina és la quota de liquidació de la societat.

Aquesta societat, com que es dedica exclusivament a la tinença de participacions en el capital de societats estrangeres i l'exercici anterior va sol·licitar ministeri de Finances poder-se acollir al règim especial que marca l'article 38 de la Llei de l'IS, la societat obté una exempció en la base de tributació dels dividends percebuts:

LIQUIDACIÓ IS- EXERCICI 2016	
Total ingressos	65.000 €
Total despeses	-
Resultat comptable	**65.000 €**
Diferència permanent (exempció per dividends)	(65.000 €)
Base de tributació	**-**
Tipus de gravamen	10%
Quota de tributació	**-**
Deduccions per inversions	-
Quota de liquidació	-
Pagament a compte	-
Quota diferencial (líquid a ingressar)	**-**

Nota: la societat no té pagament a compte perquè la quota de l'IS de l'any anterior era zero.

VI. Període impositiu i meritació

ARTICLE 39

PERÍODE IMPOSITIU

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.

b) Quan tingui lloc un canvi de residència de l'entitat resident fiscal en territori andorrà a l'estranger, en el moment en què el trasllat s'inscrigui al Registre de Societats.

c) Quan es produeixi la transformació de la forma jurídica de l'entitat i això determini la no-subjecció a aquest impost de l'entitat resultant, en el moment de la inscripció de la transformació al Registre de Societats. Per determinar la base de tributació corresponent a aquest període impositiu s'entén que l'entitat s'ha dissolt amb els efectes que estableix l'apartat 3 de l'article 15.

d) Quan es produeixi la transformació de la forma jurídica de l'entitat i això determini la modificació del seu tipus de gravamen, en el moment de la inscripció de la transformació al Registre de Societats.

3. El període impositiu no pot excedir de dotze mesos. En el cas que l'exercici social sigui superior, el període finalitza en el moment de concloure els dotze mesos.

Comentari

El període impositiu és el període de temps en què es generen les rendes que seran gravades per l'IS a partir de les normes incloses en la Llei de l'impost. Així, en determinar la base de tributació de l'impost es tindran en compte únicament els rendiments derivats de les activitats econòmiques i empresarials realitzades en el període esmentat.

A efectes de l'IS, el període impositiu coincideix amb l'exercici econòmic que l'entitat ha designat en els seus estatuts, la durada del qual no podrà excedir dels dotze mesos. En cas que l'exercici social d'un obligat tributari sigui superior a dotze mesos, s'entendrà que el període impositiu finalitza en el moment en què es concloguin els dotze mesos de durada màxima.

Tot i això, és possible que el tancament de l'exercici econòmic no coincideixi amb l'any natural, és a dir, el 31 de desembre. En aquests casos, el període impositiu coincidirà amb l'exercici econòmic i no estarà marcat per l'exercici natural. Aquesta diferenciació la podem trobar en alguns sectors empresarials, com ara les estacions d'esquí, entre d'altres.

➢ Conclusió del període impositiu

Com a norma general, el període impositiu d'un obligat tributari conclou el darrer dia del seu exercici social. Malgrat això, la Llei de l'IS preveu en l'article 39 una sèrie de situacions en què s'entén que el període impositiu ha conclòs amb independència del seu tancament. Aquestes situacions són les següents:

✓ **L'extinció d'una societat**. En aquest cas, el període impositiu finalitzarà en el mateix moment en què es formalitzi la cancel·lació registral de la societat, com a conseqüència de la seva extinció.

✓ **El canvi de residència**. Es produirà la conclusió del període impositiu quan una societat resident en territori andorrà procedeixi a canviar la seva residència a un territori fora del Principat. El moment de la conclusió del període impositiu serà aquell en què el trasllat del domicili sigui objecte d'inscripció al Registre de Societats.

✓ **La transformació de la forma jurídica amb l'efecte de la no-subjecció**. Es pot donar el cas que una entitat decideixi canviar la seva forma jurídica i opti per la seva transformació. En cas que aquesta transformació societària impliqui que la nova forma no està subjecta a l'impost (o exempta), s'entendrà que el període impositiu de la primera forma jurídica finalitzarà en el moment en què es formalitza al Registre de Societats aquesta transformació.

S'ha de tenir en compte que la base de tributació de la primera forma jurídica es determinarà segons les normes de valoració corresponents a la dissolució, previstes en l'apartat 3 de l'article 15 de la Llei de l'IS. Ens remetem als nostres comentaris sobre aquest article a l'hora de determinar la base de tributació.

✓ **La transformació de la forma jurídica amb la modificació del seu tipus de gravamen**. En el cas de les transformacions societàries, es pot donar el cas que a la nova forma jurídica li sigui d'aplicació un tipus de gravamen diferent. Aquesta situació també implica la conclusió del període impositiu en curs, la qual tindrà efectes en el moment en què aquesta transformació s'inscrigui en el Registre de Societats.

ARTICLE 40

MERITACIÓ DE L'IMPOST

L'impost es merita l'últim dia del període impositiu.

Comentari

La meritació de l'impost es correspon amb el moment que s'entén realitzat el fet generador, i és en aquest moment quan es produeix el naixement de l'obligació tributària.

L'impost es merita l'últim dia del període impositiu, el qual no ha de coincidir necessàriament amb l'exercici natural, tal com s'ha comentat en l'article anterior.

VII. Tipus de gravamen i quota de tributació

ARTICLE 41

TIPUS DE GRAVAMEN

1. El tipus general de gravamen per als obligats tributaris d'aquest impost és del 10 per cent.

2. El tipus de gravamen aplicable a les institucions d'inversió col·lectiva regulades per la Llei 10/2008, del 12 de juny, de regulació dels organismes d'inversió col·lectiva de dret andorrà, a exclusió de les societats gestores, que estan sotmeses al règim general, és del 0 per cent.

Comentari

Una vegada determinat l'import que correspon en la base de tributació, el següent pas per tal de determinar l'import que ha d'ingressar l'obligat tributari en concepte de l'IS és aplicar el tipus de gravamen en vigor en el moment de meritació de l'impost.

El tipus de gravamen és del 10%, que s'aplicarà directament a l'import de la base de tributació. En aquest sentit, cal recordar que la base de tributació és la quantia que es correspon una vegada s'han compensat les bases de tributació negatives, si escau.

Addicionalment, s'ha de tenir en compte que a les institucions d'inversió col·lectiva els és d'aplicació un tipus impositiu del 0%. De manera que encara que siguin considerats obligats tributaris de l'IS i les seves rendes hi estiguin subjectes, aquestes entitats no satisfaran cap quota en concepte de l'impost, atès que el tipus que els és d'aplicació és del 0%.

ARTICLE 42

QUOTA DE TRIBUTACIÓ

S'entén per "quota de tributació" la quantitat resultant d'aplicar a la base de tributació, determinada d'acord amb els articles anteriors, el tipus de gravamen.

Comentari

La quota de tributació és l'import resultant d'aplicar el tipus impositiu (del 10% en línies generals) en la base de tributació.

Aquesta quantitat es correspon amb l'import previ que l'obligat tributari ha d'ingressar en concepte de l'IS, que rep la consideració de prèvia perquè encara no s'han tingut en compte les deduccions admeses per la Llei.

D'altra banda, cal recordar que en cap cas la quota de tributació no pot tenir signe negatiu. En aquest sentit, és necessari tenir en compte que en cas que la base de tributació sigui negativa, el càlcul de la quota de tributació no prosseguirà, sinó que aquestes bases de tributació negatives podran ser compensades en exercicis futurs, tal com s'ha comentat anteriorment, en l'article 22 de l'IS.

Un detall de la cascada de l'impost fins al concepte de quota de tributació és com segueix:

	RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS	
	+ / -	Diferències per aplicació del resultat comptable
	+ / -	Diferències permanents
	+ / -	Diferències temporals
=	BASE DE TRIBUTACIÓ PRÈVIA	
	-	Bases de tributació negatives d'exercicis anteriors
=	BASE DE TRIBUTACIÓ	
	x	Tipus de gravamen (10%)
=	QUOTA DE TRIBUTACIÓ	

VIII. Quota de liquidació: deducció per eliminar la doble imposició interna i internacional i deducció per creació de llocs de treball i per inversions

ARTICLE 43

QUOTA DE LIQUIDACIÓ I DEDUCCIÓ PER ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓ INTERNA I INTERNACIONAL

1. La quota de liquidació és el resultat de restar a la quota de tributació la deducció per doble imposició interna i internacional regulada per aquest article i la deducció per inversions i creació de llocs de treball que regula l'article següent. La quota de liquidació no pot ser negativa i com a mínim es consigna l'import zero.

2. La quota de tributació es minora amb l'import de les quotes de tributació satisfetes per l'obligat tributari per l'impost comunal sobre els rendiments arrendataris, per l'impost comunal sobre la radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals, i per l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, corresponents a rendes que s'hagin integrat en la base de tributació d'aquest impost.

3. Quan en la base de tributació de l'obligat tributari s'integrin rendes obtingudes i gravades a l'estranger, es dedueix de la quota de tributació la menor de les dues quantitats següents:

a) L'import efectiu satisfet a l'estranger per raó de gravamen de característiques similars a aquest impost que hagi sotmès a imposició l'obligat tributari.

b) L'import de la quota de tributació que correspondria pagar al Principat d'Andorra per les rendes esmentades si s'haguessin obtingut en territori andorrà.

A l'efecte del càlcul d'aquest import, la base de tributació corresponent a la renda estrangera es determina d'acord amb la normativa d'aquest impost, i són únicament imputables a aquesta base de tributació les despeses específicament connectades amb la generació de la renda esmentada.

4. L'import de l'impost satisfet a l'estranger s'inclou en la renda d'acord amb el que preveu l'apartat anterior i, igualment, forma part de la base de tributació, encara que no sigui plenament deduïble.

5. Quan l'obligat tributari hagi obtingut en el període impositiu diverses rendes de l'estranger, la deducció es calcula conjuntament per a totes.

6. Les quantitats no deduïdes per insuficiència de quota de tributació es poden deduir en els tres períodes impositius que concloguin posteriorment.

A aquest efecte, l'obligat tributari ha d'acreditar la procedència i la quantitat de la deducció que pretengui efectuar mitjançant l'exhibició dels suports documentals oportuns, sigui quin sigui el període en què es va originar el dret a la deducció.

7. Sense perjudici del que preveuen els apartats anteriors d'aquest article, quan en períodes impositius anteriors l'obligat tributari hagi obtingut rendes negatives netes a través d'un establiment permanent a l'estranger que s'hagin integrat en la base de tributació de l'entitat, la deducció a què es refereix l'apartat 3 només s'aplica posteriorment respecte de les rendes obtingudes per a l'establiment permanent esmentat a partir del moment en què se superi la quantitat d'aquestes rendes negatives.

8. El règim que preveu aquest article no es pot aplicar en relació amb els beneficis o els guanys derivats d'institucions d'inversió col·lectiva a què es refereix la Llei 10/2008, del 12 de juny, de regulació dels organismes d'inversió col·lectiva de dret andorrà o d'entitats no-residents fiscals de caràcter anàleg a les regulades per la Llei esmentada.

Comentari

➢ Quota de liquidació

La quota de liquidació és l'element essencial de l'impost que es correspon amb el resultat d'aplicar les corresponents deduccions a la quota de tributació, anteriorment determinada.

Per aquest motiu, seguidament s'analitzaran aquelles deduccions establertes en el text normatiu que són d'aplicació.

➢ Deducció per eliminar la doble imposició interna

En primer lloc, cal recordar que certs rendiments obtinguts per l'obligat tributari ja han estat objecte de tributació, d'acord amb el detall següent:

✓ Impost comunal sobre els rendiments arrendataris.

El fet generador de l'impost sobre els rendiments arrendataris és l'obtenció de rendes, per part de l'arrendador, procedents del lloguer de béns immobles.

✓ Impost comunal sobre la radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals.

El fet generador de l'impost és l'exercici d'una activitat comercial, empresarial o professional en el territori d'una parròquia. Són activitats comercials, empresarials o professionals les que impliquin l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o d'algun d'ells, amb la finalitat d'intervenir en la producció, realització o comercialització de béns i serveis.

✓ Impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries.

Estan subjectes a aquest impost les plusvàlues que es posin de manifest en les transmissions patrimonials, oneroses o lucratives inter vivos, de tota classe de béns immobles, així com en la constitució o en la cessió de drets reals sobre els béns immobles.

Així mateix, els rendiments gravats per aquests impostos estan integrats en la base de tributació de l'IS, per la qual cosa es deriva una situació de doble imposició. Per tal d'evitar aquesta situació, la Llei preveu que les quotes satisfetes per l'obligat tributari en concepte dels impostos esmentats siguin deduïbles en la quota de tributació.

Exemple

La societat XJR, SA, que es dedica a l'assessorament en prevenció de riscos laborals, obté uns ingressos per import de 525.000 euros i unes despeses per import de 175.000 euros; aquest import inclou l'impost comunal de radicació d'activitats comercials, de 1.250 euros.

XJR, SA	
Resultat comptable abans d'impostos	**350.000 €**
Diferències permanents	
Impost comunal de radicació	1.250 €
Diferències temporals	-
Base de tributació	**351.250 €**
Tipus de gravamen	10%
Quota de tributació	**35.125 €**
Deduccions impost comunal de radicació	(1.250 €)
Quota de liquidació	**33.875 €**

➢ Deducció per eliminar la doble imposició internacional

La segona situació de doble imposició que es pot donar és la doble imposició de caràcter internacional. Aquesta situació sorgeix quan l'obligat tributari rep rendiments per la seva activitat empresarial que provenen de l'estranger, motiu pel qual seran objecte de tributació al seu país d'origen.

S'ha de recordar que l'IS és un impost de naturalesa personal, per la qual cosa inclou en la seva base de tributació totes les rendes obtingudes per l'obligat tributari a conseqüència de la seva activitat empresarial generades tant en territori andorrà com a l'estranger.

Aquesta circumstància implica que en la base de tributació de l'obligat tributari s'inclogui la totalitat dels rendiments obtinguts, incloses aquelles rendes amb procedència estrangera. En el supòsit que aquestes rendes hagin estat objecte de tributació en origen, es genera una situació de doble imposició internacional, que se soluciona mitjançant l'aplicació de la deducció prevista en aquest article.

Abans d'entrar a analitzar el funcionament d'aquesta deducció, és convenient recordar en aquest punt que la Llei de l'IS també preveu, en els articles 20 i 21, la possibilitat que certs rendiments obtinguts per l'obligat tributari tinguin la consideració de rendiments exempts atès que ja han estat objecte de tributació, o bé en una altra societat andorrana o a l'estranger.

En aquest sentit, davant una situació de doble imposició és recomanable que l'obligat tributari verifiqui en primer lloc si es reuneixen els requisits exigits pels articles 20 i 21 de la Llei amb la finalitat de considerar aquests rendiments exempts de tributació. S'ha de tenir present que considerar aquests rendiments exempts és l'única manera de poder evitar de forma totalment neutra la doble imposició suportada per l'obligat tributari.

Tot i això, la normativa de l'IS també preveu la possibilitat d'aplicar una deducció en la quota per tal d'evitar aquesta doble imposició. Aquesta deducció serà d'aplicació en aquells casos en què l'obligat tributari no pugui aplicar les exempcions indicades anteriorment, en no reunir els requisits exigits a aquests efectes.

Tal com succeeix en el cas de l'exempció per evitar la doble imposició, aquesta deducció serà admesa en dret sempre que es produeixi una situació efectiva de doble imposició, situació que es donarà en el cas que aquests rendiments hagin estat gravats, en origen, per un impost de naturalesa similar a l'IS. En cas contrari, no es donaria una situació de doble imposició i, per tant, no resultaria d'aplicació aquesta deducció en la quota de tributació.

Quant a l'import que es pot considerar com a deducció, s'ha de tenir present que la Llei preveu que es correspondrà amb la menor de les quantitats següents:

✓ L'import efectivament satisfet a l'estranger en concepte de l'impost de naturalesa similar a l'impost de referència.

En aquest sentit, volem destacar que d'acord amb l'article 13.1.b) de la Llei, la despesa derivada de l'IS pagada a l'estranger no hauria de ser considerada fiscalment deduïble, per la qual cosa la base de tributació de l'obligat tributari es veuria corregida per aquest impost, és a dir, la quota de l'impost efectivament satisfet a l'estranger.

Als autors d'aquest manual ens agradaria remarcar que aquesta és la interpretació seguida en alguns països del nostre entorn. En aquest sentit, hauríem de veure en un futur immediat si els pronunciaments per l'Administració tributària van en la mateixa direcció.

✓ L'import de la quota de tributació que correspondria pagar al Principat d'Andorra per aquestes rendes si s'haguessin obtingut en territori andorrà.

En aquest cas, s'ha de tenir en consideració que el càlcul de la base de tributació de la renda estrangera (per tal de verificar aquest darrer punt) es determinarà segons les disposicions incloses en la Llei de l'impost, sobretot tenint en compte aquelles despeses que no tenen la consideració de fiscalment deduïbles.

De manera que si es dóna el cas que hi hagi una diferència en la consideració d'una despesa com a fiscalment deduïble entre la normativa andorrana i aquella pròpia de l'estat d'origen del rendiment, aquesta diferència de criteris s'hauria de tenir en compte per tal de calcular aquest import.

Exemple

La societat PMI, SA, resident a Andorra, obté uns ingressos per import de 200.000 euros, dels quals 50.000 euros provenen de vendes generades a Grècia, que han pagat prèviament l'IRNR grec. En aquest sentit, l'obligat tributari ha suportat la tributació en origen (Grècia) per un impost anàleg a l'IS per import de 10.000 euros, que ha estat registrat com a despesa del període impositiu. De manera que la despesa total de l'exercici és de 75.000 euros.

La liquidació que haurà de preparar la societat PMI, SA com a conseqüència de rebre aquestes rendes és la següent:

PMI, SA	
Total ingressos	200.000 €
Total despeses	(75.000 €)
Resultat comptable	**125.000 €**
Ajustament per despeses no deduibles	10.000 €
Base de tributació	**135.000 €**
Tipus de gravamen	10%
Quota de tributació	**13.500 €**
Deduccions (*)	(5.000 €)
Quota de liquidació	**8.500 €**

(*) La deducció per evitar la doble imposició s'ha de correspondre amb el menor de:

- L'impost satisfet a l'estranger, en aquest cas, 10.000 euros.
- L'impost que hauria satisfet l'entitat a Andorra, que seria de 5.000 euros (50.000 euros x 10%).

➢ Simultaneïtat de rendiments obtinguts a l'estranger

De l'exercici de la seva activitat empresarial, és possible que l'obligat tributari obtingui diverses rendes a l'estranger. Davant aquest tipus de situacions, per tal d'obtenir l'import de la deducció per evitar la doble imposició internacional que sigui d'aplicació, hauran de tenir-se en consideració la totalitat dels rendiments obtinguts fora del territori andorrà.

En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que aquests rendiments poden haver-se obtingut en diversos països, cadascun amb un tipus de gravamen diferent. Per aquest motiu, l'obligat tributari haurà de computar el conjunt dels rendiments obtinguts a l'estranger en funció del tipus de gravamen a què han tributat els rendiments esmentats.

➢ Caducitat de les deduccions

En cas que la liquidació de l'impost del període impositiu objecte de declaració no resulti una quota de tributació suficient per aplicar la deducció per evitar la doble imposició, l'obligat tributari no perd aquest dret. En particular, el subjecte passiu disposa del termini de 3 anys per poder aplicar aquesta deducció.

Malgrat això, en cas que transcorregut aquest termini l'obligat tributari no hagi generat una quota de tributació suficient per tal d'aplicar la deducció, perdrà el dret d'aplicar-la.

➢ Acreditació de l'origen de la deducció

L'apartat sisè de l'article 43 de la Llei de l'IS preveu que l'obligat tributari ha d'estar en posició de poder acreditar davant les autoritats tributàries la procedència i l'import aplicat en concepte d'aquesta deducció.

Pel que fa al tipus de documentació de què ha de disposar l'obligat tributari a efectes de complir aquesta obligació, cal destacar que la lletra de la norma no inclou un detall d'aquesta documentació. Per aquest motiu, s'entén que les autoritats tributàries haurien d'acceptar qualsevol tipus de prova admesa en dret a l'hora de considerar acreditada aquesta deducció.

➢ Rendiments obtinguts mitjançant establiment permanent

Quant al tractament dels rendiments obtinguts pels EP, s'ha de tenir en compte que podrien gaudir de l'exempció prevista en l'article 21 de la Llei de l'IS sempre que es compleixin els requisits previstos en dit article.

Malgrat això, en cas que l'exempció esmentada no fos d'aplicació, els rendiments obtinguts per un obligat tributari procedents d'un establiment permanent situat a l'estranger poden també gaudir de la deducció prevista en l'article 43 de la Llei. En aquest sentit s'ha de tenir en compte que es pot donar una de les dues situacions següents:

✓ L'establiment permanent històricament obté rendiments positius. Atès que l'establiment permanent no té personalitat jurídica, aquests rendiments s'integren en la base de tributació de l'obligat tributari. Per tant, es dóna una situació de doble imposició: la primera tributació es dóna en el país d'origen dels rendiments, quan aquestes rendes s'obtenen per part de l'establiment permanent. En canvi, la segona tributació es produeix en el moment en què aquests rendiments s'inclouen en la base de tributació de l'impost del contribuent.

Per tal d'evitar aquesta situació, l'obligat tributari podrà aplicar l'exempció prevista en l'article 21 o bé la deducció de l'article 43 sempre que es donin els condicionants requerits en cadascun de dits articles.

✓ L'establiment permanent obté resultats negatius. En aquest cas, l'obligat tributari integra en la seva base de tributació les rendes negatives obtingudes pel seu establiment permanent, sense que es generi cap situació de doble imposició que hagi de neutralitzar mitjançant l'aplicació de la deducció corresponent.

En aquest sentit, els rendiments positius obtinguts pel mateix establiment permanent amb posterioritat als rendiments negatius s'integraran en la base de tributació del contribuent, però no donaran dret a aplicar

la deducció fins que l'establiment no hagi generat rendiments positius suficients per compensar aquells negatius obtinguts amb anterioritat.

A conseqüència d'aquesta limitació, únicament es podran incloure com a deducció aquells rendiments positius obtinguts per l'establiment permanent que superin els rendiments negatius generats amb anterioritat.

El text de la norma no preveu cap termini que calgui tenir en consideració a l'hora de compensar els resultats negatius obtinguts per l'establiment permanent. De manera que consideren que l'obligat tributari podria compensar els rendiments positius amb aquells negatius amb independència del moment en el qual es van generar.

Exemple

Una entitat andorrana, JMN, SA, té un establiment permanent a l'estranger que ha obtingut els rendiments següents:

PERIODE IMPOSITIU	RENDIMENT EP	IMPOST ESTRANGER
2013	(200 €)	-
2014	(200 €)	-
2015	(200 €)	-
2016	400 €	100 €
2017	250 €	63 €

Com es pot observar, aquest establiment permanent ha obtingut resultats negatius, de manera que la deducció per evitar la doble imposició prevista en l'article 43 podria aplicar-se, tenint en compte la limitació comentada anteriorment.

A continuació, s'adjunta un quadre resum del funcionament de la deducció per evitar la doble imposició en aquests casos:

PERIODE IMPOSITIU	RENDIMENT EP	IMPOST SUPORTAT A L'ESTRANGER	RESULTAT COMPTABLE SENSE EP	BASE DE TRIBUTACIÓ	QUOTA DE TRIBUTACIÓ	RESULTATS ACUMULATS EP	IMPOST ESTRANGER
2013	(200 €)	-	1.000 €	800 €	80 €	(200 €)	-
2014	(200 €)	-	1.500 €	1.300 €	130 €	(400 €)	-
2015	(200 €)	-	1.400 €	1.200 €	120 €	(600 €)	-
2016	400 €	100 €	1.200 €	1.500 €	150 €	(200 €)	-
2017	250 €	63 €	1.300 €	1.487 € (*)	149 €	50 €	5 €

(*) 1.487 = 1.300 + 250 - 63 = 1.487

Durant els períodes impositius 2013 a 2015, l'establiment permanent estranger ha obtingut resultats negatius, per la qual cosa la societat JMN, SA no ha suportat impostos a l'estranger.

Aquesta situació canvia, i a partir del període impositiu 2016 l'establiment permanent comença a generar uns resultats positius. Per tant, l'obligat tributari suporta uns impostos a l'estranger que podran ser objecte de deducció en la quota de l'IS tenint en compte la limitació prevista en l'article 43 de la Llei de l'IS.

En conseqüència, l'obligat tributari únicament podria aplicar la deducció a partir del període impositiu 2017 i sobre la base de 50 euros. En aquest sentit ens agradaria destacar que els rendiments positius provinents dels establiments permanents donen dret a la deducció una vegada la quantia d'aquests rendiments supera els resultats negatius obtinguts en exercicis anteriors, això és 600 euros.

A partir del que s'ha exposat anteriorment, la base de la deducció per evitar la doble imposició per a l'exercici 2017 serà de 50 euros i resultarà una deducció per evitar la doble imposició de 5 euros (10% de 50 euros). En aquest cas, l'impost pagat a Andorra és menor que l'impost efectivament suportat a l'estranger.

➢ Incompatibilitats

El mateix article 43 no admet la possibilitat d'aplicar aquesta deducció envers aquells rendiments o beneficis que provinguin d'institucions d'inversió col·lectiva.

Reben la consideració d'organismes d'inversió col·lectiva (OIC) els organismes que tenen per objecte invertir els patrimonis dels inversors i gestionar-los en béns, drets, valors negociables o altres instruments, financers o no, seguint el principi de diversificació del risc i sempre establint el rendiment de l'inversor en funció dels resultats col·lectius de l'organisme.

ARTICLE 44

DEDUCCIÓ PER CREACIÓ DE LLOCS DE TREBALL I PER INVERSIONS

1. Els obligats tributaris poden minorar de la quota de tributació les quantitats següents:

a) El resultat de multiplicar la quantitat fixa de 3.000 euros per persona d'increment mitjà de plantilla fixa anyal que tingui l'obligat tributari. A aquest efecte només es computen els contractes laborals formalitzats a Andorra i subjectes a la legislació laboral andorrana. Per la determinació de l'increment mitjà de plantilla, es calcula la plantilla mitjana prorratejant el nombre de persones pels dies de l'any que estan contractades en relació laboral per l'obligat tributari, i es compara amb la plantilla mitjana de l'any anterior, determinada de la mateixa forma. Aquest increment mitjà de plantilla s'ha de mantenir durant l'any posterior a comptar del tancament de l'exercici. En el cas que no es compleixi aquest increment mitjà de plantilla, l'obligat tributari ha d'ingressar l'import de la deducció aplicada, juntament amb els interessos de demora.

b) El resultat d'aplicar el 5 per cent a l'import de les noves inversions fetes a Andorra d'actius fixos afectes a l'activitat empresarial. Aquests actius s'han de mantenir durant un mínim de cinc anys des del moment en què s'adquireixin. En el cas que no es compleixi amb el manteniment de les inversions durant el període mínim de cinc anys, l'obligat tributari ha d'ingressar l'import de la deducció aplicada, juntament amb els interessos de demora.

c) Les deduccions previstes en aquest article, no aplicades per insuficiència de quota, es poden deduir de la quota de tributació dels tres exercicis posteriors.

Comentari

L'altra deducció en quota admesa per la normativa de l'impost és la derivada d'alguna de les circumstàncies següents:

✓ Creació de llocs de treball.

✓ Inversions d'actius fixos.

➢ Deducció per la creació de llocs de treball

Aquesta deducció es genera pel fet que l'obligat tributari a aquest impost incrementi la mitjana de la seva plantilla fixa anyal, sempre que es compleixin els condicionants previstos en l'article 44.1.a) i d'acord amb el següent:

✓ **Requisits per a la seva aplicació**

- L'obligat tributari només té dret a aplicar aquesta deducció quan l'increment de la mitjana de la seva plantilla fixa anual està avalat pels contractes laborals corresponents, en compliment del que disposa la normativa laboral andorrana.

- El sistema de càlcul de l'increment de la plantilla mitjana fixa anyal ve determinat per l'article 30 del Reglament i es computa de la manera següent:

"Deducció per creació de llocs de treball i per inversions

1. Per calcular la deducció per creació de llocs de treball es computen exclusivament els treballadors amb contracte formalitzat a Andorra que desenvolupin una jornada completa en els termes que disposa la normativa laboral andorrana, i que estiguin donats d'alta al règim general de la CASS.

2. Per determinar l'increment mitjà de plantilla, es calcula la plantilla mitjana prorratejant el nombre de persones pels dies de l'any que estan contractades per l'obligat tributari durant el període impositiu, i es compara amb la plantilla mitjana del període impositiu immediatament anterior, determinada de la mateixa forma.

Per al càlcul es computen les persones empleades tenint en compte la jornada contractada en relació amb la jornada completa. En contractes de treball en què la jornada sigui inferior a la jornada completa s'ha de determinar l'equivalència d'aquell contracte respecte d'un altre a jornada completa.

3. Aquest increment mitjà de plantilla s'ha de mantenir durant l'any posterior a comptar del tancament de l'exercici. En cas que no es compleixi aquest increment mitjà de plantilla, l'obligat tributari ha d'ingressar l'import de la deducció aplicada, juntament amb els interessos de demora.

4. El càlcul de la deducció per creació de llocs de treball s'ha d'incloure en la memòria en el moment de formular els comptes anuals de l'exercici.

5. En el cas d'aplicar la deducció per noves inversions fetes a Andorra d'actius fixos afectes a l'activitat empresarial, l'obligat tributari ha d'informar en la memòria del detall de les inversions esmentades i del seu manteniment en els termes que estableix la Llei de l'impost. En el cas que no es compleixi el manteniment de les inversions durant el període mínim de cinc anys, l'obligat tributari ha d'ingressar l'import de la deducció aplicada, juntament amb els interessos de demora.

6. Les deduccions previstes en aquest article, no aplicades per insuficiència de quota, es poden deduir de la quota de tributació dels tres exercicis posteriors."

✓ **Quantia de la deducció**

L'obligat tributari té dret a aplicar la deducció per creació de llocs de treball sempre que es compleixin els requisits indicats anteriorment. Una vegada verificat el compliment d'aquests requisits, el contribuent està en posició de practicar aquesta deducció en la seva liquidació de l'IS.

En aquest sentit, l'import de la deducció es correspon a 3.000 euros per cada persona que impliqui un increment de la mitjana de la plantilla fixa anyal.

Exemple

Una societat de distribució d'aparells electrònics consta d'una plantilla mitjana de 32 professionals a final del 2014. Rep un nou contracte que implica ampliar la plantilla, i decideix contractar tres professionals per realitzar aquest nou contracte. A final del 2015 la plantilla mitjana consta de 35 professionals.

✶ Quina és la deducció per la creació de llocs de treball?

L'augment de la plantilla ha estat de tres professionals, ja que han estat treballant durant tot el període impositiu del 2015. Per tant, s'aplicarà una deducció de 9.000 euros (3 x 3.000 euros).

LIQUIDACIÓ IS- EXERCICI 2015	
Total ingressos	350.000 €
Total despeses	(80.000 €)
Resultat comptable	**270.000 €**
Base de tributació	**270.000 €**
Tipus de gravamen	10%
Quota de tributació	**27.000 €**
Deduccions per creació de llocs de treball	(9.000 €)
Quota de liquidació	**18.000 €**

➢ Deducció per inversions

L'article 44.1.b de la Llei preveu que l'obligat tributari podrà gaudir d'una deducció en la quota en concepte de noves inversions en elements de l'actiu fix dutes a terme pel contribuent durant el període impositiu en curs. Els requisits que haurà d'observar l'obligat tributari per tal de poder aplicar aquesta deducció són els següents:

✓ Les noves inversions realitzades per l'obligat tributari han de correspondre's a actius fixos afectes a l'activitat empresarial.

✓ Aquestes noves inversions d'actius fixos han de pertànyer al patrimoni empresarial del contribuent durant els 5 anys propers, computats des de la data de la seva adquisició.

De manera que s'hauria incomplert aquest requisit en cas que l'obligat tributari procedís a transmetre alguna de les noves inversions realitzades en el termini de 5 anys computats des de la data de la seva adquisició.

✓ Com succeeix en la deducció anterior, en cas d'incompliment del requisit de manteniment del període de tinença de les noves inversions d'actiu fix, l'obligat tributari haurà d'ingressar davant l'Administració tributària la quantia de la deducció practicada indegudament juntament amb els interessos de demora meritats.

Aquest ingrés es farà efectiu en el moment en què es presenti la declaració de l'impost sobre societats de l'exercici en el qual es produeix l'incompliment dels requisits de la deducció per inversió.

✓ **Quantia de la deducció**

El contribuent podrà aplicar la deducció per inversions sempre que es compleixin els requisits indicats anteriorment. Una vegada verificat el compliment d'aquests requisits, el contribuent està en posició de practicar aquesta deducció en la seva liquidació de l'impost sobre societats.

L'import de la deducció es correspon al 5% de l'import de les noves inversions de l'actiu fix dutes a terme en l'exercici en curs.

➢ Termini de caducitat de les deduccions

En el supòsit que l'obligat tributari no pugui aplicar les deduccions generades pels conceptes anteriorment indicats (per insuficiència de quota), el contribuent podrà aplicar-les en els 3 exercicis posteriors a la seva acreditació.

Malgrat això, un cop hagi transcorregut el termini indicat de 3 exercicis sense que l'obligat tributari hagi generat una quota tributària suficient per a la seva aplicació, aquestes deduccions generades caducaran i no podran ser aplicades.

Un detall de la cascada de l'impost fins el concepte de quota de liquidació és com segueix:

		RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS
	+ / -	Diferències per aplicació del resultat comptable
	+ / -	Diferències permanents
	+ / -	Diferències temporals
=		BASE DE TRIBUTACIÓ PRÈVIA
	-	Bases de tributació negatives d'exercicis anteriors
=		BASE DE TRIBUTACIÓ
	x	Tipus de gravamen (10%)
=		QUOTA DE TRIBUTACIÓ
	-	Deducció per eliminar la doble imposició interna i internacional
	-	Impost comunal sobre els rendiments arrendataris
	-	Impost comunal sobre la radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals
	-	Impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries
	-	Impostos estrangers
	-	Deducció per creació de llocs de treball
	-	Deducció per noves inversions
=		QUOTA DE LIQUIDACIÓ

IX. Pagaments a compte

ARTICLE 45

EL PAGAMENT A COMPTE

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. El pagament a compte es calcula aplicant el percentatge del 50 per cent sobre la quota de liquidació de l'exercici immediatament anterior. En el cas que el període anterior tingui una durada inferior a dotze mesos, el pagament a compte es fa tenint en compte la part proporcional de la quota de liquidació de períodes anteriors fins a completar un període de dotze mesos.

3. El pagament a compte té la consideració de deute tributari d'acord amb l'article 33 de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

Comentari

En aquest article s'estableix que els obligats tributaris de l'IS hauran de presentar i ingressar un pagament a compte. El pagament a compte és una figura establerta per la normativa de l'IS amb la finalitat que cada obligat tributari efectuï un avançament de la quota definitiva de l'impost.

L'article 45 de la Llei preveu que els obligats tributaris de l'impost hauran de fer efectiu aquest pagament a compte durant el mes de setembre de cada període impositiu, sempre que el període impositiu al qual es fa referència estigui en curs el dia 1 de setembre.

Tot i això, segons el que disposa l'apartat 3 de l'article 37 del Reglament de l'impost, queden exclosos de preparar i presentar el pagament a compte els obligats tributaris que hagin iniciat la seva activitat en el període en curs.

➢ Quantia del pagament a compte

El pagament a compte que haurà de fer efectiu l'obligat tributari es correspon amb el 50% de la quota de liquidació de l'exercici immediatament anterior.

D'altra banda, en cas que el període anterior de referència tingui una durada inferior a 12 mesos, el pagament a compte de l'exercici en curs es farà tenint en compte la part proporcional de la quota de liquidació dels períodes anteriors necessaris fins a completar un període de 12 mesos.

Exemple de pagament a compte

Una societat, el mes de setembre de 2014, ha de realitzar el pagament a compte corresponent a l'exercici fiscal 2014. Quin import haurà de liquidar si la quota de liquidació de l'exercici 2013 va ser de 33.124 euros?

La societat haurà d'aplicar el percentatge del 50% sobre la quota de liquidació de l'exercici anterior:

Import a liquidar ⟶ 33.124 € x 50% = 16.562 €

Aquesta societat, abans de finalitzar el 30 de setembre de l'exercici 2014, realitzaria el pagament a compte per import de 16.562 euros. Aquesta operació es comptabilitzarà de la forma següent:

16.562 €	(473) Administracions públiques, retencions i pagaments a compte		a	(572) Banc	16.562 €

➢ Quantia del primer pagament a compte

Com es podrà observar, la Llei de l'IS inclou una disposició transitòria que especifica el còmput que haurà de seguir l'obligat tributari a l'hora de determinar l'import del primer pagament a compte, que tindrà lloc durant el mes de setembre de 2012.

Durant el primer any d'aplicació de l'impost, s'exigia que el pagament es determinés aplicant el 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.

Pel que fa als obligats tributaris acollits al règim especial de determinació objectiva, la mateixa disposició transitòria especifica que els pagaments a compte pel primer any d'aplicació de l'impost es calcularan sobre la xifra d'ingressos ordinaris de l'activitat a la qual s'aplicaran els percentatges següents:

a) Quan es tracti d'activitats comercials, el 0,5 per cent.

b) Quan es tracti de retribucions als administradors o membres dels òrgans d'administració, el 2,45 per cent.

c) En la resta d'activitats, l'1,5 per cent.

Exemple de pagament a compte per al règim especial de determinació objectiva

✶ La societat JCT, SA, que es dedica a realitzar serveis de consultoria de màrqueting i que va optar per acollir-se al règim especial de determinació objectiva de la base de tributació, va obtenir una facturació de 130.000 euros l'exercici 2011. El mes de setembre de 2012 va haver de realitzar un pagament a compte corresponent a l'1,5% dels ingressos de l'exercici anterior:

SOCIETAT JCT, SA	
Ingressos ordinaris	130.000 €
Percentatge d'aplicació	1,50%
Pagament a compte	**1.950 €**

Per tant, la societat hauria d'haver realitzat un pagament a compte de 1.950 euros.

ARTICLE 46

DEDUCCIÓ DEL PAGAMENT A COMPTE I QUOTA DIFERENCIAL

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.

Comentari

Durant el mes de setembre, l'obligat tributari ha de portar a terme un pagament a compte de la quota de liquidació de l'impost definitiu. Aquest import rep la consideració d'un avançament de la quota definitiva, i aquest és el tractament que li dóna la Llei de l'IS.

En aquest sentit, una vegada s'ha obtingut la quota de liquidació, aquest import es veurà minorat per la quantia corresponent al pagament a compte ingressat per l'obligat tributari durant el mes de setembre.

És possible que l'import del pagament a compte realitzat durant el mes de setembre del període impositiu corrent sigui superior a l'import de la quota de liquidació resultant de la liquidació definitiva de l'impost. Davant aquests casos, l'obligat tributari podrà sol·licitar a l'Administració tributària la devolució de la quantia ingressada en excés. Aquesta sol·licitud es farà efectiva mitjançant la presentació de la declaració definitiva de l'IS dins el termini atorgat (el mateix formulari d'autoliquidació de l'IS hauria de servir per poder sol·licitar la devolució en cas que la quota fos negativa).

Durant els articles anteriors, s'han analitzat les normes de valoració previstes per la mateixa Llei de l'IS així com l'estructura de liquidació de l'impost.

Com a resum dels nostres comentaris, seguidament s'adjunta un detall de la cascada de l'impost que inclou el càlcul de la quota diferencial, juntament amb els articles d'aplicació de cadascun dels conceptes de l'impost:

	LLEI
Resultat comptable	**art. 9**
Amortitzacions	art. 10
Pèrdues per deterioraments de valors dels elements patrimonials	art. 11
Provisions	art. 12
Despeses no deduibles	art. 13
Regles de valoració	art. 15.1
Valor de mercat de les operacions vinculades	art. 16.3
Despeses financeres vinculades (no mercat)	art. 16.6
Efectes de substitució del valor comptable pel valor normal de mercat	art. 18
Imputació temporal dels ingressos i despeses	art. 19.2
Eliminacions de la doble imposició econòmica interna i internacional	art. 20
Compensació de bases de tributació negatives	art. 22
Base de tributació	**art. 9**
Tipus de gravamen (10%)	art. 41
Tipus bonificats	D.A 2ª
Quota de tributació	**art. 42**
(-) Deduccions per eliminar la doble imposició interna	art. 43.2
(-) Deduccions per eliminar la doble imposició internacional	art. 43.3
(-) Deduccions per creació de llocs de treball i noves inversions	art. 44
Quota de liquidació	**art. 43**
(-) Pagament a compte	art. 45
Quota diferencial (líquid a ingressar o a retornar)	**art. 46**

X. Gestió i liquidació

ARTICLE 47

REGISTRE TRIBUTARI

1. Els obligats tributaris de l'impost sobre societats han de disposar d'un número de registre tributari (en endavant NRT), que han de sol·licitar, en el cas que ja no el posseeixen com a obligats tributaris dels impostos indirectes. Aquest número és únic per a tots els tributs estatals. La sol·licitud s'ha de formalitzar mitjançant el model normalitzat establert pel Govern.

2. El ministeri encarregat de les finances ha de portar un registre tributari en què s'han d'inscriure les entitats que siguin obligats tributaris d'aquest impost.

3. Reglamentàriament es desenvolupen les formes, terminis i documentació a presentar per l'obtenció del NRT així com els procediments de gestió de l'impost.

Comentari

Els obligats tributaris de l'impost han de donar-se d'alta al registre tributari i han de disposar de l'NRT corresponent, que han de sol·licitar mitjançant la presentació de la declaració censal (vegeu model 001 juntament amb els annexos que siguin d'aplicació). Aquest número és únic per a tots els tributs estatals i té com a finalitat la identificació de cadascun dels obligats tributaris per impostos meritats en territori andorrà.

Declaració censal

☑ Alta ☐ Modificació ☐ Baixa

1. Dades del declarant

Núm. de registre tributari (NRT):	L-700456-A		
Nom i cognoms o raó social:	FISCALISTES, SL		
Representant legal:[1]	CATALINA M.OLIVER ARBÓS	Núm. de passaport/DNI:	123456
Adreça electrònica:	coliver@alfacapital.ad	Tel. fix/mòbil:	800480
Exercici econòmic[2] (dia/mes/any):	del: 0 1 / 0 1 / 2 0 1 2	al: 3 1 / 1 2 / 2 0 1 2	

És funció del ministeri de Finances la coordinació i l'organització del registre tributari, on s'han d'inscriure tots els obligats tributaris i que té com a finalitat la gestió i l'emmagatzemament de les seves dades.

Addicionalment, l'article 38 del Reglament estableix que les societats civils, herències jacents, comunitats de béns i totes les entitats o patrimonis autònoms han de donar-se d'alta al règim d'entitats mitjançant el model corresponent aprovat pel ministeri de Finances, això és, mitjançant la corresponent declaració censal (vegeu model 001, annex 2 juntament amb els annexos de la declaració censal que pertoquin).

Per últim, el Reglament estableix que en el moment de sol·licitar l'alta en el registre tributari, les entitats han d'aportar el document privat o públic, segons escaigui, que acrediti la seva constitució.

ARTICLE 48

BAIXA PROVISIONAL EN EL REGISTRE TRIBUTARI

1. El ministeri encarregat de les finances ha de dictar, amb l'audiència prèvia dels interessats, acords de baixa provisional en els casos següents:

a) Quan els dèbits de l'entitat relatius a aquest impost envers el ministeri encarregat de les finances siguin declarats incobrables per insolvència provada de l'obligat tributari en el sentit que preveu l'article 44 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

b) Quan, estant-hi obligada per aquesta Llei, l'entitat no hagi presentat les declaracions tributàries corresponents durant dos períodes impositius consecutius.

2. L'acord de baixa provisional no eximeix l'entitat afectada de cap de les obligacions tributàries que li puguin incumbir d'acord amb aquesta Llei.

Comentari

Aquest article preveu una sèrie de situacions en les quals el ministeri de Finances està facultat per dictar un acord de la baixa provisional d'una entitat del registre tributari. Concretament, aquestes resolucions es podran dictar en cas que es doni alguna de les dues situacions següents:

✓ En cas que els deutes que tingui l'entitat a favor del ministeri de Finances en concepte de l'IS siguin declarats incobrables, en esdevenir-se una situació d'insolvència en l'entitat.

✓ En cas que l'entitat no hagi complert les obligacions formals d'informació durant dos anys seguits. En particular, l'entitat serà donada de baixa del registre tributari si durant aquest període no ha presentat cap declaració tributària a les quals està obligada.

Davant aquestes situacions, el ministeri de Finances podrà acordar la baixa en el registre tributari de l'entitat. Abans de fer efectiu l'acord esmentat, aquest organisme haurà de donar audiència als interessats amb la finalitat que puguin presentar les al·legacions que considerin convenients.

Per últim, s'ha de tenir present el fet que, encara que l'entitat estigui donada de baixa en el registre tributari, no impedeix que l'entitat hagi de seguir donant compliment a les obligacions formals, de documentació i informació previstes per la Llei de l'IS.

ARTICLE 49

EXPEDIENT DE BAIXA PROVISIONAL PER FALLIDA

1. Quan els dèbits de l'entitat relatius a aquest impost envers el ministeri encarregat de les finances hagin estat declarats incobrables per insolvència provada de l'obligat tributari en el sentit que preveu l'article 44 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, el ministeri encarregat de les finances ha d'iniciar un expedient de baixa provisional en el registre tributari de l'impost sobre societats, en què n'anunciï l'obertura per escrit a l'entitat

afectada amb l'advertiment que si no satisfà els seus deutes tributaris pendents de pagament dins el termini de trenta dies, causarà baixa provisional en el registre esmentat.

2. Un cop transcorreguts dos mesos des de la data de notificació de la comunicació a què es refereix l'apartat anterior, el ministeri encarregat de les finances, si escau, ha de declarar amb caràcter provisional la baixa en el Registre tributari.

3. A efectes de donar publicitat a aquesta baixa amb caràcter provisional del Registre tributari, es farà la corresponent publicació al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra.

Comentari

Com ja s'ha comentat anteriorment, el ministeri de Finances està facultat per iniciar un expedient de baixa del registre tributari en el supòsit que l'entitat tingui un deute en concepte de l'IS que tingui la consideració d'incobrable per una situació d'insolvència provada.

Per tal de poder iniciar l'expedient de baixa en el registre tributari, és necessari que en primer lloc els deutes de l'entitat a favor del ministeri de Finances hagin estat declarats incobrables per insolvència provada de l'obligat tributari.

Posteriorment, el ministeri de Finances podria iniciar un expedient de baixa provisional en el registre tributari. A aquests efectes, es notificarà per escrit a l'entitat l'obertura d'aquest procediment. A partir d'aquest moment, l'entitat disposarà de trenta dies per poder pagar el deute; en cas contrari, el procediment de baixa provisional en el registre tributari seguirà endavant.

En el supòsit que l'entitat no hagi satisfet el deute en concepte de l'IS, el ministeri de Finances podrà declarar la baixa provisional de l'entitat en el registre tributari en el termini de dos mesos comptats a partir de la comunicació de l'inici del procediment a l'entitat.

Finalment, la resolució del ministeri de Finances serà objecte de publicació en el Butlletí Oficial del Principat d'Andorra amb la finalitat de donar la publicitat corresponent a aquesta situació.

ARTICLE 50

EXPEDIENT DE BAIXA PROVISIONAL PER FALTA DE PRESENTACIÓ DE DECLARACIONS

1. Quan, estant-hi obligada per aquesta Llei, una entitat no hagi presentat les declaracions tributàries corresponents durant dos exercicis consecutius, el ministeri encarregat de les finances ha de requerir a l'obligat tributari la presentació de les declaracions omeses en el termini d'un mes, i advertir-lo que, si no ho fa, serà donat de baixa del Registre tributari.

2. Si transcorre el termini fixat en l'apartat anterior sense que s'hagin presentat les declaracions reclamades, es practicarà d'ofici la baixa del Registre tributari, sense perjudici de les actuacions de comprovació i investigació que es considerin oportunes.

3. A efectes de donar publicitat a aquesta baixa amb caràcter provisional del Registre tributari, es farà la corresponent publicació al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra.

Comentari

Com s'ha avançat en l'article 48 de la Llei de l'IS, un altre motiu pel qual el ministeri de Finances pot iniciar el procediment de baixa provisional en el registre tributari és la falta de compliment de les obligacions formals d'informació previstes en la Llei de l'IS. Concretament, aquest expedient pot iniciar-se quan l'entitat, durant un període de dos anys consecutius, no hagi presentat cap de les declaracions tributàries corresponents en virtut del que estableix la Llei.

Davant d'aquesta situació, el ministeri de Finances podrà requerir a l'entitat la presentació de les declaracions tributàries omeses en el termini d'un mes. En cas que l'entitat no procedeixi a presentar les declaracions que té pendents en el termini atorgat, el procediment de baixa provisional prosseguirà i el ministeri de Finances procedirà a practicar la baixa del registre tributari. Així mateix, s'ha de tenir en compte que aquesta declaració de baixa provisional no impedirà que l'Administració pugui portar a terme les seves tasques de comprovació respecte als períodes oberts a inspecció.

Com succeeix en el cas anterior, aquest acord serà objecte de publicació en el Butlletí Oficial del Principat d'Andorra amb la finalitat de donar publicitat a aquesta resolució.

ARTICLE 51

NOTIFICACIÓ ALS REGISTRES PÚBLICS DE LA BAIXA PROVISIONAL

1. Un cop acordada la baixa provisional d'una entitat d'acord amb el que disposa aquesta Llei, el ministeri encarregat de les finances l'ha de notificar al Registre de Societats Mercantils per manament, en el qual s'ha d'inserir literalment la resolució recaiguda, la seva data, la denominació o raó social de l'entitat i el seu domicili fiscal.

2. Un cop rebuda la notificació, el Registre de Societats Mercantils ha d'estendre en el full obert a l'entitat una nota marginal, en què s'ha de fer constar que, si durant la seva vigència es presenta algun document per a la seva inscripció, aquesta inscripció no podrà realitzar-se fins que no es donin les circumstàncies a què es refereix l'article següent.

Comentari

A conseqüència dels acords de baixa del registre tributari, el ministeri de Finances haurà de notificar la seva resolució al Registre de Societats Mercantils amb la finalitat que s'hi afegeixi aquesta resolució juntament amb la data i les dades identificatives de l'entitat donada de baixa.

Rebuda aquesta notificació, el Registre de Societats Mercantils ha d'estendre en el full obert de l'entitat una nota marginal en què constarà que l'entitat no podrà inscriure més documents en el Registre fins que aquesta nota marginal sigui cancel·lada, segons el que disposa l'article 52 de la Llei.

ARTICLE 52

CANCEL·LACIÓ DE LA NOTA MARGINAL

La cancel·lació de la nota marginal inscrita en el Registre de Societats Mercantils exigeix l'acord previ del ministeri encarregat de les finances que n'hagi disposat la pràctica, adoptat d'ofici o a petició de l'entitat interessada, un cop que aquesta entitat hagi demostrat estar al corrent en el compliment de les seves obligacions tributàries en relació amb aquest impost.

Comentari

Una vegada l'entitat ha acreditat estar al corrent de les seves obligacions tributàries amb el ministeri de Finances, aquest podrà acordar la cancel·lació de la nota marginal en el Registre de Societats Mercantils.

De manera que, complertes les obligacions de presentació de les declaracions o satisfets els deutes tributaris a favor del ministeri de Finances, la societat podrà tornar a tenir accés al registre i podrà inscriure aquells documents que pertoquin.

ARTICLE 53

OBLIGACIÓ DE COL·LABORACIÓ

Els notaris han de remetre via telemàtica al ministeri encarregat de les finances una relació de les entitats la constitució, l'establiment, la modificació o l'extinció de les quals hagin autoritzat durant el trimestre natural immediatament anterior.

Comentari

De forma complementària a aquest article de la Llei de l'IS, l'article 42 del Reglament preveu que el fedatari públic ha de remetre per la via telemàtica al ministeri de Finances una relació de les entitats, els obligats tributaris de l'impost sobre societats, la constitució, l'establiment, la modificació o l'extinció de les quals hagi autoritzat durant el trimestre natural immediatament anterior.

Així mateix, els titulars del Registre de Comerç i Indústria, els titulars del Registre de Professions Liberals i els titulars del Registre d'Associacions han de remetre al ministeri de Finances, per la via telemàtica, la informació en relació amb les persones físiques i entitats subjectes a l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, la constitució, l'establiment, la modificació o l'extinció referent a les modificacions que es produeixen en aquests registres durant el trimestre natural immediatament anterior.

Aquesta relació s'ha de presentar en els quinze primers dies del trimestre següent.

En la declaració ha de constar, agrupada per mesos naturals, la informació següent:

a) Dades identificatives de l'entitat o persones físiques.

b) Objecte del document.

c) Data del document.

ARTICLE 54

OBLIGACIONS COMPTABLES. FACULTATS DEL MINISTERI ENCARREGAT DE LES FINANCES

1. Els obligats tributaris d'aquest impost han de portar la seva comptabilitat d'acord amb el que preveu la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris o amb allò que estableixen les normes per les quals es regeixen.

2. El ministeri encarregat de les finances pot realitzar-ne la comprovació i la recerca mitjançant l'examen de la comptabilitat, llibres, correspondència, documentació i justificants concernents als negocis de l'obligat tributari, inclosos els programes de comptabilitat i els arxius i suports magnètics. El ministeri encarregat de les finances pot analitzar directament la documentació i els altres elements a què es refereix el paràgraf anterior, i pot prendre nota per mitjà dels seus agents dels apunts comptables que es considerin necessaris i obtenir una còpia a càrrec seu, fins i tot en suports magnètics, de qualsevol de les dades o documents a què es refereix aquest apartat.

3. Les entitats dominants dels grups de societats de l'article 34 de la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris estan obligades, a requeriment del ministeri encarregat de les finances formulat en el curs del procediment de comprovació, a facilitar el compte de pèrdues i guanys i el balanç de les entitats pertanyents al grup que no siguin residents fiscals en territori del Principat d'Andorra. També han de facilitar els justificants i altres antecedents relatius a aquesta documentació comptable quan puguin tenir transcendència en relació amb aquest impost.

Comentari

Com ja s'ha comentat anteriorment, el càlcul de la base de tributació i, per tant de la quota diferencial de l'IS, parteix del resultat comptable obtingut per cada un dels obligats tributaris durant el període impositiu en curs. És per aquest motiu que l'article 54 de la Llei de l'IS estableix l'obligació per als obligats tributaris de portar la seva comptabilitat segons les disposicions previstes en la Llei de la comptabilitat dels empresaris, o amb allò que estableixen les normes per les quals es regeixen.

Atesa la importància de les qüestions comptables dintre del càlcul de la quota de l'IS, l'Administració tributària té facultats per verificar i comprovar el resultat comptable obtingut per l'obligat tributari. Aquesta verificació es podrà portar a terme mitjançant l'examen de la comptabilitat, els llibres, correspondència, documentació i altres justificants de les operacions realitzades durant l'exercici.

Pel que fa als obligats tributaris que tributen sota el règim de consolidació fiscal, l'Administració tributària podria requerir-los el compte de pèrdues i guanys juntament amb el balanç de les entitats pertanyents al grup (mercantil) que no siguin residents fiscals en el territori del Principat d'Andorra, encara que aquestes societats no formin part del grup de consolidació. Així mateix, també hauran de facilitar els justificants i altra documentació comptable amb transcendència a efectes de l'IS.

Aquest requeriment d'informació podrà fer-se sempre que es faci en el marc d'un procediment de comprovació per part de l'Administració tributària.

ARTICLE 55

BÉNS I DRETS NO COMPTABILITZATS O NO DECLARATS: PRESUMPCIÓ D'OBTENCIÓ DE RENDES

1. Es presumeix que han estat adquirits a càrrec de renda no declarada els elements patrimonials la titularitat dels quals correspongui a l'obligat tributari i no estiguin registrats en els seus llibres de comptabilitat.

La presumpció també és procedent en el cas d'ocultació parcial del valor d'adquisició.

2. Es presumeix que els elements patrimonials no registrats en comptabilitat són propietat de l'obligat tributari quan aquest n'exerceix la possessió.

3. Es presumeix que l'import de la renda no declarada és el valor d'adquisició dels béns o drets no registrats en llibres de comptabilitat, minorat en l'import dels deutes efectius contrets per finançar aquesta adquisició, així mateix no comptabilitzats. En cap cas l'import net no pot ser negatiu.

La quantia del valor d'adquisició es prova a través dels documents justificatius d'aquesta adquisició o, si no és possible, s'estima que el valor d'adquisició coincideix amb el valor real o de mercat del bé o dret en l'exercici al qual sigui imputable la renda d'acord amb el que preveu l'apartat 5.

4. Es presumeix l'existència de rendes no declarades quan hagin estat registrats deutes inexistents en els llibres de comptabilitat de l'obligat tributari.

5. L'import de la renda conseqüència de les presumpcions que contenen els apartats anteriors s'imputa al període impositiu més antic d'entre els no prescrits, llevat que l'obligat tributari provi que correspon a un altre o d'altres.

6. El valor dels elements patrimonials a què es refereix l'apartat 1, quan hagi estat incorporat a la base de tributació, és vàlid a tots els efectes fiscals.

Comentari

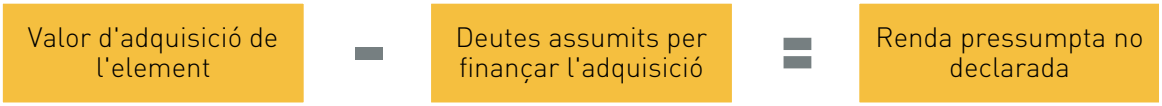
L'article 55 de la Llei de l'IS estableix unes situacions en les quals la Llei presumeix que l'obligat tributari ha obtingut uns rendiments que no han estat objecte de tributació. Pel que fa a aquestes presumpcions, s'ha de tenir en compte que admeten prova en contrari, de manera que recau sobre l'obligat tributari la càrrega de la prova per acreditar que la presumpció de l'Administració no és ajustada a la realitat.

En primer lloc, aquest article presumeix que s'han adquirit amb rendes no declarades aquells elements patrimonials la titularitat dels quals recau sobre l'obligat tributari i no s'han registrat en els seus llibres de comptabilitat. És a dir, en cas que l'Administració detecti que l'obligat tributari de l'IS és titular d'elements patrimonials afectes a la seva activitat empresarial que no consten als llibres comptables ni als registres d'immobilitzat, es presumirà que aquests elements han estat adquirits amb rendiments no declarats.

Aquesta presumpció també resulta d'aplicació en el cas d'ocultació parcial del seu valor d'adquisició.

En segon lloc, l'Administració presumirà que certs elements patrimonials són titularitat de l'obligat tributari sempre que aquest n'exerceixi la possessió. En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que si l'obligat actua com a propietari o titular d'uns elements patrimonials, l'Administració presumirà que pertanyen a l'obligat tributari amb independència de qui figuri com a titular.

Tenint en compte el que hem esmentat anteriorment, el pas següent és quantificar la renda no declarada que ha aflorat a conseqüència de l'adquisició d'elements patrimonials afectes a l'activitat empresarial. En aquest sentit, aquesta renda es correspon amb el valor d'adquisició dels elements minorat amb els deutes efectius i concrets assumits per l'obligat tributari, amb la finalitat de poder finançar la seva adquisició, deutes que tampoc no han estat registrats comptablement.



Quant al valor d'adquisició, es correspondrà amb aquell que es derivi de la documentació justificativa de la seva adquisició. En cas que no es disposi de documentació que acrediti el valor d'adquisició, s'assimilarà al valor de mercat o al valor real dels elements.

En tercer lloc, l'Administració presumirà que hi ha rendes no declarades quan l'obligat tributari hagi registrat comptablement deutes inexistents en els seus llibres de comptabilitat.

Per últim, una vegada l'Administració ha determinat l'existència de rendes no declarades i ha determinat el seu valor segons els criteris anteriorment indicats, aquesta renda s'imputarà en el període impositiu més antic dels períodes oberts a inspecció (no prescrits). En aquest cas, aquesta presumpció es trencarà sempre que l'obligat tributari estigui en posició d'acreditar davant l'Administració que aquestes rendes es corresponen a un altre període impositiu. Davant aquesta situació, aquestes rendes s'imputaran al període impositiu en què l'obligat tributari hagi justificat el seu naixement.

Una vegada que aquesta renda hagi estat incorporada en la base de tributació de l'IS, els elements patrimonials no registrats comptablement tindran assignat aquest valor a tots els efectes. És a dir, amb vista a futures transmissions i càlcul d'amortitzacions, el valor que cal tenir en compte com a valor d'adquisició és el determinat mitjançant els criteris de l'article 55 de la Llei de l'IS.

ARTICLE 56

REVALORACIONS COMPTABLES VOLUNTÀRIES

Les revaloracions comptables no tenen efectes fiscals independentment de la data en què s'hagin dut o es varen dur a terme. En el cas que l'obligat tributari realitzi revaloracions comptables ha de mencionar en la memòria l'import d'aquestes revaloracions, els elements afectats i el període o els períodes impositius en què es van practicar. Aquestes mencions s'han de fer en totes i cadascuna de les memòries corresponents als exercicis en què els elements revalorats estiguin en el patrimoni de l'obligat tributari. Les revalorització comptables realitzades pels obligats tributaris, s'han d'ajustar de la base de tributació d'acord amb l'establert en aquesta Llei.

En el cas d'immobles o accions o participacions socials, adquirits per l'obligat tributari abans de la data d'entrada en aplicació de la present Llei, no s'admet cap revaloració del valor d'adquisició, i a efectes fiscals, aquest serà el

consignat en el seu títol notarial d'adquisició. En el supòsit que en el títol notarial d'adquisició no s'estableixi el valor dels béns o drets esmentats, l'obligat tributari ha d'acreditar el valor de mercat dels béns o drets en el moment en el que els va adquirir. Per qualsevol altre element patrimonial adquirit per l'obligat tributari abans de la data d'entrada en aplicació de la present Llei, es valora segons el preu d'adquisició o el cost de producció, determinat d'acord a les regles de valoració establertes en aquesta Llei.

El Ministeri de Finances pot comprovar, mitjançant valoració pericial, el valor real dels elements patrimonials.

Comentari

Les revaloracions comptables que hagin realitzat els obligats tributaris de l'IS no tenen efectes fiscals; és a dir, aquest nou valor d'adquisició no es tindrà en compte per a la determinació dels rendiments derivats de la transmissió d'aquests elements revalorats ni tampoc es modificarà la base de l'amortització des d'un punt de vista fiscal. En cas que se n'hagin realitzat, és possible que es produeixi alguna diferència de valoració entre criteris comptables i fiscals, diferència que hauria de ser objecte de correcció en la base de tributació.

Malgrat això, la Llei de l'IS estableix una sèrie d'obligacions d'informació que hauran de ser observades per l'obligat tributari en cas que es dugui a terme alguna revaloració voluntària en els comptes anuals. En particular, la memòria dels comptes haurà de fer menció a aquesta revaloració i indicar-ne la informació següent:

✓ L'import de la revaloració.

✓ Els elements afectats per la revaloració.

✓ El període o períodes impositius en què es van practicar.

Aquesta menció a la memòria s'ha d'incloure tant en la memòria de l'exercici en què es produeix la revaloració, com en les memòries dels exercicis en què els elements revalorats formen part de l'immobilitzat de l'obligat tributari.

➢ Revaloracions d'elements abans de l'entrada en vigor de la Llei

La Llei de l'IS no admet cap revaloració de béns immobles o accions o participacions socials adquirits per l'obligat tributari abans de l'entrada en vigor de la Llei.

A efectes fiscals, el seu valor es correspondrà amb aquell consignat en escriptura pública o un altre títol notarial d'adquisició. En el supòsit que en el títol notarial d'adquisició no s'estableixi cap valor, l'obligat tributari haurà d'acreditar el valor de mercat dels béns en el moment en què els va rebre.

Quant als elements de naturalesa diferent als esmentats anteriorment, s'ha de precisar que es valoraran segons el seu preu d'adquisició o el cost de producció.

Per últim, cal destacar que la Llei faculta expressament el ministeri de Finances per poder comprovar mitjançant valoració pericial el valor real dels elements patrimonials.

Exemple

Durant el període impositiu de 2014, la societat MPF, SL realitza la revaloració d'un local comercial on té ubicades les seves oficines, en funció d'una taxació feta per un expert independent que estima que el seu valor de mercat ascendeix a 434.375 euros (234.375 euros corresponen al valor del terreny i la resta al valor de la construcció).

A l'exercici 2009, el preu de cost del seu local va ser de 250.000 euros (125.000 euros corresponen al terreny) i s'ha anat amortitzant mitjançant un coeficient lineal del 2,5% anual, de manera que l'amortització acumulada a la data de la referida revaloració (principi de 2014) ascendeix a 15.625 euros. Se sap, a més, que no s'ha realitzat cap devaluació prèvia.

✶ La societat opta per eliminar l'amortització acumulada del local contra el valor brut comptable i reexpressar l'import fins al valor de la revaloració.

REVALORACIÓ DEL LOCAL		
	Cost d'adquisició del terreny (2009)	125.000 €
(+)	Cost d'adquisició de la construcció (2009)	125.000 €
(-)	Amortització acumulada (31 desembre 2013)	(15.625 €)
(=)	**Valor net comptable abans de la revaloració**	**234.375 €**
	Import revaloració (1 gener 2014)	200.000 €
	Despesa amortització comptable (31 desembre 2014)	5.000 €
(-)	Despesa amortització fiscal (31 desembre 2014)	(3.125 €)
(=)	Despesa no deduible (31 de desembre 2014)	1.875 €

Per tant, aquesta revaloració del local produeix una diferència comptable i fiscal, i en la base de tributació hauria de quedar reflectida de la manera següent; tenint en compte que el seu resultat comptable en l'exercici 2014 era de 235.000 euros.

QUOTA DE TRIBUTACIÓ - EXERCICI 2014		
	Resultat comptable	235.000 €
(+)	Revaloració	1.875 €
(=)	**Base de tributació**	**236.875 €**
(x)	Tipus de gravamen	10%
(=)	**Quota de tributació**	**23.688 €**

Nota: en aquest exercici només s'ha tingut en compte la revaloració corresponent de l'amortització acumulada del local d'acord amb les normes del PGC d'Andorra.

ARTICLE 57

DECLARACIONS

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.

2. Els obligats tributaris a què es refereix l'apartat 2 de l'article 8 han de declarar la totalitat de les seves rendes, exemptes i no exemptes.

Comentari

El Reglament de l'IS, en l'article 39, estableix que els obligats tributaris de l'IS estan obligats a presentar la declaració de l'impost en el termini dels 30 dies naturals següents als sis mesos posteriors a la conclusió del període impositiu. A aquests efectes, l'obligat tributari presentarà davant l'Administració tributària el formulari de l'impost aprovat pel ministeri de Finances degudament omplert.

La finalitat principal de la presentació d'aquesta declaració és fer efectiu l'ingrés de la quota diferencial de l'IS, així com informar l'Administració dels ingressos percebuts durant el període impositiu en curs. Com a annex a aquest manual pràctic, s'inclouen les declaracions que haurà de presentar l'obligat tributari (vegeu els annexos 15 fins al 30).

Així mateix, les entitats parcialment exemptes definides en l'article 8.2 de la Llei de l'IS tenen l'obligació de presentar la declaració corresponent amb la liquidació de l'IS juntament amb la memòria econòmica corresponent. En aquesta declaració, aquestes entitats haurien d'incloure tant les seves rendes exemptes com les rendes no exemptes.

ARTICLE 58

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.

2. El pagament del deute tributari es pot efectuar mitjançant el lliurament de béns integrants del patrimoni cultural del Principat d'Andorra en la forma que preveu l'article 36 de la Llei 9/2003, del 12 de juny, del patrimoni cultural d'Andorra.

3. El dret a gaudir d'exempcions, deduccions o qualsevol incentiu fiscal en la base de tributació o en la quota de tributació està condicionat al compliment dels requisits que exigeix la normativa aplicable.

Llevat que específicament s'estableixi una altra cosa, quan posteriorment a l'aplicació de l'exempció, la deducció o l'incentiu fiscal es produeixi la pèrdua del dret a gaudir d'aquest incentiu, l'obligat tributari ha d'ingressar juntament amb la quota del període impositiu en què tingui lloc l'incompliment dels requisits o les condicions la quota de tributació o la quantitat deduïda corresponent a l'exempció, la deducció o l'incentiu aplicat en períodes anteriors, a més dels interessos que siguin exigibles d'acord amb la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

Comentari

Aquest article estableix que recau sobre els obligats tributaris l'obligació de fer efectiva la liquidació de l'IS juntament amb la presentació de la declaració de l'impost. En aquest sentit, ha de ser el mateix obligat tributari qui determini l'import de la quota diferencial de l'impost, en funció de les disposicions previstes en la Llei de l'impost.

Així mateix, el Reglament de l'IS en l'article 39 estableix que els contribuents de l'impost tenen l'obligació de presentar la corresponent liquidació de l'impost en el termini dels 30 dies naturals posteriors als 6 mesos de la finalització del període impositiu. És a dir, el 30 de juliol finalitza el termini per ingressar la quota de l'impost juntament amb la presentació de la declaració, per aquells obligats tributaris que finalitzin el seu exercici social el 31 de desembre.

L'apartat segon de l'article 58 permet a l'obligat tributari efectuar el pagament de la quota de l'impost mitjançant el lliurament de béns integrants del patrimoni cultural del Principat d'Andorra. En particular, aquesta opció està prevista en l'article 36 de la Llei 9/2003, del 12 de juny, del patrimoni cultural d'Andorra pel que fa a pagaments amb béns culturals. Aquest article permet a les administracions públiques acceptar, a sol·licitud de la persona interessada, la dació de béns integrants del patrimoni cultural d'Andorra en pagament de deutes tributaris o d'altre tipus.

Tal com s'ha anat comentant, hi ha exempcions, deduccions o altres incentius fiscals que, per poder gaudir-ne, l'obligat tributari ha de complir una sèrie de requisits i condicionants que s'han analitzat en els apartats corresponents d'aquest manual pràctic. Tot i això, és possible que l'obligat tributari no compleixi els esmentats requisits una vegada hagi gaudit d'aquests incentius fiscals. En aquest cas, l'obligat tributari haurà d'ingressar la quota derivada de la no-aplicació dels incentius fiscals juntament amb els interessos de demora meritats en el període impositiu en què s'hagi produït l'incompliment dels requisits esmentats.

ARTICLE 59

LIQUIDACIÓ PROVISIONAL

El ministeri encarregat de les finances pot girar la liquidació provisional que escaigui d'acord amb el que disposen els articles 54 i 55 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, sense perjudici de les posteriors comprovacions que puguin realitzar els òrgans d'aquest ministeri.

Comentari

En primer lloc, cal recordar que la quota de liquidació ingressada o retornada és el resultat de l'autoliquidació preparada i presentada pel mateix obligat tributari i no el resultat de la liquidació per part de la mateixa Administració tributària.

Per aquest motiu, el ministeri de Finances té la facultat de portar a terme activitats de comprovació i revisió de la quota de liquidació ingressada i declarada per l'obligat tributari en la seva liquidació. La finalitat d'aquestes activitats és que l'Administració pugui verificar que la quota de l'impost ha estat determinada segons les disposicions previstes en la Llei de l'IS i que l'obligat tributari ha ingressat la quantia correcta en concepte de dit impost.

Una vegada finalitzades aquestes activitats de comprovació i verificació de la quota de l'IS, l'Administració emetrà una liquidació tributària. Aquest document es tracta d'un acte administratiu en què s'ha d'indicar l'abast de les actuacions administratives, això és, definitiu o provisional.

✓ Les **liquidacions definitives** són les practicades després d'una comprovació prèvia, amb independència si hi ha hagut una liquidació provisional.

D'altra banda, es converteixen en liquidacions definitives aquelles que es refereixen a declaracions tributàries no comprovades dintre el termini assenyalat per la Llei de bases de l'ordenament tributari.

S'ha de tenir en compte que les liquidacions definitives no poden ser objecte d'una comprovació posterior per part de l'Administració tributària, tret que tingui constància de nous esdeveniments i noves dades.

✓ Les **liquidacions addicionals** són aquelles practicades per l'Administració a partir del descobriment d'altres dades no tingudes en compte en la liquidació definitiva, sempre que no hagi transcorregut el termini de prescripció de la liquidació en qüestió.

✓ Les **liquidacions provisionals** són aquelles corresponents a declaracions tributàries pendents de comprovació i consistents en una estimació de la quota tributària que encara no es pot fixar exactament en no disposar l'Administració de tots els elements constitutius del fet generador o dels necessaris per a la delimitació de la base de tributació.

Per acabar, en el supòsit que el resultat d'aquestes actuacions de comprovació sigui la regularització de la base o la quota de liquidació, aquest increment de la base de tributació haurà de ser notificat a l'obligat tributari segons les normes de notificació previstes per la normativa administrativa. Aquesta regularització prendrà forma en una liquidació, que inclourà una expressió concreta i detallada dels fets juntament amb els elements addicionals que motiven l'augment de la base o quota de liquidació.

ARTICLE 60

DEVOLUCIÓ D'OFICI

1. Quan, d'acord amb l'article 46, la quota diferencial sigui negativa, el ministeri encarregat de les finances, si escau, ha de practicar la liquidació provisional dins els tres mesos següents al terme del termini establert per a la presentació de la declaració.

Quan la declaració s'hagi presentat fora de termini, els tres mesos a què es refereix el paràgraf anterior es computen des de la data de la seva presentació.

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.

3. Si la liquidació provisional no s'ha practicat en el termini que estableix l'apartat 1, el ministeri encarregat de les finances ha de tornar d'ofici la quota diferencial negativa resultant de l'autoliquidació, sense perjudici de la pràctica de les liquidacions provisionals o definitives ulteriors que puguin ser procedents.

4. Si transcorre el termini que estableix l'apartat 1 sense que s'hagi ordenat el pagament de la devolució per causa imputable al ministeri encarregat de les finances, s'ha d'aplicar a la quantitat pendent de devolució l'interès legal a què es refereix l'article 38 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, des de l'endemà de la finalització del termini esmentat i fins a la data d'ordenació del seu pagament, sense que calgui que l'obligat tributari ho reclami.

5. Reglamentàriament es determina el procediment i la forma de pagament per a la realització de la devolució d'ofici a què es refereix aquest article.

Comentari

Com s'ha exposat anteriorment, es pot donar el cas que la quota de liquidació definitiva de l'impost sigui inferior a l'import efectivament ingressat en concepte de pagament a compte. Davant aquesta situació, l'obligat tributari haurà de sol·licitar la devolució de l'import ingressat en excés mitjançant la presentació de la declaració definitiva.

El personal designat pel ministeri de Finances per analitzar la devolució dels impostos avançats en excés emetrà la liquidació provisional corresponent en els tres mesos següents computats des del termini previst per a la presentació de la declaració de l'impost.

En aquest sentit, en cas que el ministeri de Finances no hagi practicat la liquidació provisional corresponent en el termini marcat de 3 mesos, té l'obligació de fer efectiva la devolució, sense perjudici de la pràctica posterior de liquidacions provisionals o definitives.

Malgrat això, si la declaració mitjançant la qual se sol·licita la devolució de l'impost es presenta fora de termini, aquests 3 mesos es computaran des de la data de la presentació extemporània (fora de termini) de la declaració de referència.

Quant a la devolució de la quantia ingressada en excés, s'ha de tenir present que el fet que el ministeri de Finances faci efectiva la devolució de la quantia sol·licitada no és impediment perquè el personal administratiu porti a terme les activitats de comprovació i inspecció, sempre que es realitzin en el període de prescripció de l'impost.

ARTICLE 61

FACULTATS DEL MINISTERI ENCARREGAT DE LES FINANCES PER DETERMINAR LA BASE DE TRIBUTACIÓ

A l'efecte de determinar la base de tributació, el ministeri encarregat de les finances ha d'aplicar les normes previstes en aquesta Llei.

Comentari

L'IS és un impost autoliquidat pel mateix obligat tributari tenint en compte les normes de valoració previstes en la Llei de l'impost.

En aquest sentit, el ministeri de Finances té designada la facultat de comprovació i inspecció de les declaracions presentades pels obligats tributaris. Per tal de desenvolupar aquestes funcions de comprovació i inspecció, el personal designat pel ministeri de Finances haurà d'aplicar les normes de determinació de la base de tributació i normes de valoració previstes en aquesta Llei.

XI. Infraccions i sancions

ARTICLE 62

INFRACCIONS

La regulació de les infraccions en matèria tributària relatives al contingut d'aquesta Llei es regeix en allò que no s'estableix en la present Llei, pel règim d'infraccions i sancions establert en la secció tercera del capítol III de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

Comentari

El ministeri de Finances té la facultat d'imposar les infraccions corresponents sempre que la conducta de l'obligat tributari pugui ser qualificada d'infracció, en funció dels criteris establerts en els articles següents.

ARTICLE 63

MODALITATS D'INFRACCIONS

1. Es consideren infraccions simples:

   a) Les autoliquidacions incompletes sense transcendència en la liquidació.

   b) L'incompliment de requeriments d'informació i/o documentació.

   c) L'incompliment de les obligacions a incloure informació a la memòria dels comptes anuals.

2. Es consideren infraccions de defraudació:

   a) La no-presentació de l'autoliquidació.

   b) Les autoliquidacions incompletes amb transcendència en la liquidació.

   c) Les falses autoliquidacions.

Comentari

La normativa tributària considera que la conducta de l'obligat tributari pot qualificar-se d'infracció simple o d'infracció de defraudació.

➢ Infracció simple

Es considera infracció simple la conducta del contribuent que consisteix en:

✓ La presentació de les autoliquidacions incompletes amb el condicionant que la informació no consignada no impliqui una manca d'ingrés i per tant, no provoqui un perjudici per a l'Administració tributària.

Un exemple d'aquesta conducta podria ser consignar informació corporativa incorrecta, però que aquesta informació no impliqui la determinació errònia de la quota de liquidació.

✓ Incompliment de requeriments d'informació i/o documentació. És a dir, es considera una infracció simple el fet que l'obligat tributari no faciliti a l'Administració la informació i/o documentació requerida a l'hora de portar a terme les seves tasques de comprovació i verificació.

✓ Incompliment de les obligacions a incloure informació en la memòria dels comptes anuals.

➢ Infracció de defraudació

Es considera infracció de defraudació la conducta del contribuent que consisteix en:

✓ La no-presentació de l'autoliquidació. En particular, es considera infracció de defraudació el fet que l'obligat tributari no compleixi l'obligació de presentar la declaració de l'impost.

D'aquesta infracció es deriva que no únicament és incompliment formal la no presentació del document de la liquidació de l'impost, sinó també la manca d'ingrés de la quota de liquidació del mateix.

✓ Les autoliquidacions incompletes amb transcendència en la liquidació. En el supòsit que l'obligat tributari hagi complert l'obligació de presentar la liquidació corresponent però contingui manca d'informació rellevant, es considerarà una infracció de defraudació.

En particular, es considera informació rellevant aquella de la qual depèn la determinació correcta de la quota de liquidació de l'impost i sense la qual, la quota de liquidació consignada per l'obligat tributari és inferior a aquella que hauria d'haver-se ingressat.

També es considera una infracció de defraudació el fet d'incloure a la liquidació dades errònies que impliquin la determinació d'una quota de liquidació inferior a aquella que correspondria.

✓ Les falses autoliquidacions. Constitueix una infracció de defraudació el fet que l'obligat tributari presenti liquidacions falses amb dades o informació que no es correspongui amb la realitat.

ARTICLE 64

SANCIONS

1. Les infraccions simples són sancionades mitjançant una multa fixa d'entre 150 euros i 3.000 euros.

2. Les infraccions de defraudació són sancionades mitjançant una multa proporcional d'entre el 50% i el 150% de la quota defraudada.

3. Les sancions anteriors s'estableixen seguint els criteris de graduació establerts en la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

Comentari

Una vegada s'ha identificat la conducta infractora de l'obligat tributari i ha estat qualificada, bé d'infracció simple o bé d'infracció de defraudació, el següent pas és fixar l'import de la sanció. En aquest sentit, també s'ha de tenir en compte la diferenciació següent:

➢ Infracció simple

La sanció derivada d'una infracció simple es materialitza en una sanció fixa d'entre 150 euros i 3.000 euros.

➢ Infracció de defraudació

La sanció derivada d'una infracció de defraudació es materialitza en una sanció proporcional que pot fixar-se entre 50% i 150% de la quota no ingressada.

Un detall de les infraccions i les sancions és com segueix:

	INFRACCIONS	SANCIONS
SIMPLES	- Les autoliquidacions incompletes sense transcendència en la liquidació - L'incompliment de requeriments d'informació i/o documentació - L'incompliment de les obligacions a incloure informació en la memòria dels comptes anuals	Multa fixa entre 150 euros i 3.000 euros
DEFRAUDACIÓ	- No presentar l'autoliquidació - Presentar les autoliquidacions incompletes amb transcendència en la liquidació - Presentar autoliquidacions falses	Multa proporcional entre el 50% i el 150% de la quota defraudada

---

ARTICLE 65

NOTIFICACIONS I RECURSOS DE LES INFRACCIONS

1. Prèviament a l'acte d'imposició d'una sanció, s'ha de notificar a la persona interessada la proposta de resolució amb indicació dels fets imputats, el precepte infringit i la quantia de la multa. La persona interessada disposa d'un termini de tretze dies hàbils per al·legar tot allò que consideri oportú per a la seva defensa.

2. Transcorregut el termini d'al·legacions, l'òrgan competent dicta la resolució que correspongui, contra la qual es pot recórrer en els termes establerts en l'article 72 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

3. En qualsevol cas, i perquè l'acte administratiu quedi en suspens, amb la interposició del recurs s'ha d'aportar una garantia suficient, ja sigui hipotecària o bé un aval o fiança d'una entitat bancària andorrana que garanteixi l'import total del deute tributari.

Comentari

Abans d'imposar directament la sanció corresponent, l'Administració tributària té l'obligació de notificar a l'obligat tributari la proposta de resolució. En aquesta proposta de resolució s'han d'indicar els fets imputats dels quals deriva un defecte de tributació, juntament amb els preceptes no observats pel contribuent a l'hora de determinar la quota de liquidació.

Aquesta resolució ha d'estar degudament motivada i fonamentada per l'Administració per tal que l'obligat tributari pugui exercir el seu dret a la defensa. A aquests efectes, l'obligat tributari disposa d'un termini de 13 dies hàbils per presentar les seves al·legacions contra la resolució de l'Administració. En aquest moment procedimental, l'interessat podrà justificar la seva conducta amb les disposicions sobre les quals s'ha basat. En aquest sentit, cal precisar que l'obligat tributari podrà fer servir tots els mitjans de prova admesos pel dret andorrà.

Una vegada presentades les al·legacions i analitzades per l'Administració, aquesta darrera podrà dictar la seva resolució, la qual estarà degudament motivada. En cas que alguna de les parts no estigui conforme amb el contingut de la resolució, és susceptible de ser recorreguda davant l'òrgan competent.

Per acabar, s'ha de tenir en compte que en cas que l'obligat tributari decideixi interposar el recurs corresponent contra la resolució de l'Administració, la quantia que haurà d'ingressar com a resultat de la liquidació haurà de ser objecte de garantia. És a dir, el recurs no podrà ser admès a tràmit si el contribuent no aporta una garantia suficient de l'import resultant de la resolució administrativa.

De manera que s'entén com a garantia suficient:

✓ Garantia hipotecària.

✓ Aval d'una entitat bancària andorrana.

✓ Fiança d'una entitat bancària andorrana.

XII. Ordre jurisdiccional

ARTICLE 66

JURISDICCIÓ COMPETENT

La jurisdicció administrativa, amb l'exhauriment previ de la via administrativa en matèria tributària, és l'única competent per dirimir les controvèrsies de fet i dret que se suscitin entre el ministeri encarregat de les finances i els obligats tributaris en relació amb qualsevol de les qüestions a què es refereix aquesta Llei.

Comentari

Una vegada s'han interposat tots els recursos de la via administrativa, les parts poden acudir a la jurisdicció administrativa en cas que considerin que els seus interessos no han estat observats per la via administrativa.

Per tal de poder interposar l'acció corresponent davant la jurisdicció administrativa és necessari l'exhauriment de totes les instàncies a la via administrativa. En cas que l'obligat tributari interposi la seva acció directament a la jurisdicció administrativa sense haver exhaurit la via administrativa, el tribunal administratiu podrà no admetre a tràmit aquesta acció.

DISPOSICIÓ ADDICIONAL PRIMERA

REDUCCIÓ PEL PRIMER ANY D'APLICACIÓ DE LA LLEI

El primer any d'aplicació de l'impost els obligats tributaris gaudeixen d'una reducció del 50% de la quota de liquidació.

Comentari

Durant el primer període impositiu, això és 2012, els obligats tributaris gaudeixen una reducció del 50% de la quota de liquidació. És a dir, durant el primer any, els contribuents únicament ingressaran el 50% de la quantia que hagin d'ingressar en concepte d'IS, una vegada aplicades les deduccions que corresponguin.

DISPOSICIÓ ADDICIONAL SEGONA

BENEFICIS FISCALS PER LA CREACIÓ DE PETITES EMPRESES DURANT ELS TRES PRIMERS ANYS

1. Per als obligats tributaris d'aquest impost que es constitueixin com nous empresaris d'una nova activitat empresarial o professional i que tinguin uns ingressos inferiors a 100.000 euros, el tipus de gravamen aplicable durant els 3 primers anys d'activitat és:

a) El 5% per la part de la base de tributació compresa entre 0 i 50.000 euros.

b) El 10% per la base de tributació restant.

2. Aquesta bonificació fiscal no es podrà aplicar als obligats tributaris que realitzin o hagin realitzat algun tipus d'activitat, tant de forma directa com a través d'una societat.

3. Reglamentàriament es determinen les formes, terminis i documentació necessària per acollir-se a aquests beneficis fiscals.

Comentari

La Llei de l'IS inclou un incentiu fiscal per a aquells obligats tributaris que es constitueixin com a nous empresaris d'una activitat empresarial o professional.

En particular aquest règim habilita els obligats tributaris de l'IS a aplicar un tipus impositiu reduït durant els 3 primers exercicis de la seva activitat. Aquest tipus impositiu reduït consisteix en:

✓ El 5% per la part de la base de tributació compresa entre 0 i 50.000 euros.

✓ El 10% per la base de tributació restant.

Els **requisits** que s'han de complir d'acord amb l'article 31 del Reglament i per tal que aquesta nova societat pugui aplicar aquest incentiu fiscal són els següents:

✓ Que els ingressos obtinguts per l'obligat tributari siguin inferiors a 100.000 euros. En aquest sentit, els autors d'aquest manual entenem que la Llei computa la xifra total d'ingressos obtinguts i no únicament la xifra de negocis.

✓ Els obligats tributaris que optin a aquest incentiu fiscal no poden haver desenvolupat, amb anterioritat a la sol·licitud, una activitat econòmica mitjançant una societat tant directament com també indirectament.

Quant a les **obligacions formals** que han de complir-se per part del contribuent per tal de poder aplicar aquest benefici fiscal, cal destacar que la nova societat haurà de presentar la declaració de l'impost corresponent en què sol·licita acollir-se a aquest benefici fiscal.

Per últim cal indicar que la lletra d'aquesta disposició addicional no inclou cap incompatibilitat amb els règims especials, per la qual cosa els autors entenem que un contribuent que hagi optat per la determinació objectiva de la base de tributació es podria acollir a aquest règim especial sempre que es compleixin els condicionants indicats anteriorment.

Exemple

En l'exercici 2013, la societat SNM, SA, de nova creació, es dedica al treball social, amb serveis d'ajuda a la gent gran. En el primer any de creació de la societat ha obtingut uns ingressos de 83.000 euros.

D'altra banda, aquesta societat podria acollir-se al benefici fiscal per creació de petites empreses, ja que ha obtingut uns ingressos inferiors a 100.000 euros. D'acord amb l'establert en l'apartat 7 de l'article 35 del Reglament, podria tributar pel mètode de determinació objectiva, ja que realitza una activitat empresarial i té una facturació inferior a 150.000 euros. A continuació, procedim a detallar la liquidació del seu impost sobre societats, d'acord amb el mètode de determinació objectiva:

SNM, SA	
Ingressos	83.000 €
Despeses	
(40% xifra d'ingressos)	(33.200 €)
Resultat comptable	**49.800 €**
Diferències permanents o temporals	-
Base de tributació	**49.800 €**
Tipus de gravamen	5%
Quota de tributació	**2.490 €**

DISPOSICIÓ TRANSITÒRIA PRIMERA

DEROGADA

Comentari

Amb la Llei 17/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'IS es deroga la disposició transitòria primera de la Llei 95/2010.

DISPOSICIÓ TRANSITÒRIA SEGONA

VALOR DE L'IMMOBILITZAT TANGIBLE, INTANGIBLE O INVERSIONS IMMOBILIÀRIES EN FUNCIONAMENT PRÈVIAMENT A AQUEST IMPOST

Els elements de l'immobilitzat tangible, intangible o inversions immobiliàries en funcionament en la data d'aplicació efectiva d'aquesta Llei (inclòs el fons de comerç o els actius immaterials de vida útil indefinida) només poden amortitzar-se, d'acord amb el mètode que admet l'apartat 1 de l'article 10, sobre la base del valor que tinguin en aquesta data, llevat que comptablement aquests elements ja s'hagin amortitzat completament en aquell moment.

Aquest valor s'obté deduint del valor d'adquisició l'amortització lineal que correspongui als anys transcorreguts entre la posada en funcionament de l'element i la data de producció d'efectes d'aquesta Llei. En relació amb aquests elements, correspon al contribuent la càrrega de provar fefaentment la data d'adquisició o posada en funcionament d'aquests elements, el preu o cost d'adquisició de l'element patrimonial així com l'amortització i les correccions valoratives realitzades comptablement amb anterioritat a la data d'aplicació efectiva d'aquesta Llei; la falta de prova d'aquests aspectes determina la impossibilitat d'amortitzar aquests elements després de l'aplicació efectiva de la Llei. En el cas de fons de comerç o actius immaterials de vida útil indefinida, la dotació de l'amortització, limitada als exercicis posteriors a l'entrada en vigor d'aquesta Llei, està condicionada a la prova per part de l'obligat tributari que es donaven els requisits que defineix aquest precepte en l'exercici en què es van adquirir.

Comentari

La finalitat d'aquesta disposició transitòria segona és donar les regles de valoració que seran d'aplicació als elements de l'immobilitzat que ja estiguin en funcionament a la data d'entrada en vigor de la Llei.

✓ En primer lloc, els elements de l'immobilitzat tangible, intangible o inversions immobiliàries en funcionament a la data d'entrada en vigor de la Llei podran amortitzar-se segons el mètode d'amortització lineal previst en l'article 10.1 de la Llei de l'IS.

La base de l'amortització es correspondrà amb el valor comptable que tenen aquests elements a la data d'entrada en vigor de la Llei, amb l'excepció que aquests elements ja estiguin totalment amortitzats des d'un punt de vista comptable. En aquest darrer cas, no correspondria practicar l'amortització fiscal.

✓ La base de l'amortització d'aquests elements és el resultat d'agafar el valor d'adquisició minorat per l'amortització lineal que correspongui als anys transcorreguts, entre la posada en funcionament de l'element i la data d'entrada en vigor de la Llei de l'IS.

✓ En aquest sentit, recau sobre l'obligat tributari la càrrega de la prova fefaent de la data d'adquisició o posada en funcionament dels elements, el seu preu o cost d'adquisició així com l'amortització i altres correccions valoratives realitzades comptablement amb anterioritat a la data d'entrada en vigor de la Llei.

✓ En segon lloc, quant al fons de comerç o actius intangibles de vida útil indefinida, la seva amortització està limitada als exercicis posteriors a l'entrada en vigor de la Llei, i s'haurà d'acreditar per part de l'obligat tributari que es donaven els requisits que defineix la normativa de l'IS per poder practicar l'amortització corresponent.

Exemple

La societat RBP, SA va comprar unes oficines el 2 de gener de l'any 2000 que li van costar 300.000 euros; a més va pagar unes despeses notarials de 3.000 euros i el 4% de l'impost de transmissions patrimonials (12.000 euros). La societat segueix un criteri d'amortització lineal de 30 anys. Per tal de facilitar la comprensió d'aquest exemple, no s'ha tingut en compte el valor corresponent als terrenys que no seria objecte d'amortització.

A més, RBP, SA va comprar equip informàtic el 2 de gener de l'any 2006 que li va costar 80.000 euros, va pagar unes despeses de posada en funcionament de 3.000 euros, així com 1.000 euros de despeses de transport. La societat segueix un criteri d'amortització lineal de 10 anys.

RBP, SA va realitzar unes reformes en les instal·lacions tècniques que li van costar 50.000 euros. Addicionalment, va pagar unes despeses de 3.000 euros de posada en marxa i 1.000 euros de despeses de transport. La societat segueix un criteri d'amortització lineal de 3 anys.

Si sabem que la societat té degudament documentada i justificada l'adquisició dels elements (tots segueixen en funcionament), coneixem les taules fiscals i que l'IS s'aplica a partir de l'1 de gener de 2012, què hauria de fer la societat RBP, SA en cada cas?

Edifici		Equip informàtic		Instal.lacions tècniques	
Comptabilitat		**Comptabilitat**		**Comptabilitat**	
Cost adquisició 02/01/2000	300.000 €	Cost adquisició 02/01/2006	80.000 €	Cost adquisició 02/01/2009	50.000 €
Despeses notarials 02/01/2000	3.000 €	Posada en funcionament 02/01/2006	3.000 €	Posada en funcionament 02/01/2009	3.000 €
ITP 02/01/2000	12.000 €	Despeses de transport 02/01/2006	1.000 €	Despeses de transport 02/01/2009	1.000 €
Total cost 02/01/2000	315.000 €	Total cost 02/01/2006	84.000 €	Total cost 02/01/2009	54.000 €
Vida útil	30 anys	Vida útil	10 anys	Vida útil	3 anys
Cost adquisició	315.000 €	Cost adquisició	84.000 €	Cost adquisició	54.000 €
Amortització Acumulada fins 31/12/2011	(126.000 €)	Amortització Acumulada fins 31/12/2011	(50.400 €)	Amortització Acumulada fins 31/12/2011	(54.000 €)
Valor net comptable a 31/12/2011	189.000 €	Valor net comptable a 31/12/2011	33.600 €	Valor net comptable a 31/12/2011	-
Fiscalitat		**Fiscalitat**		**Fiscalitat**	
Vida fiscal útil	30 anys	Vida fiscal útil	5 anys	Vida fiscal útil	10 anys
seguirem amortitzant anualment (dotació anual)	10.500 €	Recalculem el valor:		Recalculem el valor:	
Anys pendents	18	Cost d'adquisició	84.000 €	Cost d'adquisició	54.000 €
Amortització fiscal acumulada a 31/12/2011	**189.000 €**	**Amortització fiscal acumulada a 31/12/2011**	**84.000 €**	**Amortització fiscal acumulada a 31/12/2011**	**16.200 €**
Valor net fiscal	111.000 €	Valor net fiscal	-	Valor net fiscal (*)	37.800 €

(*) Els elements estan totalment amortitzats des d'un punt de vista comptable, i no donen lloc a l'amortització fiscal a partir de l'1 de gener del 2012, tot i que el seu valor fiscal sigui superior a zero.

DISPOSICIÓ TRANSITÒRIA TERCERA

DEROGADA

Comentari

Amb la Llei 17/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'IS es deroga la disposició transitòria tercera de la Llei 95/2010.

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.

No obstant això, per als obligats tributaris acollits al règim especial de determinació objectiva, els pagaments a compte pel primer any d'aplicació es determinen aplicant sobre la xifra d'ingressos ordinaris de l'activitat els percentatges següents:

a) quan es tracti d'activitats comercials, el 0,5 per cent;

b) quan es tracti de retribucions als administradors o membres dels òrgans d'administració, el 2,45 per cent;

c) en la resta d'activitats, l'1,5 per cent.

Comentari

Com ja s'ha comentat anteriorment, els obligats tributaris que realitzen activitats empresarials subjectes a l'IS tenen l'obligació de fer un pagament a compte de l'impost. Aquest pagament a compte consisteix a ingressar durant el mes de setembre el 50% de la quota de liquidació consignada en la darrera liquidació de l'impost.

Pel que fa al pagament a compte corresponent al mes de setembre del 2012, la Llei de l'IS ha introduït una disposició transitòria que determina l'import d'aquest primer pagament a compte. La base d'aquest primer pagament a compte es correspondrà amb el resultat comptable de l'any anterior, això és 2011. Posteriorment, sobre aquesta base s'aplicarà el tipus impositiu del 2,5%, i serà el resultat el pagament a compte per ingressar per l'obligat tributari durant el setembre de 2012.

En el supòsit que l'obligat tributari hagi obtingut pèrdues durant l'exercici 2011, el pagament a compte que haurà de fer és zero, encara que haurà de complir l'obligació formal d'omplir el formulari corresponent (model 810-A) i presentar-lo davant l'Administració.

Aquells obligats tributaris que hagin sol·licitat l'acolliment al règim especial de determinació objectiva de la base de tributació hauran d'aplicar els tipus impositius següents en el primer pagament a compte:

- ✓ Quan portin a terme activitats comercials, el tipus per aplicar és el 0,5 per cent.
- ✓ Quan es tracti de retribucions als administradors o membres dels òrgans d'administració, el pagament a compte es correspon al 2,45 per cent de la base.
- ✓ En la resta d'activitats empresarials o professionals, l'1,5 per cent.

DISPOSICIÓ DEROGATÒRIA

ES DEROGA

Comentari

Es deroga la disposició derogatòria de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'IS, i es deixa sense efecte.

DISPOSICIÓ FINAL PRIMERA

MODIFICACIÓ DE LA LLEI DE BASES DE L'ORDENAMENT TRIBUTARI

El Govern ha de presentar en el termini d'un any a l'entrada en vigor d'aquesta Llei, un Projecte de llei de modificació de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, que adapti i actualitzi els procediments de liquidació, gestió i control dels tributs en relació a les exigències i necessitats d'aquesta Llei.

Comentari

La Llei de l'IS dóna un termini d'un any, a computar des de l'entrada en vigor de la mateixa Llei, per presentar un projecte de modificació de la Llei de bases de l'ordenament tributari, de 19 de desembre de 1996.

A la data d'edició d'aquest llibre, no s'ha publicat al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra la modificació de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

DISPOSICIÓ FINAL SEGONA

ES DEROGA

DISPOSICIÓ FINAL TERCERA

ES DEROGA

DISPOSICIÓ FINAL QUARTA

ACTUALITZACIÓ DELS IMPORTS

La Llei del Pressupost General pot actualitzar els tipus de gravamen o els límits quantitatius que estableix aquesta Llei, sense que això no pugui implicar modificacions substancials de l'impost que regula.

DISPOSICIÓ FINAL CINQUENA

HABILITACIÓ NORMATIVA

1. S'encomana al Govern la redacció de les disposicions i dels reglaments necessaris pel desenvolupament i l'execució d'aquesta Llei en el termini de sis mesos des de la seva entrada en vigor.

2. Els models de declaració d'aquest impost i els dels seus pagaments a compte són fixats per reglament, el qual ha d'establir, a més de la forma, el lloc i els terminis per presentar-los, els supòsits i les condicions de la seva presentació per mitjans telemàtics.

3. Es delega al ministeri encarregat de les finances la gestió i recaptació de l'impost que regula aquesta Llei.

4. Durant els sis primers mesos d'aplicació de l'impost, els obligats tributaris podran realitzar consultes relatives exclusivament a la interpretació de l'articulat de la Llei que hauran de ser contestades pel ministeri encarregat de les finances i que tindran caràcter vinculant. El Govern establirà reglamentàriament els termes i l'abast en què es podran efectuar aquestes consultes.

Comentari

El Govern tindrà l'obligació de desenvolupar i executar aquelles disposicions de la Llei de l'IS en el termini de sis mesos des de la seva entrada en vigor. En particular, aquesta obligació s'ha complert amb l'aprovació del Reglament de l'IS, en què també s'aproven els models i els formularis per poder complir les obligacions previstes en aquesta Llei.

Aquest manual pràctic inclou en els annexos corresponents una còpia íntegra del reglament i dels seus formularis.

Així mateix, els obligats tributaris podran plantejar al Govern consultes en relació amb la interpretació de les disposicions de la Llei de l'IS. Aquestes consultes hauran de ser contestades pel Govern i la interpretació donada serà d'obligat compliment per l'obligat tributari que ha plantejat la consulta.

DISPOSICIÓ FINAL SISENA

ES DEROGA

DISPOSICIÓ FINAL SETENA

ENTRADA EN VIGOR

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 de l'1 de gener del 2012.

INFORMACIÓ ADDICIONAL (ANNEX 1)

Els coeficients d'amortització lineal s'obtenen a partir dels períodes d'amortització següents:

ELEMENTS A AMORTITZAR	PERÍODE D'AMORTITZACIÓ (ANYS)
Edificis i altres construccions	Entre 30 i 40
Instal·lacions tècniques	Entre 8 i 12
Maquinària	Entre 6 i 8
Utillatge i altres instal·lacions	Entre 3 i 5
Mobiliari	Entre 4 i 6
Equip informàtic	Entre 2 i 5
Elements de transport	Entre 5 i 8

ANNEXOS

ANNEX 1. REGLAMENT DE L'IMPOST

2528 Butlletí Oficial del **Principat d'Andorra** Núm. 28 - Any 24 - 20.6.2012

Decret pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre societats i de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques

Exposició de motius

El 29 de desembre del 2010 el Consell General va aprovar la Llei 95/2010, de l'impost sobre societats, i la Llei 96/2010, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques. Posteriorment, l'1 de desembre del 2011, el Consell General va aprovar les lleis 17/2011 i 19/2011, de modificació de les lleis de l'impost sobre societats i de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, respectivament. Així, aquestes normes configuren la regulació de la imposició directa que recau sobre les rendes de les activitats econòmiques que obtenen les persones residents a Andorra.

Aquest Reglament regula en un sol text el desplegament per aplicar aquests dos impostos, d'acord amb el mandat que estableix la disposició final cinquena de la Llei de l'impost sobre societats i la disposició final tercera de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

Així, aquest Reglament preveu, entre d'altres, tots els aspectes relatius a l'exercici de les opcions previstes dins els règims especials de determinació de la base de tributació, els procediments declaratius, les formes de liquidació, les modalitats de pagament, tots els aspectes relacionats amb les devolucions, així com els mecanismes de control de l'impost adequats.

Aquest Reglament es compon de 42 articles dividits en quatre títols, una disposició addicional, una disposició transitòria i una disposició final.

En el primer títol es regulen els aspectes generals i comuns dels dos impostos, i es destaca el règim d'atribució aplicable a les rendes econòmiques que obtenen les entitats que no tenen personalitat jurídica.

En el títol segon, que conté dotze capítols, s'hi inclouen les regles aplicables en l'àmbit de l'impost sobre societats, es destaca el règim de les entitats exemptes, i es determinen les obligacions d'aquestes entitats; també s'hi preveuen les regles d'imputació temporal dels ingressos i despeses, el règim d'operacions vinculades i obligacions que comporten, així com les formes, les opcions i els requisits per a l'exercici de les opcions per als diversos règims especials de determinació de la base de tributació.

El títol tercer regula els aspectes relacionats amb l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques i desenvolupa l'exercici per a les opcions que la Llei de l'impost estableix. Òbviament, i tal com passa a la Llei, aquest títol es remet en alguns aspectes, com ara els criteris d'imputació temporal i les operacions vinculades, al que estableix el títol segon per aplicar-ho.

Per acabar, el títol quart regula els procediments de gestió i declaració, que són comuns als dos impostos.

A proposta del ministre de Finances, el Govern, en la sessió del 13 de juny del 2012, aprova aquest Reglament d'aplicació de la Llei 95/2010, de l'impost sobre societats, i de la Llei 96/2010, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

Article únic

S'aprova el Reglament d'aplicació de la Llei 95/2010, de l'impost sobre societats, i de la Llei 96/2010, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, que entrarà en vigor l'endemà de ser publicat al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra.

Reglament d'aplicació de la Llei 95/2010, de l'impost sobre societats, i de la Llei 96/2010, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques

Títol I. Disposicions generals aplicables a l'impost sobre societats i a l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques

Capítol primer. Àmbit d'aplicació, obligats tributaris i entitats en règim d'atribució de rendes

Article 1
Àmbit d'aplicació

1. Aquest Reglament regula el desplegament de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'Impost sobre societats i de la Llei 96/2010, del 29 de desembre, de l'Impost sobre la renda de les activitats econòmiques per la seva aplicació desenvolupa les obligacions formals que han d'acomplir els obligats tributaris d'aquests tributs, així com el sistema de gestió, de liquidació i de control dels Impostos esmentats.

2. El compliment de les obligacions establertes en aquest Reglament s'entén sense perjudici de les establertes en les lleis esmentades i altres disposicions que resultin aplicables.

Article 2
Obligats tributaris

1. Respecte a l'impost sobre societats, són obligats tributaris quan tenen la residència en territori andorrà:

a) Les persones jurídiques.

b) Les institucions d'inversió col·lectiva incloses en l'àmbit d'aplicació de la Llei 10/2008, del 12 de juny, de regulació dels organismes d'inversió collectiva de dret andorrà.

c) Entitats públiques, parapúbliques i de dret públic.

Núm. 28 - Any 24 - 20.6.2012 Butlletí Oficial del **Principat d'Andorra** 2529

Els obligats tributaris d'aquest impost es designen abreujadament i indistintament amb les denominacions "societats" o "entitats" al llarg d'aquest Reglament.

2. Respecte a l'impost sobre activitats econòmiques, són obligats tributaris les persones físiques que tenen la residència fiscal en territori andorrà i duen a terme una activitat econòmica d'acord amb el que determina l'article 5 de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

Article 3
Entitats en règim d'atribució de rendes

Les rendes obtingudes per les societats civils, herències jacents, comunitats de béns i totes les entitats o els patrimonis autònoms regulats en el segon paràgraf de la lletra a) de l'apartat A) de l'article 15 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, corresponents a la realització de les seves activitats econòmiques, s'atribueixen als seus socis, hereus, comuners o partícips segons les normes o els pactes aplicables en cada cas o a parts iguals en defecte d'aquestes normes i aquests pactes, i s'integren en l'impost sobre societats quan el soci, comuner o partícip sigui una persona jurídica, i a l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques quan el soci, comuner o partícip sigui una persona física.

Títol II. Impost sobre societats

Capítol primer. Entitats exemptes

Article 4
Règim de les entitats exemptes de l'impost sobre societats

Les entitats totalment exemptes a què es refereix l'article 8.1 de la Llei de l'impost sobre societats disposen d'una exempció automàtica. No han de presentar la declaració de l'impost ni s'han de donar d'alta al Registre Tributari.

Article 5
Entitats parcialment exemptes

1. Les entitats parcialment exemptes a què es refereix l'article 8.2 de la Llei de l'impost s'han de donar d'alta al Registre Tributari de l'impost sobre societats i portar la comptabilitat d'acord amb el Pla general de comptabilitat d'Andorra. En cas que aquestes entitats no resultin obligades a portar comptabilitat, han de portar un registre d'ingressos i despeses on han d'anotar mensualment les partides d'ingressos i despeses corresponents.

Els ingressos i les despeses s'han de registrar seguint el principi de meritació que es preveu en la Llei de l'impost. Això implica que la imputació d'ingressos i despeses s'ha de fer en funció del corrent real de béns i serveis que els mateixos béns i serveis representin i amb independència del momemt en què se'n produeix el cobrament i el pagament.

2. L'exempció afecta només les rendes derivades del compliment del seu objecte social o finalitat específica, incloses les derivades dels elements transmesos i afectes al dit compliment. No obstant això, els obligats tributaris a què es refereix l'apartat 2 de l'article 8 de la Llei de l'impost estan totalment exempts de tributació per aquest impost quan els seus ingressos resultants d'activitats accessòries no emparades per l'exempció que preveu aquest precepte siguin inferiors a 10.000 euros anuals.

3. Aquestes entitats han de presentar la declaració de l'impost per les rendes exemptes i les no exemptes.

4. Per aplicar l'exempció parcial prevista en aquest article, l'entitat ha de comunicar al Ministeri de Finances la seva opció pel règim referit mitjançant la declaració censal corresponent.

5. Les entitats parcialment exemptes han d'elaborar una memòria econòmica que contingui la informació següent:

a) Identificació de les rendes exemptes i no exemptes de l'impost sobre societats amb indicació dels ingressos i les despeses de cadascuna.

b) Identificació dels ingressos, les despeses i les inversions corresponents a cada projecte o activitat realitzada per l'entitat per al compliment dels seus fins estatutaris o del seu objecte. Les despeses de cada projecte es classifiquen per categories, tals com despeses de personal, despeses per serveis exteriors o compres de material.

c) Especificació i forma de càlcul de les rendes i els ingressos que deriven del compliment del seu objecte social, així com la descripció del seu destí.

d) Retribucions, dineràries o amb espècie, satisfetes per l'entitat als seus patrons, representants o membres de l'òrgan de govern, tant en concepte de reembors de les despeses que els hagi ocasionat l'acompliment de la seva funció, com en concepte de remuneració pels serveis prestats a l'entitat.

e) Percentatge de participació que posseeix l'entitat en societats mercantils, incloent-hi la identificació de l'entitat, la denominació social i el número de registre tributari (NRT).

f) Retribucions percebudes pels administradors que representin l'entitat en les societats mercantils en què participi, amb indicació de les quantitats que hagin sigut objecte de reintegrament.

g) Convenis de col·laboració empresarial en activitats d'interès general subscrits per l'entitat, amb la identificació del col·laborador que hi participi i amb la indicació de les quantitats rebudes.

h) Indicació de les activitats prioritàries de mecenatge que desenvolupi l'entitat, si escau.

i) Indicació de la previsió estatutària relativa al destí del patrimoni de l'entitat en cas de dissolució, i en cas que la dissolució hagi tingut lloc en l'exercici, del destí donat al referit patrimoni.

6. L'entitat ha de presentar la memòria econòmica al Ministeri de Finances en el moment de presentar la declaració de l'impost.

Capítol segon. Imputació temporal. Inscripció comptable d'ingressos i despeses

Article 6
Conceptes generals

1. En termes generals, 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, i respectant l'adequada correlació entre els uns i els altres.

2. 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, d'acord amb el que s'estableix en l'apartat 2 de l'article 19 de la Llei de l'impost sobre societats, no són fiscalment deduïbles, llevat dels casos en què la Llei de l'impost de societats prevegi expressament incentius o despeses amb efectes fiscals que no hagin de quedar reflectits comptablement, sense perjudici de la necessitat d'esmentar l'incentiu específic en la memòria de l'entitat.

3. En el cas d'operacions a terminis o amb preu ajornat, les rendes s'entenen obtingudes proporcionalment a mesura que s'efectuïn els cobraments corresponents, llevat que l'entitat decideixi aplicar el criteri de la meritació.

Es consideren operacions a termini o amb preu ajornat les vendes i les execucions d'obra el preu de les quals es percebi, totalment o parcialment, mitjançant pagaments successius o mitjançant un sol pagament, sempre que el període transcorregut entre el lliurament i el venciment de l'últim o l'únic termini sigui superior a l'any.

4. En cas que s'utilitzi un criteri d'imputació temporal diferent del de la meritació, els obligats tributaris ho han d'incloure de forma detallada en la memòria en el moment de formular els comptes anuals de l'exercici.

Capítol tercer. Règim d'operacions vinculades

Article 7
Operacions vinculades: aspectes generals

1. Quan els obligats tributaris efectuen operacions amb persones o entitats vinculades a ells, els són aplicables les disposicions de l'article 16 de la Llei de l'impost sobre societats.

2. Les operacions efectuades entre persones o entitats vinculades es valoren pel seu valor normal de mercat, d'acord amb el que disposa l'apartat 3 de l'article 16 de la Llei de l'impost sobre societats.

3. El ministeri encarregat de les finances pot comprovar que les operacions efectuades entre persones o entitats vinculades s'han valorat pel seu valor normal de mercat i pot fer, si escau, les correccions valoratives oportunes respecte de les operacions subjectes a aquest impost. El ministeri encarregat de les finances queda vinculat pel nou valor respecte a la resta de persones o entitats vinculades.

La valoració administrativa no pot generar per aquest impost una renda superior a la derivada de l'operació per al conjunt de les persones o entitats que l'hagin efectuat.

4. L'obligat tributari ha de facilitar al ministeri encarregat de les finances tota la documentació necessària del grup relativa a les operacions vinculades, als contractes i altres dades que permetin determinar el valor normal de mercat.

5. En el cas de retribucions de caràcter laboral que tinguin el seu origen en persones vinculades, s'entén que el seu valor de mercat es correspon amb la base per a la qual aquesta retribució cotitza al règim de la CASS.

Article 8
Sol·licitud d'assistència per a la determinació del valor de mercat

1. Els obligats tributaris que efectuïn operacions vinculades poden sol·licitar al ministeri encarregat de les finances la seva assistència per determinar i fixar el valor normal de mercat d'aquestes operacions abans que es duguin a terme. Aquesta sol·licitud ha d'incorporar una proposta de valoració fonamentada en el valor de mercat, amb una descripció dels fets i les circumstàncies de les operacions de què es tracti.

2. La sol·licitud de valoració ha de reflectir que totes les persones que hi tenen vinculació són coneixedores d'aquesta sol·licitud i l'accepten.

3. En el cas que hi hagi un grup, la sol·licitud ha d'anar acompanyada de la documentació que identifiqui el grup al qual pertanyi l'obligat tributari i de la documentació relativa a l'obligat tributari.

a) La documentació relativa al grup al qual pertanyi l'obligat tributari consisteix en:

– Una descripció de l'estructura organitzativa, jurídica i operativa del grup.

– Una identificació de les entitats que formen part del grup que efectuen operacions vinculades i que afecten les operacions fetes per l'obligat tributari.

– Una descripció de la naturalesa, la importància i els fluxos de les operacions vinculades entre les entitats de grup quan afecten les operacions fetes per l'obligat tributari, juntament amb els canvis relatius a períodes impositius o a liquidacions anteriors.

– Una descripció de les funcions exercides i dels riscos assumits per les entitats del grup quan afecten les operacions fetes per l'obligat tributari.

– Una relació de la titularitat de les patents, les marques, els noms comercials i altres actius intangibles quan afecten les operacions efectuades per l'obligat tributari, així com l'import de les contraprestacions derivades de la seva utilització.

– Una descripció de la política del grup en relació amb els preus de transferència que inclogui el mètode o els mètodes de fixació dels preus adoptats pel grup i que en justifiqui l'adequació al principi de lliure competència.

– Una relació dels acords de repartiment de costos i els contractes de prestació de serveis entre entitats del grup quan afecten les operacions efectuades per l'obligat tributari.

– Una relació dels acords previs de valoració o els procediments amistosos celebrats o en curs relatius a les entitats del grup quan afecten les operacions efectuades per l'obligat tributari.

– La memòria del grup o, si no n'hi ha, un informe anual equivalent.

b) La documentació relativa a l'obligat tributari ha de contenir:

– Noms, cognoms, raó social o denominació completa, domicili fiscal, NRT de l'obligat tributari, si escau,

Núm. 28 - Any 24 - 20.6.2012 Butlletí Oficial del **Principat d'Andorra** 2531

i de les entitats amb les quals efectua les operacions, i una descripció detallada de la naturalesa, les característiques i els imports de les operacions.

– Una explicació relativa al mètode de valoració escollit, els motius, l'aplicació i el valor que en resulta.

– Criteris de repartiment de les despeses en concepte de serveis prestats conjuntament a favor de les entitats o les persones vinculades i, si escau, els corresponents acords de repartiment de despeses.

– Qualsevol informació rellevant que l'obligat tributari hagi requerit per determinar el valor de les operacions vinculades.

4. El ministeri encarregat de les finances analitza la sol·licitud i la proposta de valoració i demana, si escau, aclariments o informació complementària. El ministeri encarregat de les finances pot acordar no admetre a tràmit la proposta, en especial quan:

a) La proposta de valoració manqui de fonament per determinar el valor de mercat;

b) Ja s'hagin desestimat propostes de valoració substancialment iguals a la proposta formulada;

c) Qualsevol altra circumstància que generi dubtes quant a la determinació del valor.

Tota denegació ha d'estar degudament motivada.

5. En un termini no superior a sis mesos a comptar de la data en què la sol·licitud hagi tingut entrada en qualsevol dels registres del ministeri encarregat de les finances o des de la data d'esmena a requeriment d'aquest ministeri, el ministeri encarregat de les finances ha de notificar a l'obligat tributari la decisió d'acceptar o de rebutjar la posada en marxa o l'aplicació del procediment que proposa. Si transcorre aquest termini sense que s'hagi produït una resolució expressa, la sol·licitud, quan s'hagi acompanyat d'una proposta raonada de valoració, s'entén estimada.

Article 9
Resolució de la sol·licitud

El ministeri encarregat de les finances, mitjançant una resolució, pot decidir:

a) Aprovar la proposta de valoració.

b) Aprovar una proposta de valoració que difereix de la proposta inicialment proposada amb l'acceptació prèvia de l'obligat tributari.

c) Desestimar la proposta de valoració formulada per l'obligat tributari.

Article 10
Acord previ de valoració

1. L'acord previ de valoració es formalitza en un document que inclou:

a) Lloc i data de formalització.

b) Nom, cognoms o raó social, domicili fiscal i número de registre tributari, si escau, de l'obligat tributari al qual es refereix la proposta.

c) Conformitat de l'obligat tributari amb el contingut de l'acord.

d) Descripció de les operacions a les quals es refereix la proposta.

e) Elements essencials del mètode de valoració.

f) Períodes impositius o de liquidació als quals s'aplica l'acord i la data d'entrada en vigor de l'acord.

2. El ministeri encarregat de les finances i l'obligat tributari han d'aplicar el que resulti de la proposta aprovada. En tot cas el ministeri encarregat de les finances pot comprovar la correcta aplicació de la proposta i, en cas contrari, ha de regularitzar la situació tributària de l'obligat tributari.

Article 11
Informació sobre l'aplicació de l'acord previ de valoració

L'obligat tributari ha de presentar, juntament amb la declaració de l'impost, un escrit relatiu a l'aplicació de l'acord previ de valoració aprovat que indiqui:

a) Les operacions efectuades en el període impositiu o de liquidació a què es refereix la declaració i a les quals és aplicable l'acord previ.

b) Els preus o els valors de les operacions en aplicació de l'acord previ de valoració.

c) La descripció, si escau, de les variacions de les circumstàncies econòmiques com a resultat de l'aplicació del mètode de valoració a què es refereix l'acord previ.

d) Les operacions efectuades en el període impositiu o de liquidació similars a les quals fa referència l'acord previ, els preus que s'han aplicat.

Article 12
Modificació de l'acord previ de valoració

1. Quan es doni una variació de les circumstàncies econòmiques establertes en l'acord previ de valoració, es pot modificar l'acord per adequar-lo a les noves circumstàncies econòmiques. Aquest procediment es pot iniciar d'ofici o a instància d'una part i s'ha de presentar una justificació de la variació de les circumstàncies econòmiques i la proposta de modificació que sigui procedent.

2. El ministeri encarregat de les finances, després d'analitzar la documentació, dicta una resolució motivada per estimar o no la proposta de modificació.

Capítol quart. Règim de determinació directa

Article 13
Base de tributació

1. La base de tributació en el mètode de determinació directa es determina d'acord amb el que disposa l'article 9 de la Llei de l'impost sobre societats.

2. El resultat comptable es corregeix, en el seu cas, mitjançant l'aplicació dels principis i els criteris de qualificació, valoració i imputació temporal recollits en els preceptes de la Llei de l'impost sobre societats que donen lloc a la pràctica d'ajustos extracomptables.

3. Els ajustos extracomptables, positius o negatius, poden ser permanents o temporals segons reverteixin o no en períodes impositius posteriors. La informació corresponent a cada ajust extracomptable, permanent o temporal, s'ha d'incloure de forma detallada en la memòria en el moment de formular els comptes anuals de l'exercici.

Article 14
Correccions de valor: Normes comunes d'amortització d'elements patrimonials de l'immobilitzat tangible i intangible

Es considera que la depreciació dels elements patrimonials de l'immobilitzat material i intangible és efectiva quan sigui el resultat d'aplicar els coeficients d'amortització lineal que es deriven de la taula prevista a l'annex I de la Llei de l'impost sobre societats.

1. És amortitzable el preu d'adquisició o cost de producció, exclòs, en el seu cas, el valor residual.

2. Quan es tracti d'edificacions, no és amortitzable la part del preu d'adquisició corresponent al valor del sòl.

3. L'amortització es practica element per element. Tanmateix, quan es tracti d'elements patrimonials de naturalesa anàloga o sotmesos a un similar grau d'utilització, l'amortització es pot fer sobre el conjunt d'aquests elements, sempre que en tot moment pugui conèixer-se la part de l'amortització acumulada corresponent a cada element patrimonial.

4. Les instal·lacions tècniques poden constituir un únic element susceptible d'amortització. Es consideren installacions tècniques les unitats complexes d'ús especialitzat en el procés productiu que comprenen edificacions, maquinària, material, peces o elements, inclosos els sistemes informàtics que, fins i tot sent separables per la seva naturalesa, estan lligats de forma definitiva per al seu funcionament i sotmesos al mateix ritme d'amortització, així com els recanvis vàlids exclusivament per a aquest tipus d'instal·lacions.

5. Els elements patrimonials de l'immobilitzat material comencen a amortitzar-se des de la seva posada en condicions de funcionament i els de l'immobilitzat intangible des del moment en què estiguin en condicions de produir ingressos.

6. Els elements patrimonials de l'immobilitzat material han d'amortitzar-se dins del període de la seva vida útil, és a dir, el període en què, segons el mètode d'amortització adoptat, ha de quedar totalment cobert el seu valor, exclòs el valor residual. Tractant-se d'elements patrimonials de l'immobilitzat intangible, la seva vida útil és el període durant el qual s'espera, raonablement, que produeixin ingressos.

7. Les marques, els drets de traspàs i els elements patrimonials de l'immobilitzat intangible que no tinguessin una data certa d'extinció, s'han d'amortitzar d'acord amb el que preveu l'apartat 3 de l'article 10 de la Llei de l'impost sobre societats.

8. El preu d'adquisició originari de les aplicacions informàtiques es dedueix amb el límit anual màxim d'una cinquena part del seu import.

9. Quan les renovacions, ampliacions o millores dels elements patrimonials de l'immobilitzat material s'incorporin al dit immobilitzat, l'import dels mateixos elements s'amortitza durant els períodes impositius que restin per completar la vida útil dels referits elements patrimonials. A aquest efecte, s'imputarà a cada període impositiu el resultat d'aplicar a l'impost de les renovacions, ampliacions o millores el coeficient resultant de dividir l'amortització comptabilitzada de l'element patrimonial practicada en cada període impositiu, en la mesura en què es correspongui amb la depreciació efectiva, entre el valor comptable que aquest element patrimonial tenia a l'inici del període impositiu en el qual es van realitzar les operacions de renovació, ampliació o millora.

10. Quan les operacions esmentades en l'apartat anterior determinin un allargament de la vida útil estimada de l'actiu, aquest allargament s'ha de tenir en compte a l'efecte de l'amortització de l'element patrimonial i de l'import de la renovació, ampliació o millora.

Article 15
Correccions de valor: pèrdues per deterioració del valor dels elements patrimonials

1. Les pèrdues per deterioració dels crèdits derivades de les possibles insolvències dels deutors són deduïbles quan en el moment de la meritació de l'impost es doni alguna de les circumstàncies següents:

a) Que hagi transcorregut el termini de sis mesos des del venciment de l'obligació.

b) Que el deutor estigui declarat en situació de suspensió de pagaments o fallida.

c) Que el deutor estigui processat pel delicte d'aixecament de béns.

d) Que les obligacions hagin estat reclamades judicialment o siguin objecte d'un litigi judicial de la solució del qual depengui el cobrament.

Les pèrdues respecte dels crèdits que s'esmenten tot seguit només són deduïbles si són objecte d'un procediment judicial que versi sobre la seva existència o quantia:

- Els que deuen les entitats de dret públic o són fiançats per aquestes entitats.

- Els fiançats per entitats de crèdit.

- Els garantits mitjançant drets reals, pacte de reserva de domini i dret de retenció, excepte en els casos de pèrdua o depreciació de la garantia.

- Els garantits mitjançant un contracte d'assegurança de crèdit o caució.

- Els que hagin estat objecte de renovació o pròrroga expressa.

No són deduïbles les pèrdues per a la cobertura del risc derivat de les possibles insolvències de persones o entitats vinculades al creditor en els termes que preveu l'article 16, llevat del cas d'insolvència declarada judicialment.

2. No són deduïbles les dotacions basades en estimacions globals ni genèriques d'insolvències de clients i deutors.

3. El criteri disposat en els apartats 3 i 4 de l'article 11 de la Llei de l'impost sobre societats és igualment aplicable a les participacions de societats que tinguin el caràcter de vinculades d'acord amb l'article 16 de la Llei esmentada.

Article 16
Provisions

Les entitats de nova creació també poden deduir les dotacions relatives a les despeses inherents als riscos derivats de garanties de reparació i revisió. En aquest cas el percentatge es determina atenent les despeses i vendes realitzades

Núm. 28 - Any 24 - 20.6.2012 Butlletí Oficial del **Principat d'Andorra** 2533

en els períodes impositius que haguessin transcorregut.

Article 17
Eliminació de la doble imposició econòmica interna i internacional sobre participacions en beneficis d'altres entitats a través del mètode d'exempció

Els obligats tributaris han de presentar, conjuntament amb la seva declaració per l'impost de societats dels exercicis en els quals practiquin l'exempció prevista en l'article 20 de la Llei de l'impost sobre societats, la informació següent en relació amb l'entitat directament participada:

- Identificació i percentatge de participació.

- Descripció de les activitats de la participada.

- Valor i data d'adquisició de les participacions, així com el valor teòric d'aquestes participacions en els fons propis d'altres entitats, referit tant a l'inici de l'exercici com al tancament de l'entitat que participa.

- Una prova que els dividends corresponen a rendes que han estat efectivament subjectes a un impost equivalent. Es consideren prova els comptes anyals de l'entitat participada, juntament amb la declaració i la liquidació que per l'impost equivalent s'hagi fet en el territori de la filial.

Article 18
Base de tributació en les entitats parcialment exemptes

1. Les entitats parcialment exemptes només han d'incloure en la seva base de tributació les rendes derivades de les explotacions econòmiques no exemptes.

2. No tenen la consideració de despeses deduïbles, a part de les previstes en l'article 13 de la Llei de l'impost sobre societats, les següents:

a) Les despeses imputables, exclusivament, a l'obtenció de rendes exemptes.

Tractant-se de despeses imputables parcialment a rendes no exemptes, és deduïble la part de les mateixes despeses en la proporció que representin els ingressos obtinguts en les explotacions econòmiques no exemptes respecte dels ingressos totals de l'entitat.

b) Les quantitats que constitueixin una aplicació de les rendes; en concret, els excedents procedents d'operacions econòmiques el destí dels quals sigui el sosteniment de les activitats exemptes.

Capítol cinquè. Règim especial de determinació objectiva

Article 19
Base de tributació

1. Els obligats tributaris en què la xifra de negocis en l'exercici immediatament anterior no superi els 300.000 euros es poden acollir al règim especial previst en aquest article.

2. No obstant el que es preveu en l'apartat anterior, per als casos d'obligats tributaris que desenvolupin activitats professionals, perquè es puguin acollir a aquest règim especial, la xifra de negocis a què es refereix l'apartat anterior és de 150.000 euros.

3. S'entén per "activitat professional" l'exercici d'una professió per a la qual es requereixi estar en possessió d'una titulació universitària.

4. En cas que l'obligat tributari exerceixi simultàniament activitats econòmiques i activitats professionals, el límit quantitatiu per a l'aplicació d'aquest règim especial és de 300.000 euros.

5. En el cas de societats civils, herències jacents, comunitats de béns i totes les entitats o patrimonis autònoms regulats en el segon paràgraf de la lletra a) de l'apartat A) de l'article 15 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, els socis de les quals optin pel règim especial de determinació objectiva, els límits quantitatius establerts en aquest capítol fan referència a cada un dels socis, hereus, comuners o partícips, respectivament.

6. Els obligats tributaris que vulguin acollir-se a aquest règim ho han de comunicar al Ministeri de Finances un mes abans de l'inici de l'exercici fiscal en què hagi de tenir efecte, mitjançant la declaració censal corresponent.

7. En el cas d'entitats de nova creació, l'opció d'acollir-se a aquest règim s'ha de fer durant el mes següent a la inscripció al Registre de Societats.

8. La base de tributació en la modalitat de determinació objectiva es determina d'acord amb el que estableix l'article 24.bis de la Llei de l'impost sobre societats. En cas que l'obligat tributari desenvolupi diverses activitats, el càlcul es fa activitat per activitat, i la suma dels rendiments nets de les activitats s'integra en una sola liquidació.

9. L'obligat tributari queda exclòs del règim especial de determinació de la base de tributació quan no es compleixi el que disposa l'apartat 1 d'aquest article. La exclusió té efectes des de l'inici de l'any immediatament posterior a aquell en què es produeixi aquesta circumstancia. L'exclusió suposa la inclusió al règim d'estimació directa de la base de tributació.

Capítol sisè. Règim especial de consolidació tributària

Article 20
Aplicació i obligacions de comunicació de les entitats acollides al règim de consolidació tributària

1. L'exercici de l'opció pel règim de consolidació tributària s'ha de comunicar al ministeri encarregat de les finances abans de l'inici del període impositiu en què aquest règim sigui d'aplicació.

La comunicació ha d'incloure les dades següents:

- Identificació de les societats que integren el grup.

- Còpia dels acords pels quals les societats del grup han optat pel règim de consolidació tributària.

- Relació del percentatge de participació directa o indirecta mantinguda per la societat participant respecte a totes i cada una de les societats que integren el grup tributari i la data d'adquisició de les participacions respectives.

2. El ministeri encarregat de les finances ha de comunicar a la societat participant el número del grup tributari atorgat.

3. Així mateix, quan es produeixin variacions en la composició del grup tributari, la societat participant ho ha de comunicar al ministeri encarregat de les

finances i ha d'identificar les societats que s'hi hagin integrat i les que n'hagin estat excloses. La comunicació de la variació del grup s'ha de dur a terme abans de l'inici del període impositiu en què causi efecte.

4. La renúncia a l'aplicació del règim de consolidació tributària s'ha de fer a través de la declaració censal corresponent, en el termini de tres mesos a comptar de la finalització de l'últim període impositiu en què s'ha aplicat.

Article 21
Obligacions tributàries de les societats que integren el grup tributari

1. Tant la societat participant com les societats participades del grup tributari han de presentar la seva declaració individual, i han de determinar la seva base de tributació i les deduccions aplicables, sense haver-ne d'ingressar la quota resultant.

2. A més dels que disposa l'apartat anterior, la societat participant del grup tributari ha de presentar la declaració consolidada del grup tributari ingressant,, el deute tributari, si escau.

3. L'obligació de fer els pagaments a compte del grup tributari recau en la societat participant.

Article 22
Determinació de la base de tributació i de la quota de tributació

1. La base de tributació del grup tributari es determina de la manera següent:

a) Integració en la base de tributació de la societat participant de les bases de tributació de cada una de les entitats participades que integrin el grup tributari.

b) Eliminacions, en la societat participant, corresponents a les operacions internes realitzades entre les societats del grup tributari.

c) Integració de les eliminacions practicades en exercicis anteriors quan les operacions es realitzin davant de terceres persones.

d) Compensació de les bases de tributació negatives del grup tributari, quan l'import de la suma dels paràgrafs anteriors fos positiu, així com de les bases de tributació negatives pendents de compensació generades per les societats abans que s'integrin en el grup tributari. Aquestes últimes només es poden compensar per bases de tributació positives de la mateixa entitat.

2. La quota de tributació resulta d'aplicar el tipus de gravamen a la base de tributació del grup tributari.

Article 23
Deduccions de la quota de tributació del grup tributari

1. La quota de tributació del grup tributari es minora en l'import de les deduccions que preveu el capítol vuitè de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats.

Els requisits establerts per aplicar les deduccions esmentades es refereixen tant a cada una de les societats que integren el grup tributari com al grup en si mateix.

2. Les deduccions de qualsevol societat pendents d'aplicació en el moment que s'hagin d'incloure en el grup tributari es poden deduir de la quota de tributació del grup tributari amb el límit que correspongui a la societat esmentada en el règim individual de tributació.

Article 24
Obligacions d'informació

1. La societat participant 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.

2. Els comptes anuals consolidats es refereixen a la mateixa data de tancament i període que els comptes anuals de la societat participant, de manera que les societats participades han de tancar el seu exercici social en la data en què ho faci la societat participant. En aquest sentit, l'entitat participant ha d'adjuntar a la liquidació de l'impost la informació següent:

a) Les eliminacions practicades en períodes impositius anteriors pendents d'incorporació i les eliminacions practicades en el període impositiu degudament justificades en la seva procedència i quantitat.

b) Les incorporacions fetes en el període impositiu, igualment justificades pel que fa a procedència i quantitat.

c) Les diferències, degudament explicades, que hi pugui haver entre les eliminacions i les incorporacions realitzades a l'efecte de determinar la base de tributació del grup tributari i les realitzades a l'efecte de l'elaboració dels comptes anuals consolidats.

Article 25
Pèrdua i extinció del règim de consolidació tributària: Causes i efectes

1. El grup tributari s'extingeix quan la societat participant perdi el caràcter esmentat.

2. El règim de consolidació tributària es perd per les causes següents:

a) La concurrència en alguna o algunes de les societats integrants del grup tributari d'alguna de les circumstàncies que, d'acord amb el que estableix l'article 29 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, determinen l'aplicació del mètode d'estimació indirecta.

b) L'incompliment de les obligacions a què es refereix l'article anterior.

3. La pèrdua del règim de consolidació tributària es produeix amb efectes del període impositiu en què concorri alguna o algunes de les causes a què es refereix l'apartat anterior. Les societats integrants del grup tributari passen a tributar pel règim individual en el període esmentat.

4. En el supòsit que existissin eliminacions pendents d'incorporació, bases de tributació negatives del grup tributari o deduccions en la quota pendents de compensació en el període impositiu en què es produeixi la pèrdua del règim de consolidació tributària o l'extinció del grup tributari, cal procedir de la manera següent:

a) Les eliminacions pendents d'incorporació s'integren en la base de tributació del grup tributari en l'últim període impositiu en què sigui aplicable el règim de consolidació tributària.

b) Les societats que integrin el grup tributari en el període impositiu en

Núm. 28 - Any 24 - 20.6.2012 Butlletí Oficial del **Principat d'Andorra** 2535

què es produeixi la pèrdua o l'extinció d'aquest règim han d'assumir el dret a la compensació de les bases de tributació negatives del grup tributari pendents de compensar, en la part que hagin contribuït a la seva formació.

La compensació es fa amb les bases de tributació positives que es determinin en règim individual de tributació.

c) Les societats que integrin el grup tributari en el període impositiu en què es produeixi la pèrdua o l'extinció d'aquest règim han d'assumir el dret a la compensació de les deduccions de la quota del grup tributari pendents de compensació, en la part en què hagin contribuït a la seva formació.

Capítol setè. Règim especial de societats que realitzen explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional

Article 26
Règim especial de societats que realitzen explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional

1. L'aplicació del règim especial de societats que realitzen explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional l'ha de sol·licitar l'obligat tributari al ministeri encarregat de les finances a través de la declaració censal corresponent, en què s'han identificar els sectors d'activitat als quals s'aplicarà i s'ha de fonamentar la concurrència dels condicionaments previstos en l'article 23.2 de la Llei de l'impost sobre societats.

2. El ministeri encarregat de les finances aprova o denega aquesta sol·licitud en un termini no superior a sis mesos a comptar de l'entrada de la sol·licitud al registre del ministeri. Si transcorre aquest termini sense que s'hagi produït una resolució expressa, la sol·licitud pot entendre's desestimada. El règim produeix efectes des del mateix període impositiu en què es va presentar la sol·licitud.

3. Contra la denegació de la sol·licitud o la desestimació per haver transcorregut el termini establert en l'apartat anterior es pot interposar recurs davant el Govern.

4. Un cop concedida l'autorització inicial, l'obligat tributari que pretengui aplicar-la en períodes impositius posteriors ha de comunicar aquesta circumstància a l'òrgan competent del ministeri encarregat de les finances, allà on es produeixi un canvi substantiu de les circumstàncies en relació amb les que estableix l'autorització inicial. Aquesta comunicació ha de contenir una identificació dels sectors d'activitat als quals s'aplicarà aquest règim i la justificació de la concurrència dels condicionants per a l'aplicació d'aquest règim. El ministeri encarregat de les finances ha d'autoritzar l'aplicació del règim especial a les noves activitats d'acord amb un procediment idèntic al que regula el punt 2 d'aquest article.

5. Els obligats tributaris que es beneficiïn d'aquest règim especial han de detallar a la memòria, en el moment de formular els comptes anuals, els ingressos subjectes a aquesta reducció i diferenciar-los de la resta dels seus ingressos.

Capítol vuitè. Règim especial de societats de gestió i inversió financera intragrup

Article 27
Règim especial de societats de gestió i inversió financera intragrup

1. La concessió del règim especial de societat de gestió i inversió financera està condicionada a la presentació de la sol·licitud al ministeri encarregat de les finances, el qual pot acceptar o denegar la sol·licitud amb efecte des de la presentació de la declaració censal corresponent.

2. El ministeri encarregat de les finances aprova o denega aquesta sol·licitud en un termini no superior a sis mesos a comptar de l'entrada de la sol·licitud al registre del Ministeri. Si transcorre aquest termini sense que s'hagi produït una resolució expressa, la sol·licitud pot entendre's desestimada. El règim produeix efectes des del mateix període impositiu en què es va presentar la sol·licitud.

3. Contra la denegació de la sol·licitud o la desestimació per haver transcorregut el termini establert en l'apartat anterior es pot interposar un recurs davant el Govern.

4. Un cop concedida l'autorització inicial, l'obligat tributari que pretengui aplicar-la en períodes impositius posteriors ha de comunicar aquesta circumstància a l'òrgan competent del ministeri encarregat de les finances en els casos en què es produeixi un canvi substantiu de les circumstàncies en relació amb les que estableix l'autorització inicial. Aquesta comunicació ha de contenir una identificació dels sectors d'activitat als quals s'aplicarà aquest règim i la justificació de la concurrència dels condicionants per a l'aplicació d'aquest règim. El ministeri encarregat de les finances ha d'autoritzar l'aplicació del règim especial a les noves activitats d'acord amb un procediment idèntic al que regula el punt 2 d'aquest article.

Capítol novè. Règim especial d'amortització per a noves inversions

Article 28
Règim especial d'amortització per a noves inversions

1. Els obligats tributaris que adquireixin béns i drets destinats a l'activitat econòmica poden aplicar automàticament aquest règim especial d'amortització per a noves inversions, que consisteix a amortitzar en funció els coeficients d'amortització lineal resultants de multiplicar per 2,5 els coeficients de l'article 10 de la Llei de l'impost sobre societats.

2. L'aplicació del règim dóna lloc a ajustos extracomptables com a conseqüència de les diferències entre l'amortització comptable i l'amortització fiscalment deduïble. Els ajustos extracomptables s'hauran d'incloure de forma detallada en la memòria en el moment de formular els comptes anuals de l'exercici.

Capítol desè. Règim especial de societats de tinença de participacions en societats estrangeres

Article 29
Règim especial de societats de tinença de participacions en societats estrangeres

1. Els obligats tributaris que vulguin gaudir de l'exempció prevista en l'article 38 de la Llei de l'impost sobre societats han de sol·licitar al ministeri encarregat

2536 Butlletí Oficial del **Principat d'Andorra** Núm. 28 - Any 24 - 20.6.2012

de les finances a través de la declaració censal corresponent l'aplicació del règim especial de societats de tinença de participacions en societats estrangeres

2. Els obligats tributaris que s'acullin a aquest règim especial han d'identificar a la memòria dels comptes anuals els conceptes següents:

- Detall de les participacions en les societats que tingui o hagi mantingut en l'exercici.

- Valor patrimonial de la cartera posseïda.

- Dividends o reserves que percebi en l'exercici.

3. El règim s'aplica al període impositiu que finalitzi amb posterioritat a l'autorització del ministeri encarregat de les finances, i els successius que concloguin abans de comunicar al Ministeri la renúncia al règim.

Capítol onzè. Deducció per creació de llocs de treball i per inversions

Article 30
Deducció per creació de llocs de treball i per inversions

1. Pel calcular la deducció per creació de llocs de treball es computen exclusivament els treballadors amb contracte formalitzat a Andorra que desenvolupin una jornada completa en els termes que disposa la normativa laboral andorrana, i que estiguin donats d'alta al règim general de la CASS.

2. Per determinar l'increment mitjà de plantilla, es calcula la plantilla mitjana prorratejant el nombre de persones pels dies de l'any que estan contractades per l'obligat tributari durant el període impositiu, i es compara amb la plantilla mitjana del període impositiu immediatament interior, determinada de la mateixa forma.

Per al càlcul es computen les persones empleades tenint en compte la jornada contractada en relació amb la jornada completa. En contractes de treball en què la jornada sigui inferior a la jornada completa s'ha de determinar l'equivalència d'aquell contracte respecte d'un altre a jornada completa.

3. Aquest increment mitjà de plantilla s'ha de mantenir durant l'any posterior a comptar del tancament de l'exercici. En cas que no es compleixi aquest increment mitjà de plantilla, l'obligat tributari ha d'ingressar l'import de la deducció aplicada, juntament amb els interessos de demora.

4. El càlcul de la deducció per creació de llocs de treball s'ha d'incloure en la memòria en el moment de formular els comptes anuals de l'exercici.

5. En el cas d'aplicar la deducció per noves inversions fetes a Andorra d'actius fixos afectes a l'activitat empresarial, l'obligat tributari ha d'informar en la memòria del detall de les inversions esmentades i del seu manteniment en els termes que estableix la Llei de l'impost. En el cas que no es compleixi el manteniment de les inversions durant el període mínim de cinc anys, l'obligat tributari ha d'ingressar l'import de la deducció aplicada, juntament amb els interessos de demora.

6. Les deduccions previstes en aquest article, no aplicades per insuficiència de quota, es poden deduir de la quota de tributació dels tres exercicis posteriors.

Capítol dotzè. Beneficis fiscals per la creació de petites empreses durant els tres primers anys

Article 31
Beneficis fiscals per la creació de petites empreses durant els tres primers anys

1. Els obligats tributaris de l'impost sobre societats que es constitueixin com a nous empresaris d'una activitat empresarial o professional i que tinguin uns ingressos inferiors a 100.000 euros poden aplicar-se durant els 3 primers anys d'activitat el tipus reduït establert a la disposició addicional segona de la Llei de l'impost sobre societats.

2. Els obligats tributaris que vulguin acollir-se a aquest benefici fiscal poden optar en el moment de presentar la declaració de l'impost sobre societats.

Títol III. Impost sobre la renda de les activitats econòmiques

Capítol primer. Aspectes generals

Article 32
Definicions

1. Són activitats econòmiques les que impliquen l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o d'algun d'aquests factors de producció, amb la finalitat d'intervenir en la producció o la distribució de béns o en la prestació de serveis.

2. L'activitat d'arrendament de béns immobles només té la consideració d'activitat econòmica quan les rendes brutes dels lloguers que obté l'obligat tributari, sigui quin sigui el lloc de situació del bé o dret sobre el bé immoble, superin la xifra de 40.000 euros a l'any per la totalitat dels immobles que llogui l'obligat tributari.

3. L'activitat de compravenda d'immobles en nom propi només té la consideració d'activitat econòmica a partir del moment en què es facin més de cinc transmissions de béns immobles durant el període impositiu, independentment on es trobin situats aquest béns immobles.

4. També es consideren activitats econòmiques les retribucions que obtenen les persones físiques pel fet de ser administradors o membres dels òrgans d'administració de societats mercantils o d'altres entitats.

Article 33
Operacions vinculades

La valoració de les operacions entre parts vinculades es regirà pel que estableix l'article 15 de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques i pel capítol tercer d'aquest Reglament.

Capítol segon. Règims de determinació de la base de tributació

Article 34
Règim de determinació directa

La determinació de la renda de les activitats econòmiques en la modalitat

Núm. 28 - Any 24 - 20.6.2012 Butlletí Oficial del **Principat d'Andorra** 2537

d'estimació directa es fa d'acord amb les normes de l'impost sobre societats i el capítol quart del títol II d'aquest Reglament, sense perjudici de les normes especials establertes en l'apartat 2 de l'article 12 de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

Article 35
Règim especial de determinació objectiva

1. Els obligats tributaris amb una xifra de negocis en l'exercici immediatament anterior que no superi els 300.000 euros es poden acollir al règim especial de determinació objectiva previst en aquest article.

2. No obstant el que es preveu en l'apartat anterior, per als casos d'obligats tributaris que desenvolupin activitats professionals, la xifra de negocis a què es refereix l'apartat anterior és de 150.000 euros en cas que vulguin acollir-se a aquest règim especial.

3. S'entén per "activitat professional" l'exercici d'una professió per a la qual es requereixi estar en possessió d'una titulació universitària.

4. En cas que l'obligat tributari exerceixi simultàniament activitats econòmiques i activitats professionals, el límit quantitatiu per a l'aplicació d'aquest règim especial és de 300.000 euros.

5. En el cas de societats civils, herències jacents, comunitats de béns i totes les entitats o patrimonis autònoms regulats en el segon paràgraf de la lletra a) de l'apartat A) de l'article 15 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, en què els socis optin pel règim especial de determinació objectiva, els límits quantitatius establerts en aquest article fan referència a cada un dels socis, hereus, comuners o partícips, respectivament.

6. Els obligats tributaris que vulguin acollir-se a aquest règim ho han de comunicar al Ministeri de Finances abans de finalitzar l'any anterior en què hagi de tenir efecte a través de la declaració censal corresponent.

7. En el cas d'inici d'activitat, l'opció d'acollir-se a aquest règim s'ha de fer, en el cas de professionals liberals, durant el mes següent a la inscripció al Registre de Professionals Liberals, i en el cas d'obertura de negoci, durant el mes següent a la inscripció al Registre de Comerç.

8. La base de tributació en la modalitat de determinació objectiva es determina d'acord a el que estableix l'article 13 de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, tenint en compte que, en cas que l'obligat tributari desenvolupi diverses activitats, el càlcul es fa activitat per activitat, i s'integra en una sola liquidació.

9. L'obligat tributari queda exclòs del règim especial de determinació de la base de tributació quan no es compleixi el que disposa l'apartat 1 d'aquest article. La exclusió té efectes des de l'inici de l'any immediatament posterior a aquell en què es produeixi aquesta circumstancia. L'exclusió suposa la inclusió al règim d'estimació directa de la base de tributació.

Capítol tercer. Deducció per creació de llocs de treball i inversions

Article 36
Deducció per creació de llocs de treball i inversions

1. Per calcular la deducció per creació de llocs de treball es computen exclusivament els treballadors amb contracte formalitzat a Andorra que desenvolupin una jornada completa en els termes que disposa la normativa laboral andorrana, i que estiguin donats d'alta al règim general de la CASS

2. Per determinar l'increment mitjà de plantilla, es calcula la plantilla mitjana prorratejant el nombre de persones pels dies de l'any que estan contractades per l'obligat tributari durant el període impositiu, i es compara amb la plantilla mitjana del període impositiu immediatament interior, determinada de la mateixa forma.

Per al càlcul es computen les persones empleades tenint en compte la jornada contractada en relació amb la jornada completa. En contractes de treball en què la jornada sigui inferior a la jornada completa, s'ha de determinar l'equivalència d'aquell contracte respecte d'un altre a jornada completa.

3. Aquest increment mitjà de plantilla s'ha de mantenir durant l'any posterior a comptar del tancament de l'exercici. En cas que no es compleixi aquest increment mitjà de plantilla, l'obligat tributari ha d'ingressar l'import de la deducció aplicada, juntament amb els interessos de demora.

4. El càlcul de la deducció per creació de llocs de treball s'ha d'incloure en la memòria en el moment de formular els comptes anuals de l'exercici.

5. En el cas d'aplicar la deducció per noves inversions fetes a Andorra d'actius fixos afectes a l'activitat empresarial, l'obligat tributari ha d'informar en la memòria del detall de les inversions esmentades i del seu manteniment en els termes que estableix la Llei de l'impost. En el cas que no es compleixi el manteniment de les inversions durant el període mínim de cinc anys, l'obligat tributari ha d'ingressar l'import de la deducció aplicada, juntament amb els interessos de demora.

6. Les deduccions previstes en aquest article, no aplicades per insuficiència de quota, es poden deduir de la quota de tributació dels tres exercicis posteriors.

Títol IV. Gestió de l'impost sobre societats i l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques

Capítol primer. Pagaments a compte

Article 37
Pagaments a compte

1. Durant el mes de setembre els obligats tributaris han d'efectuar un pagament a compte de la liquidació corresponent al període impositiu que estigui en curs el primer dia d'aquest període.

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

3. Els obligats tributaris no han d'efectuar el pagament a compte durant el primer exercici de l'activitat.

4. La declaració del pagament a compte es fa mitjançant el model corresponent aprovat pel Ministeri de Finances.

Capítol segon. Gestió de l'impost

Article 38
Obligació de registre NRT

1. Els obligats tributaris han de donar-se d'alta al Registre Tributari i han de disposar d'un número de registre tributari (en endavant, NRT), que han de sol·licitar a través d'una declaració censal. Aquest número és únic per a tots els tributs estatals. La sol·licitud s'ha de formalitzar a través de la declaració censal corresponent.

2. El ministeri encarregat de les finances ha de portar un registre tributari en què s'han d'inscriure les entitats i les persones físiques que siguin obligats tributaris d'aquests impostos.

3. Les societats civils, herències jacents, comunitats de béns i totes les entitats o patrimonis autònoms regulats en el segon paràgraf de la lletra a) de l'apartat A) de l'article 15 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, s'han de donar d'alta al règim d'entitats mitjançant el model corresponent aprovat pel ministeri encarregat de les finances

En el moment de sol·licitar l'alta en el Registre tributari aquestes entitats han d'aportar el document privat o públic, segons el cas, que acrediti la seva constitució.

Article 39
Declaració, autoliquidació i ingrés del deute tributari

1. Els obligats tributaris estan obligats a presentar i subscriure la declaració per aquests impostos 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.

2. Els obligats tributaris a què es refereix l'apartat 2 de l'article 8 de la Llei de l'impost sobre societats han de declarar la totalitat de les seves rendes, exemptes i no exemptes.

3. En el moment de presentar la declaració els obligats tributaris han de determinar el deute tributari corresponent.

Article 40
Devolució d'ofici

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

2. Els obligats tributaris a què es refereix l'apartat 2 de l'article 8 de la Llei de l'impost sobre societats han de presentar declaració per aquest impost per obtenir la devolució.

Article 41
Mitjans de pagament

1. Els obligats tributaris han d'ingressar, en el seu cas, l'import de la quota de liquidació i del pagament a compte utilitzant qualsevol dels procediments següents:

a) Pagament en efectiu fins a un import de 15.000 euros.

b) Targeta de crèdit.

c) Domiciliació bancària.

d) Xec nominatiu a favor del Govern d'Andorra.

e) Transferència nominativa a favor del Govern d'Andorra, presentant una còpia del document acreditatiu de la transferència juntament amb les declaracions de l'impost.

2. En cas de pagament per domiciliació bancària, la manca de pagament comporta l'augment del deute tributari amb l'import de les despeses de retorn.

Article 42
Obligacions dels fedataris públics

1. El fedatari públic ha de remetre per la via telemàtica al ministeri encarregat de les finances una relació de les entitats, els obligats tributaris de l'impost sobre societats, la constitució, l'establiment, la modificació o l'extinció de les quals hagi autoritzat durant el trimestre natural immediatament anterior.

2. Els titulars del Registre de Comerç i Indústria, els titulars del Registre de Professions Liberals i els titulars del Registre d'Associacions han de remetre al ministeri encarregat de les finances, per la via telemàtica, la informació en relació amb les persones físiques i entitats subjectes a l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, la constitució, l'establiment, la modificació o l'extinció referent a les modificacions que es produeixen en aquests registres durant el trimestre natural immediatament anterior. La mateixa obligació incumbeix els notaris pel que fa a les escriptures i altres documents que autoritzin la constitució, la modificació, la transformació o l'extinció de tota classe d'entitats.

3. La relació a què es refereixen els apartats anteriors s'ha de presentar dins dels quinze primers dies del trimestre següent.

4. En la declaració hi ha de constar, agrupada per mesos naturals, la informació següent:

a) Dades identificatives de l'entitat o persones físiques.

b) Objecte del document.

c) Data del document.

Disposició addicional

S'aproven els models següents, que s'acompanyen com a annex en aquest Reglament:

Núm. 28 - Any 24 - 20.6.2012 Butlletí Oficial del **Principat d'Andorra** 2539

001	Declaració censal
001-A	Declaració censal - Número de registre tributari (NRT)
001-B	Declaració censal - Domicilis
001-C	Declaració censal – Dades bancàries
001-D	Declaració censal - Explotació d'intangibles o comerç internacional
001-E	Declaració censal - Gestió i inversió financera intragrup
001-F	Declaració censal - Determinació objectiva de la base de tributació
001-G	Declaració censal - Consolidació tributària
001-H	Declaració censal - Tinença de participacions en societats estrangeres
001-I	Declaració censal - Entitats parcialment exemptes
810-A	Pagament a compte any 2012
820	Sol·licitud de modificació de pagament a compte

El Govern en el termini de 60 dies aprovarà i publicarà els models següents:

800	Declaració de l'impost sobre societats / la renda d'activitats econòmiques / la renda dels no-residents (establiments permanents)
800-A	Annexos que acompanyen el formulari 800 per la liquidació de l'impost (model normal)
800-B	Annexos que acompanyen el formulari 800 per la liquidació de l'impost (model simplificat)
800-C	Annexos que acompanyen el formulari 800 per la liquidació de l'impost per les societat que s'acollen al règim especial de consolidació tributària
800-D	Annex per determinar la base de tributació de l'impost pels obligats tributaris que s'acullen al règim de determinació directa
800-E	Annex per determinar la base de tributació de l'impost pels obligats tributaris que s'acullen al règim especial de determinació objectiva
800-F	Annex que acompanya el formulari 800 pels obligats tributaris que s'acullen al règim especial de societats que realitzen explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional
800-G	Annex per determinar la base de tributació pels obligats tributaris que s'acullen el règim especial de societats de tinença de participacions en societats estrangeres
800-H	Annex que acompanya el formulari 800 per la liquidació de l'impost per les societats parcialment exemptes
800-I	Annexos que acompanyen el formulari 800 per la liquidació de l'impost per les societat que s'acollen al règim especial de consolidació tributària
800-J	Annex que acompanya el formulari 800 per les altres activitats econòmiques subjectes a l'IAE

Disposició transitòria.

Obligacions formals per al primer any d'aplicació de la Llei de l'impost sobre societats i la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques

El compliment de les obligacions formals a què es refereixen la Llei de l'impost sobre societats, la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques i aquest Reglament, pel que fa al primer any d'aplicació, s'ha de dur a terme abans del 31 de juliol del 2012.

Disposició final.

Entrada en vigor

Aquest Reglament entra en vigor l'endemà de ser publicat al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra.

Cosa que es fa pública per a coneixement general.

Andorra la Vella, 13 de juny el 2012

Antoni Martí Petit
Cap de Govern

ANNEX 2. DECLARACIÓ CENSAL - 001

Govern d'Andorra

Número: **001**

Declaració censal

☐ Alta ☐ Modificació ☐ Baixa

1. Dades del declarant

Núm. de registre tributari (NRT):

Nom i cognoms o raó social:

Representant legal:[1] Núm. de passaport/DNI:

Adreça electrònica: Tel. fix/mòbil:

Exercici econòmic[2] (dia/mes/any): del: ___ / ___ / _____ al: ___ / ___ / _____

2. Dades que s'informa en la declaració censal

2.1. Dades del declarant

☐ Núm de registre tributari (NRT) - *Annexeu full H5 001-A*

☐ Sol·licitud del número de registre d'entitats no residents fiscals - *Annexeu full H5 002-A*

☐ Domicilis - *Annexeu full H5 001-B*

☐ Dades bancàries - *Annexeu full H5 001-C*

☐ Nomenament del representant fiscal - *Annexeu full H5 001-L*

☐ Renovació del representant fiscal - *Annexeu full H5 001-M*

2.2. IAE - IS / IRNR

☐ Règim especial de societats que realitzen explotació d'intangibles o intervenen en el comerç internacional - *Annexeu full H5 001-D*

☐ Règim especial de societats de gestió i inversió financera intragrup - *Annexeu full H5 001-E*

☐ Règim especial de determinació objectiva de la base de tributació - *Annexeu full H5 001-F*

☐ Règim especial de consolidació tributària - *Annexeu full H5 001-G*

☐ Règim especial de societats de tinença de participacions en societats estrangeres - *Annexeu full H5 001-H*

☐ Registre tributari de l'impost sobre societats per a les entitats parcialment exemptes - *Annexeu full H5 001-I*

2.3. IGI

☐ Consideració d'empresari a l'efecte de l'IGI - *Annexeu full H5 001-J*

☐ Règim simplificat de l'impost general indirecte - *Annexeu full H5 001-K*

3. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

H5 001 - 02/11/2012

1. Només per a les societats.

2. Per a les persones físiques, l'exercici econòmic coincideix amb l'any natural, salvat si es produeix la defunció de l'obligat tributari.

ANNEX 3. DECLARACIÓ CENSAL - NRT 001-A

Govern d'Andorra

Número: **001-A**

Declaració censal: NRT

☐ Alta ☐ Modificació ☐ Baixa

1. Dades de l'obligat tributari

☐ Persona física ☐ Persona jurídica ☐ Entitats sense personalitat jurídica pròpia[1]

Residència fiscal a Andorra: ☐ Sí ☐ No

En cas de no tenir residència fiscal a Andorra, es disposa d'establiment permanent?: ☐ Sí ☐ No

2. Entitats en règim d'atribucions de rendes

☐ UTE ☐ Societat civil ☐ Comunitat de béns ☐ Herències jacents ☐ Altres

NRT dels socis	**% de participació**
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
Total % de participació:	.....

3. Entitats sense personalitat jurídica pròpia altres que les de l'apartat 2

☐ Establiments permanents ☐ Altres

4. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

Documentació general que s'ha d'adjuntar

☐ Si és persona física, passaport/DNI per als no-andorrans.
☐ Si és una entitat sense personalitat jurídica pròpia, document constitutiu.
☐ Nomenament o revocació del representant fiscal de l'obligat tributari, només per a establiments permanents.

1. Ompliu l'apartat 2 o el 3.

ANNEX 4. DECLARACIÓ CENSAL - DOMICILIS 001-B

Govern d'Andorra

Número: **001-B**

Declaració censal - Domicilis

☐ Alta ☐ Modificació ☐ Baixa

1. Dades de l'obligat tributari

Número de registre tributari (NRT):

Domicili fiscal a Andorra:

Adreça electrònica: Tel. fix/mòbil:

Domicili a l'efecte de notificació (si és diferent del domicili fiscal):

Adreça electrònica: Tel. fix/mòbil:

Domicili de gestió administrativa (si és diferent del domicili fiscal):

Adreça electrònica: Tel. fix/mòbil:

Domicili fiscal en l'estat de residència i de constitució:[1]

Adreça electrònica: Tel. fix/mòbil:

2. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

H1 XXXX 11/6/2012

1. Només per als establiments permanents.

ANNEX 5. DECLARACIÓ CENSAL - DADES BANCÀRIES 001-C

Govern d'Andorra

Número: **001-C**

Declaració censal - Dades bancàries

☐ Alta ☐ Modificació ☐ Baixa

1. Dades de l'obligat tributari

Número de registre tributari (NRT):

2. Dades bancàries

L'obligat tributari autoritza el ministeri encarregat de les finances a domiciliar els diversos tributs als comptes següents:

Liquidacions de l'IS / IAE:

IBAN: AD

Titular del compte:

Liquidació de l'ISI / IGI:

IBAN: AD

Titular del compte:

3. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

4. Documentació general que s'ha d'adjuntar

☐ Còpia de la targeta de domiciliació bancària

H5 001C - 11/6/2012

ANNEX 6. DECLARACIÓ CENSAL - INTANGIBLES 001-D

Govern d'Andorra

Número: **001-D**

Declaració censal: Explotació d'intangibles o comerç internacional

☐ Sol·licitud ☐ Modificació ☐ Renúncia

1. Dades de l'obligat tributari

Número de registre tributari (NRT):

Exercici d'inici d'aplicació de la modalitat sol·licitada:

2. Condicions

Indiqueu els sectors d'activitat als quals s'aplicarà

Local destinat exclusivament (superfície mínima 20 m²). Adreça completa: .....

.....

Persona/es contractada/es (mínim: una persona a mitja jornada). Núm. de cens.

3. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

Documentació general que s'ha d'adjuntar

☐ Contracte de lloguer del local o títol de propietat.
☐ Alta a la CASS per a l'empleat.
☐ Llista dels sectors d'activitat als quals s'aplicarà amb descripció dels codis CAEA.
☐ Descripció detallada de l'activitat que realitza.

XX XXXXX 11/6/2012

ANNEX 7. DECLARACIÓ CENSAL - GESTIÓ I INVERSIÓ FINANCERA INTRAGRUP 001-E

Govern d'Andorra

Número: **001-E**

Declaració censal: Gestió i inversió financera intragrup

☐ Sol·licitud ☐ Modificació ☐ Renúncia

1. Dades de l'obligat tributari

Número de registre tributari (NRT):

Exercici d'inici d'aplicació de la modalitat sol·licitada:

2. Condicions

Indiqueu les societats que integren el grup (raó social, número d'identificació fiscal, país)

La societat disposa d'un capital social mínim de 250.000 euros

Local destinat exclusivament (superfície mínima 20 m²). Adreça completa: .....

.....

Persona/es contractada/es (mínim: una persona a mitja jornada). Núm. de cens.

3. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

Documentació general que s'ha d'adjuntar

☐ Contracte de lloguer del local o títol de propietat.
☐ Alta a la CASS per a l'empleat.
☐ Llista que indiqui les societats que integren el grup (raó social, número d'identificació fiscal, país).
☐ Descripció detallada de l'activitat que realitza.

ANNEX 8. DECLARACIÓ CENSAL - DETERMINACIÓ OBJECTIVA DE LA BASE DE TRIBUTACIÓ 001-F

Govern d'Andorra

Número: **001-F**

Declaració censal: Determinació objectiva de la base de tributació

☐ Sol·licitud ☐ Modificació ☐ Renúncia

1. Dades de l'obligat tributari

Número de registre tributari (NRT):

Exercici d'inici d'aplicació de la modalitat sol·licitada:

2. Condicions

L'obligat tributari certifica que la seva xifra de negoci de l'exercici immediatament anterior no supera els 300.000 euros.

En cas que l'obligat tributari desenvolupi una activitat professional, la xifra de negoci de l'exercici immediatament anterior no supera els 150.000 euros.

L'opció d'acollir-se a aquest règim és voluntària, però en cas de fer-ho, aquest règim serà obligatori per a la totalitat d'activitats que realitzi.

Si opta per acollir-s'hi, ho farà per un període mínim de tres anys.

En cas de renúncia, ho ha de comunicar al ministeri encarregat de les finances mitjançant aquest mateix formulari.

3. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

XX XXXXX 11/6/2012

ANNEX 9. DECLARACIÓ CENSAL - CONSOLIDACIÓ TRIBUTÀRIA 001-G

Govern d'Andorra

Número: **001-G**

Declaració censal: Consolidació tributària

☐ Sol·licitud ☐ Modificació ☐ Renúncia

1. Dades de l'obligat tributari

Número de registre tributari (NRT):

Exercici d'inici d'aplicació de la modalitat sol·licitada:

2. Identificació de les societats que integren el grup

Número de registre tributari (NRT) del participant:

Nom o raó social:

Exercici econòmic (dia/mes): del ..... / ..... al ..... / .....

Participades NRT	Raó social	% participació de la participant	Data d'adquisició
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....

3. Condicions

La societat participant ha de tenir com a mínim el 75% del capital o dret de vot de les participades.

Totes les societats que formen part del grup han de tenir els mateixos exercicis econòmics.

4. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

5. Documentació general que s'ha d'adjuntar

☐ Còpia dels acords pels quals les societats del grup han optat pel règim de consolidació tributària.
☐ Descripció detallada de l'activitat que realitza.

ANNEX 10. DECLARACIÓ CENSAL - TINENÇA PARTICIPACIONS EN SOCIETATS ESTRANGERES 001-H

Govern d'Andorra

Número: **001-H**

Declaració censal: Tinença de participacions en societats estrangeres

☐ Sol·licitud ☐ Modificació ☐ Renúncia

1. Dades de l'obligat tributari

Número de registre tributari (NRT):

Exercici d'inici d'aplicació de la modalitat sol·licitada:

2. Condicions

La gestió i la tinença de participacions en societats estrangeres ha de ser l'objecte exclusiu de la societat.

Els valors o les participacions representatius de la participació en el capital de l'entitat de tinença de valors estrangers han de ser nominatius.

En la memòria dels comptes anyals s'haurà d'identificar el detall de la cartera de la societat, i les participacions en les societats que tingui o hagi mantingut en l'exercici, el seu valor patrimonial i els dividends o les reserves que percebi en l'exercici.

3. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

4. Documentació general que s'ha d'adjuntar

☐ Còpia dels valors o de les participacions representatius de la participació en el capital de l'entitat de tinença de valors estrangers.

XX XXXXX 11/6/2012

ANNEX 11. DECLARACIÓ CENSAL - ENTITATS PARCIALMENT EXEMPTES 001-I

Govern d'Andorra

Número: **001-I**

Declaració censal: Entitats parcialment exemptes

☐ Alta ☐ Modificació ☐ Baixa

1. Dades de l'obligat tributari

Número de registre tributari (NRT):

2. Tipus d'entitat parcialment exempta de l'impost

☐ Fundacions sense ànim de lucre	☐ Partits polítics
☐ Consorcis	☐ Associacions sense ànim de lucre regulades per la Llei qualificada d'associacions[1]
☐ Església catòlica i altres confessions	☐ Escoles, instituts i escoles de formació professional de caràcter públic
☐ Col·legis professionals	☐ Universitats de caràcter públic
☐ Federacions amb finalitats no lucratives	☐ Mútues d'accidents de treball i malalties professionals
☐ Confederacions amb finalitats no lucratives	☐ Mútues d'accidents de treball i malalties professionals
☐ Unions amb finalitats no lucratives	☐ Quarts
☐ Sindicats	☐ Cambra de Comerç, Indústria i Serveis

3. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

1. Llei qualificada d'associacions, del 29 de desembre del 2000.

ANNEX 12. PAGAMENT A COMPTE 810-A

Govern d'Andorra

Número: **810-A**

Pagament a compte corresponent a l'any 2012

☐ IS ☐ IAE ☐ IRNR

1. Dades del declarant

Núm. de registre tributari (NRT):

Nom i cognoms o raó social:[1]

Representant legal: Núm. de passaport/DNI:

Adreça electrònica: Tel. fix/mòbil:

Adreça fiscal a l'efecte de notificació:

Exercici econòmic (dia/mes/any): del: ⌊_⌋⌊_⌋ / ⌊_⌋⌊_⌋ / ⌊_⌋⌊_⌋⌊_⌋⌊_⌋ al: ⌊_⌋⌊_⌋ / ⌊_⌋⌊_⌋ / ⌊_⌋⌊_⌋⌊_⌋⌊_⌋

2. Càlcul de l'import del pagament a compte[2]

Determinació directa:

a. Resultat comptable de l'exercici anterior (2011): ..... €

Pagament a compte (*a* x 2,5%): ..... €

Determinació objectiva:

☐ Activitat comercial:

b. Xifra d'ingressos ordinaris: ..... € c. Pagament a compte (*b* x 0,5%) ..... €

☐ Retribucions als administradors o membres dels òrgans d'administració:

d. Xifra d'ingressos ordinaris: ..... € e. Pagament a compte = (*d* x 2,45%) ..... €

☐ Activitats professionals:

f. Xifra d'ingressos ordinaris: ..... € g. Pagament a compte = (*f* x 1,5%) ..... €

☐ Resta d'activitats:

h. Xifra d'ingressos ordinaris: ..... € i. Pagament a compte = (*h* x 1,5%) ..... €

Total pagament a compte:

Total pagament a compte (*c* + *e* + *g* + *i*): ..... €

H1 XXXX 11/6/2012

1. Només per a les societats.

2. En cas d'exercici inferior a 12 mesos, s'ha de calcular el pagament a compte considerant la part proporcional del resultat fins a 12 mesos.

3. Forma de pagament

☐ Efectiu ☐ Targeta de crèdit ☐ Xec

☐ Transferència bancària[3] ☐ Domiciliació bancària[4]

Banc: Número:

IBAN: AD

Titular del compte:[5]

4. Declaració, data i signatura

El declarant manifesta que el pagament consignat en aquesta liquidació s'ha calculat d'acord amb el que estableixen les disposicions legals que regulen l'impost objecte d'aquesta declaració.

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

3. Si feu el pagament per transferència bancària, heu d'adjuntar una còpia del comprovant de la transferència.
4. Empliu el codi IBAN només si voleu domiciliar aquest pagament per un compte diferent del de la vostra declaració censal. En aquest cas, adjunteu una còpia de la targeta de domiciliació bancària.
5. Indiqueu el titular del compte en el cas de domiciliació bancària.

ANNEX 13. SOL·LICITUD DE MODIFICACIÓ DEL PAGAMENT A COMPTE 820

Govern d'Andorra

Número: **820**

Sol·licitud de modificació de pagament a compte

☐ IS ☐ IAE ☐ IRNR

1. Dades del declarant

Núm. de registre tributari (NRT):

Nom i cognoms o raó social:

Representant legal:[1] Núm. passaport/DNI:

Adreça electrònica: Tel. fix/mòbil:

2. Declaració que es vol modificar

Número de declaració: Any:

3. Elements objecte de modificació

Núm. casella	Informació original	Informació nova

4. Documentació que s'adjunta

H1 XXXX 11/6/2012

1. Només per a les societats.

5. Import de l'ingrés / devolució

Tipus: ☐ Ingrés ☐ Devolució ☐ Sense ingrés / devolució

Import de l'ingrés / devolució: ..... €

6. Forma de pagament

☐ Efectiu ☐ Targeta de crèdit ☐ Xec

☐ Transferència bancària[2] ☐ Domiciliació bancària[3]

Banc: Número:

IBAN: AD

Titular del compte:[4]

7. Declaració, data i signatura

El declarant manifesta que la quota de liquidació consignada en aquesta liquidació s'ha calculat d'acord amb el que estableixen les disposicions legals que regulen el fet generador de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

2. Si feu el pagament per transferència bancària, heu d'adjuntar una còpia del comprovant de la transferència.

3. Ompliu el codi IBAN només si voleu domiciliar aquest pagament per un compte diferent del de la vostra declaració censal. En aquest cas, adjunteu una còpia de la targeta de domiciliació bancària.

4. Indiqueu el titular del compte en el cas de domiciliació bancària.

ANNEX 14. AUTORITZACIÓ DE REPRESENTACIÓ

Govern d'Andorra

Autorització de representació

1. Dades de la persona que sol·licita

Nom i cognoms o Raó social:		N.R.T.:
Representant legal:		
Càrrec que ocupa dins el comerç i/o societat:		
Núm. Passaport/DNI:		
Adreça electrònica:	Telèfon. fix:	Telèfon. mòbil:

2. Dades de la/les persona/es autoritzades

Nom i cognoms: Núm. Passaport/DNI:	Signatura
Nom i cognoms: Núm. Passaport/DNI:	Signatura
Nom i cognoms: Núm. Passaport/DNI:	Signatura
Nom i cognoms: Núm. Passaport/DNI:	Signatura
Nom i cognoms: Núm. Passaport/DNI:	Signatura

3. Compromís

Autoritzo la/les persona/es mencionada/es a l'apartat 2 a recollir o presentar documentació, en nom i per compte de la societat i/o comerç que represento, davant del departament de Tributs i de Duana.

4. Data, signatura i segell

A , el d del

Signatura de la persona que autoritza

H4 XXX XX/XX/2012

Documentació general que cal adjuntar:
- Persona física, Passaport/DNI per als no andorrans.
- Persona jurídica, Poders de representació.

ANNEX 15. DECLARACIÓ DE L'IMPOST 800

Govern d'Andorra

Número. **800**

Declaració de l'Impost

sobre societats / la renda d'activitats econòmiques / la renda dels no-residents (establiments permanents)

1. Tipus de declaració

☐ IS (Impost sobre Societats) ☐ IAE (Impost sobre la renda d'Activitats Econòmiques)

☐ IRNR (Impost sobre la Renda dels No Residents; establiments permanets)

2. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

Exercici econòmic (dia/mes/any): del / / al: / /

☐ Substitutiva: Declaració original:

3. Model(s) declaratiu(s)

1. ☐ **(800 C)** Determinació directa
2. ☐ **(800 D)** Règim especial per a societats que realitzen explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional (art. 23 LIS)
3. ☐ Règim especial per a societats de gestió i inversió financera intragrup *(art. 24 LIS)*
4. ☐ **(800 E)** Règim especial de societats de tinença de participacions en societats estrangeres *(art. 38 LIS)*
5. ☐ Tractament per a noves inversions *(art. 26 LIS)*
6. ☐ **(800 F)** Entitats parcialment exemptes *(art. 8.2 LIS)*
7. ☐ Règim especial de consolidació tributària *(art. 25 LIS)*

Número del grup tributari: 8. .....

9. ☐ Individual participant 10. ☐ Individual participada 11. ☐ **(800-H)** Consolidada

12. ☐ Opció pagament a compte proper exercici

13. ☐ Aplicació d'un acord previ de valoració

14. ☐ **(800-G)** Altres activats econòmiques subjectes a l'impost sobre la renda d'activitats econòmiques

4. Liquidació

15. Base de tributació:	16. Quota de tributació:
17. Quota de liquidació:	18. Quota diferencial per ingressar o per retornar:

H5T008A 21/1/2013

5. Declaració Substitutiva

19. Quota diferencial de la declaració original:

20. Ingrés/Devolució *(18-19)*:

6. Devolució

21. Import:

22. ☐ Xec

23. ☐ Transferència: IBAN: AD _
Si és diferent de l'informat en la declaració censal

7. Ingrés

24. ☐ Efectiu 25. ☐ Targeta

26. ☐ Xec número: 26. Entitat bancària del xec:

27. ☐ Transferència núm: 28. Entitat bancària:

29. ☐ Domiciliació : IBAN: AD _
Si és diferent de l'informat en la declaració censal

30. Titular del compte:

31. ☐ Certificat de lliurament de béns núm.:

8. Declaració, data i signatura

El declarant manifesta que la quota diferencial consignada en aquesta declaració s'ha calculat d'acord amb el que estableixen les disposicions legals que regulen l'impost objecte d'aquesta declaració.

, d del

Nom i cognoms de la persona que declara:

Signatura de la persona que declara

Govern d'Andorra

Número. **800**

Declaració de l'Impost

sobre societats / la renda d'activitats econòmiques / la renda dels no-residents (establiments permanents)

1. Relació d'administradors

Les entitats declarants han d'indicar totes les persones o entitats que hi tinguin càrrecs d'administradors o siguin membres del consell d'administració de l'entitat, així com les retribucions totals percebudes, corresponents a l'exercici declarat.

Nom i cognoms o raó social	Núm. de Registre Tributari *(NRT)* o equivalent	Retribucions:
32.	33.	34.
35.	36.	37.
38.	39.	40.
41.	42.	43.
44.	45.	46.
47.	48.	49.
50.	51.	52.
53.	54.	55.
56.	57.	58.
59.	60.	61.

H5T008B 21/1/2013

Participacions directes del/de la declarant en altres societats i d'altres persones o entitats en la declarant a la data de tancament del període declarat (superiors al 10%)

Participacions de la declarant en altres entitats

	Entitat 1	**Entitat 2**	**Entitat 3**	**Entitat 4**
Dades de la participada:				
Núm.Passaport/DNI/NRT	62.	63.	64.	65.
Nom o raó social	66.	67.	68.	69.
País	70.	71.	72.	73.
Dades en el registre de la declarant:				
Percentatge de participació	74.	75.	76.	77.
Valor nominal total de la participació	78.	79.	80.	81.
Valor en llibres de la participació	82.	83.	84.	85.
Ingressos per dividends rebuts en l'exercici declarat	86.	87.	88.	89.
Correccions valoratives per deteriorament	90.	91.	92.	93.
Dades addicionals de la partcipada:				
Capital	94.	95.	96.	96.
Reserves	97.	98.	99.	100.
Altres partides del patrimoni net	101.	102.	103.	104.
Resultat de l'últim excercici	105.	106.	107.	108.

Participacions de persones o entitats en la declarant

Núm.Passaport/DNI/NRT	Noms i cognoms/Raó social	Domicili fiscal/país	Valor Nominal	%Participació
109.	**110.**	**111.**	**112.**	**113.**
114.	**115.**	**116.**	**117.**	**118.**
119.	**120.**	**121.**	**122.**	**123.**
124.	**125.**	**126.**	**127.**	**128.**
129.	**130.**	**131.**	**132.**	**133.**
134.	**135.**	**136.**	**137.**	**138.**
139.	**140.**	**141.**	**142.**	**143.**
144.	**145.**	**146.**	**147.**	**148.**
149.	**150.**	**151.**	**152.**	**153.**
154.	**155.**	**156.**	**157.**	**158.**

2. Annexos

159. ☐ Relació d'administradors

160. ☐ Participacions de la declarant en altres entitats

3. Fons de comerços

Indiqueu si comptablement esteu amortitzant fons de comerç: 161. ☐ Sí 162. ☐ No

163. Import amortitzat: 164. Any adquisició: 165. Preu adquisició:

Índex d'utilització dels formularis

	800	800-A	800-B	800-C	800-D	800-E	800-F	800-G	800-H
Determinació directa	☐	☐		☐				OP	
Explotació internacional intangibles	☐	☐		☐	☐				
Gestió i inversió financera intragrup	☐	☐		☐					
Consolidació tributària									
Participant	☐	☐		☐					
Participada	☐	☐		☐					
Consolidada	☐		☐						☐
Tinença participacions societats estrangeres	☐	☐		☐		☐			
Parcialment exemptes	☐	☐		☐			☐		

Llegenda:
800 Formulari cos declaració

800-A Comptes normals

800-B Comptes consolidats

800-C Base de tributació per determinació directa

800-D Societats que realitzen l'explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional

800-E Societats de tinença de participacions en societats estrangeres

800-F Entitats parcialment exemptes

800-G Altres activitats econòmiques subjectes a l'IAE

800-H Consolidació tributària

Govern d'Andorra

Número. **800**

Base de tributació final / Base de liquidació - IAE

1. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Base de tributació per Determinació Directa

(800-C) Base de tributació I	1. .....
(800-D) Base de tributació II Deducció (Règim especial de societats de gestió i inversió financera intragrup - Art. 24 LIS) Núm. Autorització 3. _____	**2.** .....
(800-E) Import que s'ha deduir I	4. .....
(800-F) Import que s'ha deduir II	5. .....
(800-H) Base de tributació III	6. .....
Total base de tributació	7. .....

Compensació de bases de tributació negatives *(art. 22 LIS)*	**Pendent d'aplicació a principi d'exercici**	**Aplicat en aquesta liquidació**	**Pendent d'aplicació** en períodes futurs
Compensació sobre la base de l'any	8.	9.	10. .....
Compensació sobre la base de l'any	11.	12.	13. .....
Compensació sobre la base de l'any	14.	15.	16. .....
Compensació sobre la base de l'any	17.	18.	19. .....
Compensació sobre la base de l'any	20.	21.	22. .....
Compensació sobre la base de l'any	23.	24.	25. .....
Compensació sobre la base de l'any	26.	27.	28. .....
Compensació sobre la base de l'any	29.	30.	31. .....
Compensació sobre la base de l'any	32.	33.	34. .....
Compensació sobre la base de l'any	35.	36.	37. .....

Total de les bases de tributació negatives de períodes anteriors	38. .....
Total de les bases de tributació negatives de períodes anteriors del grup (800-H)	39. .....
☐ **Reducció de la base de tributació*** *(art. 16.1 LIEA)*	40. 40.000 €

** únicament Impost sobre la renda d'Activitats Econòmiques*

BASE DE TRIBUTACIÓ FINAL / BASE DE LIQUIDACIÓ IAE **41.** .....

H5 T008C 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800**

Liquidació/pagament a compte proper exercici

1. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Liquidació

BASE DE TRIBUTACIÓ FINAL / BASE DE LIQUIDACIÓ IAE **1.** .....

Tipus de gravamen 10% Base de tributació 2. ..... 5. .....

5% * 3. ..... 6. .....

0% 4. ..... 7. .....

8. ☐ Primer any 9. ☐ Segon any 10. ☐ tercer any

QUOTA DE TRIBUTACIÓ **11.** .....

Quotes de tributació safisfetes per *(art. 43.2 LIS - art. 23.2 LIAE)*:

- L'impost comunal sobre els rendiments arrendataris 12. .....
- L'impost comunal sobre la radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals 13. .....
- L'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries 14. .....

Quota de tributació de rendes obtingudes i gravades a l'estranger *(art. 43.3 LIS - art. 23.3 LIAE)* 15. .....

Deducció per insuficiència de quota de tributació *(art. 43.6 LIS - art. 23.6 LIAE)* 16. .....
(completar el quadre 1 adjuntat)

18. Deducció per creació de llocs de treball *(art. 44.1 a LIS - art. 24.1 a LIAE)*: 17. .....

- Increment mitjà de plantilla fixa anyal: Plantilla mitjana de l'any ..... / Plantilla mitjana de l'any anterior ..... = ...
- ..... x 3.000

Deducció per noves inversions *(art. 44.1 b LIS - art. 24.1 b LIAE)*: 18. .....

- Import de les noves inversions ..... x 5%

Deducció per insuficiència de quota de tributació per deducció per creació de llocs de treball i per noves inversions *(art. 44.1 c LIS - art. 24.1 c LIAE)* 19. .....
(completar el quadre 2 adjuntat)

QUOTA DE LIQUIDACIÓ *(no pot ser negativa i com a mínim es consigna l'import zero)* 20. .....

Pagament a compte 21. Núm. ..... 22. .....

** Sobre la base de tributació compresa entre 0 i 50.000€, per als obligats tributaris d'aquest impost que es contitueixen com nous empresaris d'una activitat empresarial o professional i que tinguin uns ingressos inferiors a 100.000 euros, durant els 3 primers anys.*

H5T008D 21/1/2013

Augment per pèrdua de beneficis fiscals de períodes anteriors	23. .....
Interessos de demora	24. .....
Reducció quota *(50% de reducció de la quota de liquidació per al primer any d'aplicació de l'impost)*	25. .....
QUOTA DIFERENCIAL PER INGRESSAR O PER TORNAR	26. .....
PAGAMENT A COMPTE PROPER EXERCICI	27. .....
Quota liquidació:	28. .....
Pagament a compte = (246) x 50%	29. .....

30. ☐ **Autoritzo el M.I. Govern d'Andorra per a que carregui el pagament a compte, a la domiciliació bancària informada en aquesta declaració, l'últim dia del mes de setembre vinent.**

Govern d'Andorra

Número. **800**

Full annex deduccions per insuficiència de quota de tributació

1. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Detall deduccions per insuficiència de quota de tributació

Quadre 1. Deducció per doble imposició interna i internacional (Insuficiència de quota de tributació)

1. Autoliquidació exercici 20_ _

2. exercici ____ (x-3)

3. Import pendent :	4. Deducció:	5. Import diferit:

6. exercici ____ (x-2)

7. Import pendent :	8. Deducció:	9. Import diferit:

10. exercici ____ (x-1)

11. Import pendent :	12. Deducció:	13. Import diferit:

14. exercici ____ (x)

15. Total imports pendents:	16. Total deducció:
17. Diferit a propers exercicis:	

Quadre 2. Deducció per creació llocs de treball i noves inversions *(Insuficiència de quota de tributació)*

18. Autoliquidació exercici 20_ _

19. exercici ____ (x-3)

20. Import pendent :	21. Deducció:	22. Import diferit:

23. exercici ____ (x-2)

24. Import pendent :	25. Deducció:	26. Import diferit:

27. exercici ____ (x-1)

28. Import pendent :	29. Deducció:	30. Import diferit:

31. exercici ____ (x)

32. Total imports pendents:	33. Total deducció:
34. Diferit a propers exercicis:	

H5T008E 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800**
Annex 1
Pàgina ___ de ___

Annex de declaració de l'Impost

Sobre Societats / la Renda d'Activitats Econòmiques / la Renda dels No-Residents (Establiments permanents)

1. Relació d'administradors

Les entitats declarants han d'indicar totes les persones o entitats que hi tinguin càrrecs d'administradors o siguin membres del consell d'administració de l'entitat, així com les retribucions totals percebudes, corresponents a l'exercici declarat.

Nom i cognoms o raó social	Núm. de Registre Tributari *(NRT)* o equivalent	Retribucions:
1.	2.	3.
4.	5.	6.
6.	7.	8.
9.	10.	11.
12.	14.	15.
15.	16.	17.
18.	19.	20.
21.	22.	23.
24.	25.	26.
27.	28.	29.
30.	31.	32.
33.	34.	35.
36.	37.	38.
39.	40.	41.

H5T008F 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800**
Annex 2
Pàgina ___ de ___

Annex de participacions directes de la declarant en altres societats a la data de tancament del període declarat

(superiors al 10%)

1. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social: Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Participacions de la declarant en altres entitats

	Entitat ___	Entitat ___	Entitat ___	Entitat ___	Entitat ___	Entitat ___	Entitat ___	Entitat ___
Dades de la participada:								
Núm.Passaport/DNI/NRT	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
Nom o raó social	9.	10.	11.	12.	13.	14.	15.	16.
País	17.	18.	19.	20.	21.	22.	23.	24.
Dades en el registre de la declarant:								
Percentatge de participació	25.	26.	27.	28.	29.	30.	31.	32.
Valor nominal total de la participació	33.	34.	35.	36.	37.	38.	39.	40.
Valor en llibres de la participació	41.	42.	43.	44.	45.	46.	47.	48.
Ingressos per dividends rebuts en l'exercici declarat	49.	50.	51.	52.	53.	54.	55.	56.
Correccions valoratives per deteriorament	57.	58.	59.	60.	61.	61.	62.	63.
Dades addicionals de la partcipada:								
Capital	64.	65.	66.	67.	68.	69.	70.	71.
Reserves	72.	73.	74.	75.	76.	77.	78.	79.
Altres partides del patrimoni net	80.	81.	82.	83.	84.	85.	86.	87.
Resultat de l'últim excercici	88.	89.	90.	91.	92.	93.	94.	95.

H5T008G 21/1/2013

ANNEX 16. DECLARACIÓ DE L'IMPOST 800-A1 COMPTE DE PÈRDUES I GUANYS (NORMAL)

Govern d'Andorra

Número. **800-A1**

Compte de pèrdues i guanys

Normal

1. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Compte de pèrdues i guanys

Ingressos d'explotació		1.	
Import net de la xifra de negoci		**2.**	
Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació		**3.**	
Treballs realitzats per l'empresari al seu immobilitzat		**4.**	
Altres ingressos d'explotació		5.	
Despeses d'explotació		6.	
Consum de mercaderies, matèries primeres i altres materials		7.	
Despeses de personal	8.		
Sous i salaris i assimilats	9.		
Càrregues socials	10.		
Altres despeses de personal	11.		
Amortització, deteriorament i resultats per venda o baixa de l'immobilitzat intangible i de l'immobilitzat tangible		12.	
Amortització		13.	
Deteriorament		14.	
Resultats per venda o baixa		15.	
Deteriorament del circulant		**16.**	
Existències	17.		
Crèdits i comptes a cobrar	18		
Altres	19.		
Altres despeses d'explotació		20.	
Arrendaments i cànons	21.		
Reparacions i conservació	22.		
Serveis professionals independents	23.		
Subministraments	24.		
Tributs	25.		
Altres serveis exteriors	26		
RESULTAT DE L'EXPLOTACIÓ		27.	
Ingressos i despeses financeres		28.	
Ingressos financers	29.		
De participacions en instruments de patrimoni	30.		
D'altres actius financers	31.		
Despeses financeres	32.		
Per deutes amb parts vinculades	33.		
Altres deutes	34.		
Variació de valor raonable en instruments financers de negociació		35.	
Diferències de canvi		36.	
Deteriorament i resultats per venda o baixa d'actius financers		37.	
Deteriorament	38.		
Resultats per venda o baixa	39.		
RESULTAT FINANCER		40.	
RESULTAT DE LES OPERACIONS		41.	
Altres ingressos i despeses no recurrents		42.	
Altres ingressos no recurrents		43.	
Altres despeses no recurrents		44.	
RESULTAT ABANS D'IMPOSTOS		45.	
Impost sobre beneficis		46.	
RESULTAT DE L'EXERCICI		47.	

H5T009A 21/1/2013

ANNEX 17. DECLARACIÓ DE L'IMPOST 800-A2 ESTAT DE CANVIS DEL PATRIMONI NET (NORMAL)

Govern d'Andorra

Número: **800-A2**

Estat de canvis del patrimoni net

Nom i cognoms o raó social: NRT:

	Capital	Prima d'emissió	Reserva de revalorització	Altres reserves	Instruments de capital propis	Resultats d'exercicis anteriors	Altres aportacions de socis	Resultat de l'exercici	Dividend a compte	Total
A) Saldo 31/12/x-2 (N,A)	132	133	134	135	136	137	138	139	140	141
I. Ajustaments per canvis de criteris comptables x 2 i anteriors	142	143	144	145	146	147	148	149	150	151
II. Ajustaments per errors X-2 i anteriors	152	153	154	155	156	157	158	159	160	161
B) Saldo ajustat a 01/01/X-1	162	163	164	165	166	167	168	169	170	171
I. Resultat de l'exercici	172	173	174	175	176	177	178	179	180	181
II. Ingressos i despeses reconeguts en Patrimoni net	182	183	184	185	186	187	188	189	190	191
III. Operacions amb socis i propietaris	192	193	194	195	196	197	198	199	200	201
1. Distribució de dividends	202	203	204	205	206	207	208	209	210	211
2. Ampliacions/reduccions de capital	212	213	214	215	216	217	218	219	220	221
3. Operacions amb accions o participacions pròpies (netes)	222	223	224	225	226	227	228	229	230	231
4. Altres moviments (detalleu-los)	232	233	234	235	236	237	238	239	240	241
IV. Altres variacions del patrimoni net (detalleu-les)	242	243	244	245	246	247	248	249	250	251
C) Saldo 31/12/x-1	252	253	254	255	256	257	258	259	260	261
I. Ajustaments per canvis de criteris comptables X-1 i anteriors	262	263	264	265	266	267	268	269	270	271
II. Ajustaments per errors X-1 i anteriors	272	273	274	275	276	277	278	279	280	281
D) Saldo ajustat a 01/01/X	282	283	284	285	286	287	288	289	290	291
I. Resultat de l'exercici	292	293	294	295	296	297	298	299	300	301
II. Ingressos i despeses reconeguts en Patrimoni net	302	303	304	305	306	307	308	309	310	311
III. Operacions amb socis i propietaris	312	313	314	315	316	317	318	319	320	321
1. Distribució de dividends	322	323	324	325	326	327	328	329	330	331
2. Ampliacions/reduccions de capital	332	333	334	335	336	337	338	339	340	341
3. Operacions amb accions o participacions pròpies (netes)	342	343	344	345	346	347	348	349	350	351
4. Altres moviments (detalleu-los)	352	353	354	355	356	357	358	359	360	361
E) Saldo a 31/12/X	362	363	364	365	366	367	368	369	370	371

H5T009B 21/1/2013

ANNEX 18. DECLARACIÓ DE L'IMPOST 800-A3 BALANÇ (NORMAL)

Govern d'Andorra

Número. **800-A3**

Balanç

Normal

1. Balanços

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

Balanç actiu

ACTIU NO CORRENT 1. .....
Immovilitzat intangible 2. .....
Despeses d'establiment 3. .....
Despeses d'investigació i desenvolupament 4. .....
Fons de comerç 5. .....
Altres actius intangibles 6. .....
Immobilitzat tangible 7. .....
Terrenys i construccions 8. .....
Instal·lacions tècniques i altres immobilitzats materials 9. .....
Immobilitzats materials en curs i bestretes 10. .....
Inversions immobiliàries 11. .....
Immobilitzat financer 12. .....
Empreses del grup i associades 13. .....
Instruments de patrimoni 14. .....
Crèdits i comptes a cobrar 15. .....
Altres 16. .....
Altres empreses 17. .....
Instrument de patrimoni 18. .....
Crèdits i comptes a cobrar 19. .....
Altres 20. .....

ACTIU CORRENT 21. .....
Altres actius no corrents en venda 22. .....
Existències 23. .....
Matèries primeres i consumibles 24. .....
Productes en curs de fabricació 25. .....
Productes acabats i mercaderies 26. .....
Bestreta a proveïdors 27. .....
Altres 28. .....
Crèdits i comptes per cobrar a curt termini 29. .....
Clients per vendes i prestacions de serveis 30. .....
Crèdits i comptes a cobrar en empreses del grup i associades 31. .....
Resta de crèdits i comptes a cobrar 32. .....
Inversions financeres a curt termini 33. .....
En empreses del grup i associades 34. .....
Resta d'actius financers 35. .....
Tresoreria 36. .....
Ajustaments per periodificació 37. .....

Total actiu 38. .....

Balanç patrimoni net i passiu

PATRIMONI NET 38. .....
Capital 39. .....
Prima d'emissió 40. .....
Reserves 41. .....
Reserva legal 42. .....
Reserva de revalorització 43. .....
Reserva per accions pròpies 44. .....
Reserves estatutàries 45. .....
Altres reserves 46. .....
Instruments de capital propis 47. .....
Resultat d'exercicis anteriors 48. .....
Romanent 49. .....
Resultats negatius d'exercicis anteriors 50. .....
Resultat de l'exercici 51. .....
Dividend a compte 52. .....

PASSIU NO CORRENT 53. .....
Provisions a llarg termini 54. .....
Deutes a llarg termini 55. .....
Obligacions i altres valors negociables 56. .....
Deutes amb entitats de crèdit 57. .....
Altres 58. .....
Deutes amb empreses del grup i associades a llarg termini 59. .....
Subvencions 60. .....

PASSIU CORRENT 61. .....
Passius vinculats amb altres actius no corrents en venda 62. .....
Provisions a curt termini 63. .....
Deutes a curt termini 64. .....
Obligacions i altres valors negociables 65. .....
Deutes amb entitats de crèdits 66. .....
Derivats financers a curt termnini 67. .....
Altres 68. .....
Deutes amb empreses del grup i associades a curt termini 69. .....
Creditors comercials i altres comptes a pagar 70. .....
Proveïdors 71. .....
Empreses del grup i associades, creditores 72. .....
Creditors varis 73. .....
Bestretes de clients 74. .....
Altres 75. .....
Ajustaments per periodificació 76. .....

Total patrimoni net i passiu 77. .....

H5T009C 21/1/2013

ANNEX 19. DECLARACIÓ DE L'IMPOST 800-B1 COMPTE DE PÈRDUES I GUANYS (CONSOLIDAT)

Govern d'Andorra

Número. **800-B1**

Compte de pèrdues i guanys

Consolidat

1. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Compte de pèrdues i guanys

Ingressos d'explotació		1.
Import net de la xifra de negoci		**2.**
Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació		**3.**
Treballs realitzats per l'empresari al seu immobilitzat		**4.**
Altres ingressos d'explotació		5.
Despeses d'explotació		6.
Consum de mercaderies, matèries primeres i altres materials		7.
Despeses de personal	8.	
Sous i salaris i assimilats	9.	
Càrregues socials	10.	
Altres despeses de personal	11.	
Amortització, deteriorament i resultats per venda o baixa de l' immobilitzat intangible i de l'immobilitzat tangible		12.
Amortització		13.
Deteriorament		14.
Resultats per venda o baixa		15.
Deteriorament del circulant		**16.**
Existències	17.	
Crèdits i comptes a cobrar	18.	
Altres	19.	
Altres despeses d'explotació		20.
Arrendaments i cànons	21.	
Reparacions i conservació	22.	
Serveis professionals independents	23.	
Subministraments	24.	
Tributs	25.	
Altres serveis exteriors	26.	
RESULTAT DE L'EXPLOTACIÓ		27.
Ingressos i despeses financeres		28.
Ingressos financers	29.	
De participacions en instruments de patrimoni	30.	
D'altres actius financers	31.	
Despeses financeres	32.	
Per deutes amb parts vinculades	33.	
Altres deutes	34.	
Variació de valor raonable en instruments financers de negociació		35.
Diferències de canvi		36.
Deteriorament i resultats per venda o baixa d'actius financers		37.
Deteriorament	38.	
Resultats per venda o baixa	39.	
RESULTAT FINANCER		40.
RESULTAT DE LES OPERACIONS		41.
Altres ingressos i despeses no recurrents		42.
Altres ingressos no recurrents		43.
Altres despeses no recurrents		44.
RESULTAT ABANS D'IMPOSTOS		**45.**
Impost sobre beneficis		**46.**
RESULTAT DE L'EXERCICI		**47.**
Resultat atribuït a la societat dominant		**48.**
Resultat atribuït a interessos de minoritaris		**49.**

H5T010A 21/1/2013

ANNEX 20. DECLARACIÓ DE L'IMPOST 800-B2 ESTAT DE CANVIS DEL PATRIMONI NET (CONSOLIDAT)

Govern d'Andorra

Número: **800-B2**

Estat de canvis del patrimoni net consolidat

Nom i cognoms o raó social: NRT:

	Capital	Prima d'emissió	Reserva de revalorització	Altres reserves	Instruments de capital propis	Resultats d'exercicis anteriors	Altres aportacions de socis	Resultat de l'exercici	Dividend a compte	Total
A) Saldo 31/12/x-2 (N,A)	132	133	134	135	136	137	138	139	140	141
I. Ajustaments per canvis de criteris comptables x 2 i anteriors	142	143	144	145	146	147	148	149	150	151
II. Ajustaments per errors X-2 i anteriors	152	153	154	155	156	157	158	159	160	161
B) Saldo ajustat a 01/01/X-1	162	163	164	165	166	167	168	169	170	171
I. Resultat de l'exercici	172	173	174	175	176	177	178	179	180	181
II. Ingressos i despeses reconeguts en Patrimoni net	182	183	184	185	186	187	188	189	190	191
III. Operacions amb socis i propietaris	192	193	194	195	196	197	198	199	200	201
1. Distribució de dividends	202	203	204	205	206	207	208	209	210	211
2. Ampliacions/reduccions de capital	212	213	214	215	216	217	218	219	220	221
3. Operacions amb accions o participacions pròpies (netes)	222	223	224	225	226	227	228	229	230	231
4. Altres moviments (detalleu-los)	232	233	234	235	236	237	238	239	240	241
IV. Altres variacions del patrimoni net (detalleu-les)	242	243	244	245	246	247	248	249	250	251
C) Saldo 31/12/x-1	252	253	254	255	256	257	258	259	260	261
I. Ajustaments per canvis de criteris comptables X-1 i anteriors	262	263	264	265	266	267	268	269	270	271
II. Ajustaments per errors X-1 i anteriors	272	273	274	275	276	277	278	279	280	281
D) Saldo ajustat a 01/01/X	282	283	284	285	286	287	288	289	290	291
I. Resultat de l'exercici	292	293	294	295	296	297	298	299	300	301
II. Ingressos i despeses reconeguts en Patrimoni net	302	303	304	305	306	307	308	309	310	311
III. Operacions amb socis i propietaris	312	313	314	315	316	317	318	319	320	321
1. Distribució de dividends	322	323	324	325	326	327	328	329	330	331
2. Ampliacions/reduccions de capital	332	333	334	335	336	337	338	339	340	341
3. Operacions amb accions o participacions pròpies (netes)	342	343	344	345	346	347	348	349	350	351
4. Altres moviments (detalleu-los)	352	353	354	355	356	357	358	359	360	361
E) Saldo a 31/12/X	362	363	364	365	366	367	368	369	370	371

H5T010B 21/1/2013

ANNEX 21. DECLARACIÓ DE L'IMPOST 800-B3 BALANÇ (CONSOLIDAT)

Govern d'Andorra

Número. **800-B3**

Balanç

Consolidat

2. Balanços

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

Balanç consolidat: actiu			**Balanç consolidat: patrimoni net i passiu**		
ACTIU NO CORRENT		1.	**PATRIMONI NET**		38.
Immovilitzat intangible		2.	**Capital**		39.
Despeses d'establiment	3.		**Prima d'emissió**		40.
Despeses d'investigació i desenvolupament	4.		**Reserves**		41.
Fons de comerç	5.		Reserva legal	42.	
Altres actius intangibles	6.		Reserva de revalorització	43.	
Immobilitzat tangible		7.	Reserva per accions pròpies	44.	
Terrenys i construccions	8.		Reserves estatutàries	45.	
Instal·lacions tècniques i altres immobilitzats materials	9.		Altres reserves	46.	
Immobilitzats materials en curs i bestretes	10.		**Instruments de capital propis**		47.
Inversions immobiliàries		11.	**Resultat d'exercicis anteriors**		48.
Immobilitzat financer		12.	Romanent	49.	
Empreses del grup i associades		13.	Resultats negatius d'exercicis anteriors	50.	
Instruments de patrimoni	14.		**Resultat de l'exercici**		51.
Crèdits i comptes a cobrar	15.		Dividend a compte		52.
Altres	16.				
Altres empreses		17.	**PASSIU NO CORRENT**		53.
Instrument de patrimoni	18.		**Provisions a llarg termini**		54.
Crèdits i comptes a cobrar	19.		**Deutes a llarg termini**		55.
Altres	20.		Obligacions i altres valors negociables	56.	
			Deutes amb entitats de crèdit	57.	
ACTIU CORRENT		21.	Altres	58.	
Altres actius no corrents en venda		22.	**Deutes amb empreses del grup i associades a llarg termini**		59.
Existències		23.	**Subvencions**		60.
Matèries primeres i consumibles	24.				
Productes en curs de fabricació	25.		**PASSIU CORRENT**		61.
Productes acabats i mercaderies	26.		**Passius vinculats amb altres actius no corrents en venda**		62.
Bestreta a proveïdors	27.		**Provisions a curt termini**		63.
Altres	28.		**Deutes a curt termini**		64.
Crèdits i comptes per cobrar a curt termini		29.	Obligacions i altres valors negociables	65.	
Clients per vendes i prestacions de serveis	30.		Deutes amb entitats de crèdits	66.	
Crèdits i comptes a cobrar en empreses del grup i associades	31.		Derivats financers a curt termnini	67.	
Resta de crèdits i comptes a cobrar	32.		Altres	68.	
Inversions financeres a curt termini		33.	**Deutes amb empreses del grup i associades a curt termini**		69.
En empreses del grup i associades	34.		**Creditors comercials i altres comptes a pagar**		70.
Resta d'actius financers	35.		Proveïdors	71.	
Tresoreria	36.		Empreses del grup i associades, creditores	72.	
Ajustaments per periodificació	37.		Creditors varis	73.	
			Bestretes de clients	74.	
Total actiu		38.	Altres	75.	
			Ajustaments per periodificació		76.
			Total patrimoni net i passiu		77.

H5T010C 21/1/2013

ANNEX 22. DECLARACIÓ DE L'IMPOST 800-C BASE DE TRIBUTACIÓ PER DETERMINACIÓ DIRECTA

Govern d'Andorra

Número. **800-C**

Base de tributació per deteminació directa

1. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social: Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Base de Tributació per Determinació Directa

Resultat del compte de pèrdues i guanys		1.
	A sumar	A minorar
Correcció per impost sobre beneficis	2.	3.
Detall de les correccions al resultat del compte de pèrdues i guanys (I)		
	A sumar	A minorar
Diferència entre amortització comptable i fiscal de l'immobilitzat intangible (art. 10.1 LIS):	4.	5.
Diferència entre amortització comptable i fiscal de l'immobilitzat tangible (art. 10.1 LIS):	6.	7.
Correccions de valor de les amortitzacions corresponents a béns i drets destinats a l'activitat econòmica adquirits a partir de l'entrada en vigor d'aquesta Llei (art. 26 LIS):	8.	9.
Coeficient d'amortització lineal (Annex 1 LIS): ……..…..... x 2,5 = ……..…..	10.	11.
Diferència entre amortització comptable i fiscal d'inversions immobiliàries (art. 10.1 LIS):	12.	13.
Correccions per deducció del preu d'adquisició originari de l'intangible corresponent a fons de comerç (art. 10.2 LIS):	14.	15.
Deducció de dotació per a l'amortització de l'intangible amb vida útil indefinida (art. 10.3 LIS):	16.	17.
Altres ajustaments d'amortització (perciseu-los: ……):	18.	19.

H5T011 21-1-2013

Pèrdues per deterioració del valor dels elements patrimonials (art. 11.1 LIS):		
- Pèrdues per deterioració dels crèdits derivades de les possibles insolvències dels deutors (art. 11.2 LIS):	20.	21.
- Pèrdues per deterioració dels valors representatius de la participació d'entitats que no cotitzin en un mercat regulat (art. 11.3 LIS):	22.	23.
- Pèrdues per deterioració dels valors representatius de la participació d'entitats que cotitzin en un mercat regulat (art. 11.3 LIS):	24.	25.
- Pèrdues per deterioració de valors representatius de deute admesos a cotització en mercats regulats (art. 11.4 LIS):	26.	27.
Correcció per provisions per retribucions al personal a llarg termini (art. 12.1 LIS):	28.	29.
Deducció per aplicació de provisions per retribucions al personal a llarg termini no deduïdes en exercicis anteriors (art. 12.2 LIS):		30.
Correcció per despeses inherents als riscos derivats de garanties de reparació i revisió (art. 12.3 LIS):	31.	32.
Despeses no deduïbles (art. 13 LIS):	33.	
- Retribució del patrimoni net (art. 13.1a LIS):	34.	
- Comptabilització de l'impost sobre societats (art. 13.1b LIS):	35.	
- Quotes de tributació satisfetes per (art 13.1c LIS):	36.	
- L'impost comunal sobre els rendiments arrendataris:	37.	
- L'impost comunal de radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals:	38.	
- L'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries:	39.	
- Multes i sancions penals i administratives (art. 13.1d LIS):	40.	
- Pèrdues del joc (art. 13.1e LIS):	41.	
- Donatius i liberalitats (art. 13.1f i g):	42.	
- Remuneracions a consellers i administradors (art. 13.2 LIS):	43.	44.
Diferència entre el valor normal de mercat dels elements transmesos i el seu valor a efectes comptables o fiscals (art. 15.3 LIS):	45.	46.
Diferència entre el valor normal de mercat dels elements adquirits i el valor comptable o fiscal dels lliurats (art. 15.3 LIS):	47.	48.
Valor normal de mercat de l'element patrimonial adquirit a títol lucratiu (art. 15.3):	49.	50.
Integració de l'excés del valor normal de mercat dels elements rebuts sobre el valor comptable o fiscal de la participació en les entitats que siguin sòcies o partíceps (art. 15.4 LIS):	51.	
Distribució de la prima d'emissió d'accions o participacions en les entitats que siguin sòcies o partíceps (art. 15.4 LIS):	52.	

Integració del valor normal de mercat dels elements rebuts en les entitats que siguin sòcies o partíceps (art. 15.5 LIS):	53.	54.
Diferència entre el valor normal de mercat dels elements rebuts i el valor comptable o fiscal de la participació anul·lada en la dissolució d'entitats i separació de les entitats que siguin socis o partíceps (art. 15.6 LIS):	55.	56.
Diferència entre el valor normal del mercat de la participació rebuda i el valor comptable o fiscal de la participació anul·lada en la fusió, absorció o escissió total o parcial (art.15.7 LIS):	57.	58.
Correccions per operacions realitzades entre persones o entitats vinculades (art. 16 LIS):	59.	60.
Diferència entre el valor normal de mercat i el valor comptable o fiscal dels elements patrimonials propietat d'una entitat resident fiscal al Principat d'Andorra que trasllada la seva residència fora del país (art. 17.1a LIS):	61.	62.
Diferència entre el valor normal de mercat i el valor comptable o fiscal dels elements patrimonials propietat d'una entitat resident fiscal al Principat d'Andorra que trasllada la seva seu de direcció efectiva fora del país (art. 17.1b LIS):	63.	64.
Diferència entre el valor normal de mercat dels elements patrimonials al moment en que es va adquirir la residència fiscal al Principat d'Andorra i el valor normal de mercat dels elements patrimonials quan l'entitat torni a traslladar la residència fiscal i/o la seu de direcció efectiva fora del país (art. 17.1c LIS):	65.	66.
Diferència entre el valor normal de mercat al moment de la transmissió i el valor normal de mercat al moment en què l'entitat va obtenir la residència fiscal, descomptades les amortitzacions que corresponguin, quan aquesta entitat transmet, posteriorment a l'obtenció de la residència, els seus elements patrimonials (art. 17.1c LIS):	67.	68.
Diferència entre el valor normal de mercat i el valor comptable o fiscal de les transmissions a un establiment permanent situat a l'estranger d'elements patrimonials que hagin estat prèviament afectes a la casa central d'una societat resident fiscal al Principat (art. 17.1d LIS):	69.	70.
Diferència entre el valor normal de mercat al moment de la transmissió i el valor normal de mercat al moment de posada en funcionament a Andorra per l'entitat que va obtenir la residència fiscal al Principat d'Andorra, descomptades les amortitzacions que corresponguin, quan aquesta entitat transmet a un establiment permanent situat a l'estranger elements patrimonials de la seva propietat al moment d'obtenir la residència (art. 17.1d LIS):	71.	72.
Efectes de substitució del valor comptable pel valor de mercat (art.18 LIS):	73.	74.
Correccions per imputació temporal d'ingressos i despeses (art. 19 LIS):	75.	76.
Eliminació de la doble imposició: rendes procedents d'entitats residents i no residents fiscals (dividends, parcitipacions en beneficis, transmissió de participació, etc.) (art. 20 LIS):	77.	
Eliminació de la doble imposició sobre beneficis atribuïbles a establiments permanents situats a l'estranger (art. 21 LIS):	78.	

Correccions a la base de tributació per l'aplicació del règim especial de societats que realitzen explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional (art. 23 LIS):	79.	80.
Correcció de les entitats parcialment exemptes per la no-deducció de les despeses imputables a l'obtenció de rendes exemptes, exclusivament o parcialment. (art. 8.3 LIS):	81.	
Correcció de les entitats parcialment exemptes de les rendes que han perdut la seva condició d'exempció (art. 8.3 LIS):	82.	
Resultat per arrendaments de béns immobles (art. 5.2 LIAE):	83.	84.
Resultat per compravenda d'immobles (art. 5.3 LIAE):	85.	86.
Resultat per retribucions per ser administrador o membre d'òrgans d'administració (art. 5.4 LIAE):	87.	88.
Altres:	89.	90.
Altres:	91.	92.
Altres:	93.	94.
BASE DE TRIBUTACIÓ (I)		95.

ANNEX 23. DECLARACIÓ DE L'IMPOST 800-D EXPLOTACIÓ INTERNACIONAL D'INTANGIBLES 0 INTERVENCIÓ EN EL COMERÇ INTERNACIONAL

Govern d'Andorra

Número. **800-D**

Explotació internacional d'intangibles o intervenció en el comerç internacional

1. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social: Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Base de tributació per determinació directa

Règim especial de societats que realitzen explotació internacional d'intangibles o interven en el comerç internacional (art. 23 LIS)

Número d'autorització: **1.**

Ingressos i despeses que resultin de:	Despeses	Ingressos
Concessió o autorització d'ús o cessió o llicència de drets sobre patents, dissenys, models i dibuixos industrials, marques, noms de domini i altres signes distintius de l'empresa, així com sobre altres drets de propietat industrial (art. 23.1a LIS)	2.	3.
Concessió o autorització d'ús o cessió o llicència de drets sobre plànols, fórmules o procediments secrets, de drets sobre informacions relatives a experiències industrials, comercials o científiques, incloses les tècniques i els mètodes de comercialització empresarial, o la concessió d'ús d'equips industrials, comercials o científics (art. 23.1b LIS)	4.	5.
Concessió o autorització d'ús o cessió o llicència de drets d'autor sobre obresliteràries, artístiques o científiques, incloses les produccions audiovisuals i els programes, les aplicacions i els sistemes informàtics, així com de drets connexos als drets als drets d'autor (art. 23.1c LIS)	6.	7.
Transmissió dels béns i drets a què es refereixen les lletres a), b) i c) de l'art. 23.1 (art. 23.1d LIS)	8.	9.
Activitat de compravenda internacional de mercaderies i de comissionista, agent o intermediari en general en compravendes internacionals de mercaderies i qualsevol altres tipus de béns, inclosos els immobles, situts fora de territori andorrà (art. 23.1e LIS)	10.	11.
Total	12.	13.

Base de tributació sense reducció (13-12) 14.

Reducció 80% 15.

Base de tributació (II) 20% (14-15) 16.

H5TD12 21/1/2013

ANNEX 24. DECLARACIÓ DE L'IMPOST 800-E TINENÇA DE PARTICIPACIÓ EN SOCIETATS ESTRANGERES

Govern d'Andorra

Número. **800-E**

Tinença de participacions en societats estrangeres

1. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Base de tributació per determinació directa

Règim especial de societats de tinença de participacions en societats estrangeres (art.38)

Número d'autorització: 1. .....

Obligats tributaris que tinguin la forma de societat anònima o limitada i que tinguin per objecte exclusiu la gestió i la tinença de participacions en societats estrangeres (art.38.1 LIS)

Dividends percebuts de participacions en altres societats i dels resultats

que obtinguin de la seva transmissió (art.38.3 LIS) 2. .....

Beneficis distribuïts amb càrrec a les rendes exemptes (art.38.4 LIS) 3. .....

Import per deduir (I) 4. .....

[013 21/1/2013

ANNEX 25. DECLARACIÓ DE L'IMPOST 800-F ENTITATS PARCIALMENT EXEMPTES

Govern d'Andorra

Número. **800-F**

Entitats parcialment exemptes

1. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Entitats parcialment exemptes *(identificació (art. 8.2 LIS))*

- ☐ 1 Fundacions sense ànim de lucre
- ☐ 2 Partits polítics
- ☐ 3 Associacions sense ànim de lucre regulades per la Llei qualificada d'associacions, del 29 de desembre del 2000
- ☐ 4 Consorcis
- ☐ 5 Escoles, instituts i escoles de formació professional de caràcter públic
- ☐ 6 Església catòlica i altres confessions
- ☐ 7 Universitats de caràcter públic
- ☐ 8 Col·legis professionals
- ☐ 9 Altres entitats culturals o socials de caràcter no lucratiu
- ☐ 10 Federacions amb finalitats no lucratives
- ☐ 11 Mútues d'accidents de treball i malalties professionals
- ☐ 12 Confederacions amb finalitats no lucratives
- ☐ 13 Unions amb finalitats no lucratives
- ☐ 14 Quarts
- ☐ 15 Sindicats
- ☐ 16 Cambra de Comerç, Indústria i Serveis

3. Rendes exemptes

17. Les que procedeixen de la realització d'activitats que en constitueixen l'objecte social o la finalitat, d'acord amb la seva legislació específica (art. 8.3 a LIS):	17.
18. Les derivades d'adquisicions i de transmissions a títol lucratiu, sempre que les unes i les altres es facin en compliment del seu objecte o de la seva finalitat específica, d'acord amb la legislació pròpia (art. 8.3 b LIS):	18.
19. Les que es posin de manifest en la transmissió onerosa de béns afectes a la realització de l'objecte o la finalitat específica quan el total del producte obtingut es destini a noves inversions relacionades amb aquest objecte o finalitat específica (art. 8.3 c LIS):	19.

20. Total 20.

Ingressos resultants d'activitats accessòries exempts si són inferiors a 10.000 euros anuals (art. 8.4 LIS)

Rendiments d'explotacions econòmiques:	21.
Rendes derivades del patrimoni:	22.
Rendes obtingudes en transmissions diferents de les exemptes:	23.
Altres *(*preciseu-los: ……*)*:	24.
Total	25.
Import per deduir (II)	26.

H5T014 21/1/2013

ANNEX 26. DECLARACIÓ DE L'IMPOST 800-H1 A 800-H19

Govern d'Andorra

Número. **800-H1**

Liquidació

1. Liquidació

NRT Grup: 1.

Suma de bases de tributació individuals (B.T. individuals de les societats del grup fiscal, abans de compensar B.T. negatives d'exercicis anteriors)	2 ·
Correccions a la suma de bases de tributació per diferiment de resultats interns	
Eliminació de resultats per operacions internes d'existències (H2 187)	3 ·
Incorporació de resultats per operacions internes d'existències (H6 170)	4 ·
Eliminació de resultats per operacions internes d'immobilitzat amortitzable (H2 188)	5 ·
Incorporació de resultats per operacions internes d'immobilitzat amortitzable (H6 171)	6 ·
Eliminació de resultats per operacions internes de terrenys (H2 189)	7 ·
Incorporació de resultats per operacions internes de terrenys (H6 172)	8 ·
Eliminació de resultats per transmissions internes de drets de crèdit i actius financers representatius de deute (H2 190)	9 ·
Incorporació de resultats per transmissions internes de drets de crèdit i actius financers representatius de deute (H6 173)	10 ·
Eliminació de resultats per transmissions internes d'instruments de patrimoni (H2 191)	11 ·
Incorporació de resultats per transmissions internes d'instruments de patrimoni (H6 174)	12 ·
Eliminació de resultats per operacions internes no incloses en els epígrafs anteriors (H2 192)	13 ·
Incorporació de resultats per operacions internes no incloses en els epígrafs anteriors (H6 175)	14 ·
Total correccions a la suma de bases tributàries per diferiment de resultats interns	15 ·
Altres correccions a la suma de bases tributàries	
Eliminació de dividends interns del grup fiscal susceptibles de deducció per doble imposició (H4 150)	16 ·
Eliminació de deterioraments de valor de participacions en fons propis d'empreses del grup fiscal (H5 113)	17 ·
Incorporació de deterioraments de valor de participacions en fons propis d'empreses del grup fiscal, eliminats en exercicis anteriors (H7 150)	18 ·
Altres correccions a la suma de bases tributàries individuals, no incloses en els epìgrafs anteriors (H9 150)	19 ·
Total altres correccions a la suma de bases tributàries	20 ·
BASE DE TRIBUTACIÓ GRUP (Base de tributació III)	21 ·

H5T017A 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800-H2**

Eliminacions I

1. Diferiment de resultats interns (Detall d'eliminacions de l'exercici)

NRT Grup: 1.

Tipus	Bé o servei transmés	NRT transmitent	NRT adquirent	Resultat eliminat
2	3	4	5	6
7	8	9	10	11
12	13	14	15	16
17	18	19	20	21
22	23	24	25	26
27	28	29	30	31
32	33	19	20	21
37	38	39	40	41
42	43	44	45	46
47	48	49	50	51
52	53	54	55	56
57	58	59	60	61
62	63	64	65	66
67	68	69	70	71
72	73	74	75	76
77	78	79	80	81
82	83	84	85	86
87	88	89	90	91
92	93	94	95	96
97	98	99	100	101
102	103	104	105	106
107	108	109	110	111
112	113	114	115	116
117	118	119	120	121
122	123	124	125	126
127	128	129	130	131
132	133	134	135	136
137	138	139	140	141
142	143	144	155	156
157	158	159	160	161
162	163	164	165	166
167	168	169	170	171
172	173	174	175	176
177	178	179	180	181
182	183	184	185	186

Total existències	EX	187
Total immobilitzat amortitzable	IA	188
Total terrenys	TE	189
Total dret de crèdit i actius financers representatius de deute	DE	190
Total instruments de patrimoni	IP	191
Total altres comptes	AC	192

H5T017B 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800-H3**

Eliminacions II

1. Diferiment de resultats interns (Detall d'eliminacions pendents d'incorporar a la finalització de l'exercici -excloses les eliminacions de l'exercici)

NRT Grup: 1.

Tipus	Bé o servei transmés	NRT transmitent	NRT adquirent	Resultat eliminat
2	3	4	5	6
7	8	9	10	11
12	13	14	15	16
17	18	19	20	21
22	23	24	25	26
27	28	29	30	31
32	33	19	20	21
37	38	39	40	41
42	43	44	45	46
47	48	49	50	51
52	53	54	55	56
57	58	59	60	61
62	63	64	65	66
67	68	69	70	71
72	73	74	75	76
77	78	79	80	81
82	83	84	85	86
87	88	89	90	91
92	93	94	95	96
97	98	99	100	101
102	103	104	105	106
107	108	109	110	111
112	113	114	115	116
117	118	119	120	121
122	123	124	125	126
127	128	129	130	131
132	133	134	135	136
137	138	139	140	141
142	143	144	155	156
157	158	159	160	161
162	163	164	165	166
167	168	169	170	171
172	173	174	175	176
177	178	179	180	181
182	183	184	185	186

Total existències		EX	187
Total immobilitzat amortitzable		IA	188
Total terrenys		TE	189
Total dret de crèdit i actius financers representatius de deute		DE	190
Total instruments de patrimoni		IP	191
Total altres Comptes		AC	192

H5T017C 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800-H4**

Eliminacions III

1. Altres correccions a la suma de bases de tributació (Eliminació de dividends interns del grup fiscal susceptibles per doble imposició)

NRT Grup: 1.

NRT de la societat que va distribuir el dividend	NRT de la societat que va percebre el dividend	Exercici del benefici del que procedeix el dividend	Dividend eliminat
2	3	4	5
6	7	8	9
10	11	12	13
14	15	16	17
18	19	20	21
22	23	24	25
26	27	28	29
30	31	32	33
34	35	36	37
38	39	40	41
42	43	44	45
46	47	48	49
50	51	52	53
54	55	56	57
58	59	60	61
62	63	64	65
66	67	68	69
70	71	72	73
74	75	76	77
78	79	80	81
82	83	84	85
86	87	88	89
90	91	92	93
94	95	96	97
98	99	100	101
102	103	104	105
106	107	108	109
110	111	112	113
114	115	116	117
118	119	120	121
122	123	124	125
126	127	128	129
130	131	132	133
134	135	136	137
138	139	140	141
142	143	144	145
146	147	148	149
Total			150

H5T017D 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800-H5**

Eliminacions IV

1. Altres correccions a la suma de bases de tributació (Eliminació de deterioraments de valor de participacions en fons propis d'empreses del grup)

NRT Grup: 1.

NRT de la societat titular de les accions o participacions deteriorades	NRT de la societat emissora de les accions o particpacions deteriorades	Deterioament de valor eliminat
2	3	4
5	6	7
8	9	10
11	12	13
14	15	16
17	18	19
20	21	22
23	24	25
26	27	28
29	30	31
32	33	34
35	36	37
38	39	40
41	42	43
44	45	46
47	48	49
50	51	52
53	54	55
56	57	58
59	60	61
62	63	64
65	66	67
68	69	70
71	72	73
74	75	76
77	78	79
80	81	82
83	84	85
86	87	88
89	90	91
92	93	94
95	96	97
98	99	100
101	102	103
104	105	106
107	108	109
110	111	112
Total		113

H5TU17E 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800-H6**

Incorporacions I

1. Diferiment de resultats interns (Detall d'incorporacions de l'exercici)

NRT Grup: 1.

Tipus	Bé o servei transmés	NRT transmitent	NRT adquirent	Exercici eliminació	Resulat incorporat mitjançant amortit i deterioraments de valor	Resultat incorporat per alienació de l'actiu o cancel·lació del crèdit	Total resultat incorporat
2	3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16	17
18	19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30	31	32 ·	33 ·
19	20	21	37	38	39	40	41
42	43	44	45	46	47	48	49
50	51	52	53	54	55	56	57
58	59	60	61	62	63	64	65
66	67	68	69	70	71	72	73
74	75	76	77	78	79	80	81
82	83	84	85	86	87 ·	88	89
90	91	92	93	94	95	96	97
98	99	100	101	102	103	104	105
106	107	108	109	110	111	112	113
114	115	116	117	118	119	120	121
122	123	124	125	126	127	128	129
130	131	132	133	134	135	136	137
138	139	140	141	142	143	144	145
146	147	148	149	150	151	152	153
154	155	156	157	168	159	160	161
162	163	164	165	166	167	168	169

Total existències	EX	170 ·	
Total immobilitzat amortitzable	IA	171 ·	
Total terrenys	TE	172 ·	
Total dret de crèdit i actius financers representatius de deute	DE	173 ·	
Total instruments de patrimoni	IP	174 ·	
Total altres comptes	AC	175 ·	

H ST017F 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800-H7**

Incorporacions II

1. Altres correccions a la suma de bases de tributació **(Incorporacions de deterioraments de valor de participacions en fons propis d'empreses del grup, eliminats en exercicis anteriors)**

NRT Grup: 1.

NRT de la societat titular de les accions o participacions deteriorades	NRT de la societat emissora de les accions o participacions deteriorades	Exercici en el qual es va eliminar el deteriorament de valor	Deteriorament de valor incorporat
2	3	4	5
6	7	8	9
10	11	12	13
14	15	16	17
18	19	20	21
22	23	24	25
26	27	28	29
30	31	32	33
34	35	36	37
38	39	40	41
42	43	44	45
46	47	48	49
50	51	52	53
54	55	56	57
58	59	60	61
62	63	64	65
66	67	68	69
70	71	72	73
74	75	76	77
78	79	80	81
82	83	84	85
86	87	88	89
90	91	92	93
94	95	96	97
98	99	100	101
102	103	104	105
106	107	108	109
110	111	112	113
114	115	116	117
118	119	120	121
122	123	124	125
126	127	128	129
130	131	132	133
134	135	136	137
138	139	140	141
142	143	144	145
146	147	148	149
Total			150

H5T017G 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800-H8**

Incorporacions III

1. Altres correccions a la suma de bases de tributació

Deterioraments de valor de participacions en fons propis d'empreses del grup, eliminats en exercicis anteriors, pendents d'incorporar a la finalització de l'exercici -excloses les eliminacions de l'exercici

NRT Grup: 1.

NRT de la societat titular de les accions participacions deteriorades	NRT de la societat emissora de les accions o participacions deteriorades	Exercici en el qual es va eliminar el deteriorament de valor	Deteriorament de valor pendent d'incorporació
2	3	4	5
6	7	8	9
10	11	12	13
14	15	16	17
18	19	20	21
22	23	24	25
26	27	28	29
30	31	32	33
34	35	36	37
38	39	40	41
42	43	44	45
46	47	48	49
50	51	52	53
54	55	56	57
58	59	60	61
62	63	64	65
66	67	68	69
70	71	72	73
74	75	76	77
78	79	80	81
82	83	84	85
86	87	88	89
90	91	92	93
94	95	96	97
98	99	100	101
102	103	104	105
106	107	108	109
110	111	112	113
114	115	116	117
118	119	120	121
122	123	124	125
126	127	128	129
130	131	132	133
134	135	136	137
138	139	140	141
142	143	144	145
146	147	148	149
Total			150

H5T017H 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800-H9**

Altres correccions

1. Altres correccions a la suma de bases de tributació (Altres correccions a la suma de bases de tributació individuals, no compreses en els apartats anteriors)

NRT Grup: 1.

NRT de la societat del grup que origina la correcció de la suma de BT	NRT de l'altra societat del grup que intervé en l'operació	Descripció de l'operació	Correció en la base tributària
2	3	4	5
6	7	8	9
10	11	12	13
14	15	16	17
18	19	20	21
22	23	24	25
26	27	28	29
30	31	32	33
34	35	36	37
38	39	40	41
42	43	44	45
46	47	48	49
50	51	52	53
54	55	56	57
58	59	60	61
62	63	64	65
66	67	68	69
70	71	72	73
74	75	76	77
78	79	80	81
82	83	84	85
86	87	88	89
90	91	92	93
94	95	96	97
98	99	100	101
102	103	104	105
106	107	108	109
110	111	112	113
114	115	116	117
118	119	120	121
122	123	124	125
126	127	128	129
130	131	132	133
134	135	136	137
138	139	140	141
142	143	144	145
146	147	148	149
Total			150

H5TU171 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800-H10**

Bases de tributació negatives pendents

1. Bases de tributació negatives del grup pendents de consolidació

NRT Grup: 1.

Bases de Tributació Negatives del Grup Pendents de Compensació

	Pendent d'aplicació a principi d'exercici	Aplicat en aquesta liquidació	Pendent d'aplicació en períodes futurs
Compensació de bases de tributació negatives			
Compensasió sobre la base de l'any	2	3	4
Compensasió sobre la base de l'any	5	6	7
Compensasió sobre la base de l'any	8	9	10
Compensasió sobre la base de l'any	11	12	13
Compensasió sobre la base de l'any	14	15	16
Compensasió sobre la base de l'any	17	18	19
Compensasió sobre la base de l'any	20	21	22
Compensasió sobre la base de l'any	23	24	25
Compensasió sobre la base de l'any	26	27	28
Compensasió sobre la base de l'any	29	30	31
Total de les bases de tributació negatives de períodes anteriors			32

H5T017J 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800-H11**

Pàgina ___ de ___

Bases de tributació negatives individuals pendents

1. Bases de tributació negatives del grup pendents de consolidació

NRT Grup: 1. NRT : 2. Raó social: 3.

Bases de tributació negatives del grup pendents de compensació (imputació individual)

	Pendent d'aplicació a principi d'exercici	Aplicat en aquesta liquidació	Pendent d'aplicació en períodes futurs
Compensació de bases de tributació negatives			
Compensació sobre la base de l'any	4.	5	6
Compensació sobre la base de l'any	7	8	9
Compensació sobre la base de l'any	10	11	12
Compensació sobre la base de l'any	13	24	15.
Compensació sobre la base de l'any	16.	17	18
Compensació sobre la base de l'any	19	20	21
Compensació sobre la base de l'any	22	23.	24
Compensació sobre la base de l'any	25	26	27.
Compensació sobre la base de l'any	31	32	33
Total de les bases de tributació negatives de períodes anteriors			34

NRT : 35. Raó social: 36.

Bases de tributació negatives del grup pendents de compensació (imputació individual)

	Pendent d'aplicació a principi d'exercici	Aplicat en aquesta liquidació	Pendent d'aplicació en períodes futurs
Compensació de bases de tributació negatives			
Compensació sobre la base de l'any	37.	38	39
Compensació sobre la base de l'any	40	41	42
Compensació sobre la base de l'any	43	44	45
Compensació sobre la base de l'any	46	47	48.
Compensació sobre la base de l'any	49.	50	51
Compensació sobre la base de l'any	52	53	54
Compensació sobre la base de l'any	55	56.	57
Compensació sobre la base de l'any	58	59	60.
Compensació sobre la base de l'any	61	62	63
Compensació sobre la base de l'any	64	65	66
Total de les bases de tributació negatives de períodes anteriors			67

H5TU17K 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800-H12**

Bases tributació negatives pendents anteriors grup

1. Bases de tributació negatives del grup pendents de consolidació abans d'incorporació al grup

NRT Grup: 1.

Bases de tributació negatives del grup pendents de compensació

	Pendent d'aplicació a principi d'exercici	Aplicat en aquesta liquidació	Pendent d'aplicació en períodes futurs
Compensació de bases de tributació negatives			
Compensasió sobre la base de l'any	2	3	4
Compensasió sobre la base de l'any	5	6	7
Compensasió sobre la base de l'any	8	9	10
Compensasió sobre la base de l'any	11	12	13
Compensasió sobre la base de l'any	14	15	16
Compensasió sobre la base de l'any	17	18	19
Compensasió sobre la base de l'any	20	21	22
Compensasió sobre la base de l'any	23	24	25
Compensasió sobre la base de l'any	26	27	28
Compensasió sobre la base de l'any	29	30	31
Total de les bases de tributació negatives de períodes anteriors			32

H5T0171.21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800-H13**

Pàgina ___ de ___

Bases tributació negatives individuals pendents anteriors grup

1. Bases de tributació negatives del grup pendents de consolidació abans d'incorporació al grup

NRT Grup: 1. NRT : 2. Raó social: 3.

Bases de tributació negatives del grup pendents de compensació (imputació individual)

	Pendent d'aplicació a principi d'exercici	**Aplicat en aquesta liquidació**	**Pendent d'aplicació en períodes futurs**
Compensació de bases de tributació negatives			
Compensasió sobre la base de l'any	4.	5	6
Compensasió sobre la base de l'any	7	8	9
Compensasió sobre la base de l'any	10	11	12
Compensasió sobre la base de l'any	13	24	15
Compensasió sobre la base de l'any	16.	17	18
Compensasió sobre la base de l'any	19	20	21
Compensasió sobre la base de l'any	22	23.	24
Compensasió sobre la base de l'any	25	26	27
Compensasió sobre la base de l'any	28	29	30
Compensasió sobre la base de l'any	31	32	33
Total de les bases de tributació negatives de períodes anteriors			34

NRT : 35. Raó social: 36.

Bases de tributació negatives del grup pendents de compensació (imputació individual)

	Pendent d'aplicació a principi d'exercici	**Aplicat en aquesta liquidació**	**Pendent d'aplicació en períodes futurs**
Compensació de bases de tributació negatives			
Compensasió sobre la base de l'any	37.	38	39
Compensasió sobre la base de l'any	40	41	42
Compensasió sobre la base de l'any	43	44	45
Compensasió sobre la base de l'any	46	47	48.
Compensasió sobre la base de l'any	49.	50	51
Compensasió sobre la base de l'any	52	53	54
Compensasió sobre la base de l'any	55	56.	57
Compensasió sobre la base de l'any	58	59	60.
Compensasió sobre la base de l'any	61	62	63
Compensasió sobre la base de l'any	64	65	66
Total de les bases de tributació negatives de períodes anteriors			67

H5TU17M 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800-H14**

Descripció del grup

1. Societats del grup en règim de consolidació fiscal

NRT Grup: 1.

Dades de la societat participant

NRT	Raó Social	Data d'incorporació al grup	Participació directa o indirecta al final de l'exercici %	Núm. declaració individual
2	3	4	5	6

Dades de les societats participades

NRT	Raó Social	Data d'incorporació al grup	Participació directa o indirecta al final de l'exercici %	Núm. declaració individual
7	8	9	10	11
12	13	14	15	16
17	18	19	20	21
22	23	24	25	26
27	28	29	30	31
32	33	19	20	21
37	38	39	40	41
42	43	44	45	46
47	48	49	50	51
52	53	54	55	56
57	58	59	60	61
62	63	64	65	66
67	68	69	70	71
72	73	74	75	76
77	78	79	80	81
82	83	84	85	86
87	88	89	90	91
92	93	94	95	96
97	98	99	100	101
102	103	104	105	106
107	108	109	110	111
112	113	114	115	116
117	118	119	120	121
122	123	124	125	126
127	128	129	130	131

H5T017N 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800-H15**

Conciliació

1. Conciliació de la consolidació de resultats i bases de tributació del grup

NRT Grup: 1.

2. Consolidació de resultats comptables

A. Resultats consolidats del grup fiscal en l'exercici, abans d'impostos	2 ·
B. Suma dels resultats de les societats del grup fiscal en l'exercici, abans d'impostos	3 ·
C. Diferència per consolidació de resultats (=A-B)	4 ·

3. Consolidació de bases tributàries

D. Base tributària del grup, abans de compensació tributàries negatives d'exercicis anteriors	5 ·
E. Suma de baes de tributació de les societats del grup fiscal abans de compensació de bases de tributació negatives d'exercicis anteriors	6 ·
F. Diferència per consolidació de bases tributàries (=D-E)	7 ·
G. DIFERÈNCIES ENTRE LA CONSOLIDACIÓ DE RESULTATS I LES BASES DE TRIBUTACIÓ (=C-F=G1+G2)	8 ·

4. Diferències en el diferiment de resultats interns

Per operacions internes de béns i serveis activats en existències en l'empresa adquirent	9 ·
Per operacions internes de béns i serveis activats en immobilitzat amortitzable en l'empresa adquirent	10 ·
Per operacions internes de béns i serveis activats en terrenys en l'empresa adquirent	11 ·
Per transmissions internes de drets de crèdit i actius financers representatius de deute	12 ·
Per transmissions internes d'actius financers representatius de fons propis	13 ·
Per operacions internes no compreses en els epígrafs anteriors	14 ·
G1. Total diferències per diferiment de resultats interns	15 ·

5. Diferències per altres conceptes

Per elimianció dels dividends interns del grup fiscal	16 ·
Per eliminació de deterioraments de valor de participacions en fons propis d'empreses del grup	17 ·
Per incorporació de deterioraments de valor de participacions en fons propis del grup	18 ·
Per fons de comerç de consolidació i deferència negativa de consolidació	19 ·
Per altres conceptes no compresos en els apartats anteriors	20 ·
G2. Total diferències per altres conceptes	21 ·

H5T017O 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800-H16**

Detall bases de tributació

1. Bases de tributació individuals de les societats del grup

NRT Grup: 1.

NRT	Raó Social	Import net xifra de negocis	Resultat de l'exercici	Correcció neta per Impost de Societats	Altres correccions al resultat comptable	Bases tributació de compensació de BT negatives de exc. ant.
Dades de la societat participant						
2	3	4	5	6	7	8
Dades de les societats participades						
9	10	11	12	13	14	15
16	17	18	19	20	21	22
23	24	25	26	27	28	29
30	31	32	33	34	35	36
37	38	39	40	41	42	43
44	45	46	47	48	49	50
51	52	53	54	55	56	57
58	59	60	61	62	63	64
65	66	67	68	69	70	71
72	73	74	75	76	77	78
79	80	81	82	83	84	85
86	87	88	89	90	91	92
93	94	95	96	97	98	99
100	101	102	103	104	105	106
107	108	109	110	111	112	113
114	115	116	117	118	119	120
121	122	123	124	125	126	127
128	129	130	131	132	133	134
135	136	137	138	139	140	141
142	143	144	145	146	147	148
149	150	151	152	153	154	155
156	157	158	159	160	161	162
163	164	165	166	167	168	169

H5T017P 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800-H17**

Aplicació del resultat

1. Aplicació de resultats consolidats

NRT Grup: 1.

Base de repartiment

Saldo del compte de pèrdues i guanys consolidat	2
Romanent i reserves que s'apliquen	3
Total	4

Aplicació

A reserves	5
Dividends consolidats (exclosos repartiments entre societats del grup fiscal)	6
A romanent i altres	7
A compensació de pèrdues d'exercicis anteriors	8
Total	9

H5T017Q 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800-H18**

Detall deduccions quota (I)

1. Deduccions a la quota de tributació

NRT Grup: 1.

NRT	Raó Social	Quota de tributació satisfeta per l'impost comunal sobre els rendiments arrendataris	Quota de tributació satisfeta per l'impost comunal sobre la radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals	Quota de tributació satisfeta per l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries	Quota de tributació de rendes obtingudes i gravades a l'estranger
Dades de la societat participant					
2	3	4	5	6	7
Dades de les societats participades					
8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30	31
32	33	34	35	36	37
38	39	40	41	42	43
44	45	46	47	48	49
50	51	52	53	54	55
56	57	58	59	60	61
62	63	64	65	66	67
68	69	70	71	72	73
74	75	76	77	78	79
80	81	82	83	84	85
86	87	88	89	90	91
92	93	94	95	96	97
98	99	100	101	102	103
104	105	106	107	108	109
110	111	112	113	114	115
116	117	118	119	120	121
122	123	124	125	126	127
128	129	130	131	132	133
134	135	136	137	138	139
140	141	142	143	144	145

H5T017S 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. 800-H19

Detall deduccions quota (II)

1. Deduccions a la quota de tributació

NRT Grup: 1.

NRT	Raó Social	Deducció per insuficiència de quota de tributació	Deducció per crreació de llocs de treball	Deducció per noves inversions	Deducció per insuficiència de quota de tributació per deducció per creació de llocs de treball i per noves inversions
Dades de la societat participant					
2	3	4	5	6	7
Dades de les societats participades					
8	9	10	11	12	13
14	15	16	17	18	19
20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30	31
32	33	34	35	36	37
38	39	40	41	42	43
44	45	46	47	48	49
50	51	52	53	54	55
56	57	58	59	60	61
62	63	64	65	66	67
68	69	70	71	72	73
74	75	76	77	78	79
80	81	82	83	84	85
86	87	88	89	90	91
92	93	94	95	96	97
988	99	100	101	102	103
104	105	406	107	108	109
110	111	112	113	114	115
116	117	118	119	120	121
122	123	124	125	126	127
128	129	130	131	132	133
134	135	136	137	138	139
140	141	142	143	144	145

H5T017R 21/1/2013

ANNEX 27. DECLARACIÓ SIMPLIFICADA DE L'IMPOST 850-A RÈGIM DE DETERMINACIÓ DIRECTA

Govern d'Andorra

Número. **850-A**

Declaració simplificada per al règim de determinació directa

Declaració únicament vàlida per una xifra total d'ingressos anuals inferior als 600.000 euros

1. Tipus de declaració

☐ IS (Impost sobre Societats) ☐ IAE (Impost sobre la renda d'Activitats Econòmiques)

☐ IRNR (Impost sobre la Renda dels No Residents; establiments permanets)

2. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

Exercici econòmic (dia/mes/any): del / / al: / /

☐ Substitutiva: Declaració original:

3. Càlcul de l'impost

1. Resultat comptable abans d'impost: **1.**.....

Aquest resultat inclou retribucions d'administrador/s o membre/s d'òrgans d'administració de societats o altres entitats?:2. ☐ Sí 3. ☐ No

Diferències permanents per sumar: 4.....

Diferències permanents per minorar: 5.....

Diferències temporals per sumar: 6.....

Diferències temporals per minorar: 7.....

(-) Compensació de bases de tributació negatives: 8.....

☐ Reducció de la base de tributació (- 40.000 € únicament IAE): 9.....

Base de tributació / Base de liquidació: 10.....

11..... Tipus de gravamen: ☐ 10 % 12.....

13..... ☐ 5 % *(1)* 14.....

15..... ☐ 0 % 16.....

Quota de tributació: 17.....

Deduccions i bonificacions a minorar: 18.....

(1) Sobre la base de tributació compresa entre 0 i 50.000€, per als obligats tributaris d'aquest impost que es contitueixin com a nous empresaris d'una activitat empresarial o professional i que tinguin uns ingressos inferiors a 100.000 euros, durant els 3 primers anys.

H5T016A 21/1/2013

Quota de liquidació *(no pot ser negativa i com a mínim es consigna l'import zero)***:** 19. .....

Reducció quota *(50 % de reducció per al primer any d'aplicació de l'impost)*: 20. .....

Pagament a compte: 21.núm: ..... 22. .....

Augment per pèrdua de deduccions i bonificacions: 23. .....

Quota diferencial (+/-): 24. .....

5. Càlcul de la quota diferencial en el cas de declaració substitutiva

Quota diferencial de la declaració original: 25. ..... (24-25): .....

6. Devolució

26. Import:

27. ☐ Xec

28. ☐ Transferència: IBAN: AD|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|
Si és diferent del consignat en la declaració censal

7. Ingrés

29. ☐ Efectiu 30. ☐ Targeta

31. ☐ Xec número: 32. Entitat bancària del xec:

33. ☐ Transferència Núm: 34. Entitat bancària:

35. ☐ Domiciliació : IBAN: AD|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|_|
Si és diferent del consignat en la declaració censal

36. Titular del compte:

37. ☐ Certificat de lliurament de béns núm.:

8. Pagament a compte proper exercici (50% de la quota de liquidació)

☐ Autoritzo el M.I. Govern d'Andorra a liquidar d'ofici el pagament a compte a la domiciliació bancària segons dades d'aquesta declaració, l'últim dia del mes de setembre vinent.

9. Declaració, data i signatura

El declarant manifesta que la quota diferencial consignada en aquesta declaració s'ha calculat d'acord amb el que estableixen les disposicions legals que regulen l'impost objecte d'aquesta declaració.

, d del

Nom i cognoms de la persona que declara:

Signatura de la persona que declara

ANNEX 28. DECLARACIÓ SIMPLIFICADA DE L'IMPOST 850-B RÈGIM DE DETERMINACIÓ OBJECTIVA

Govern d'Andorra

Número. **850-B**

Declaració simplificada per al règim de determinació objectiva

1. Tipus de declaració

☐ IS (Impost sobre Societats) ☐ IAE (Impost sobre la renda d'Activitats Econòmiques)

2. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social: Núm. de cens:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

Exercici econòmic (dia/mes/any): del / / al: / /

☐ Substitutiva: Declaració original:

3. Càlcul de l'impost

Rendiment net de l'activitat:

Xifra d'ingressos: 1. .....

- 2 % xifra retribucions administradors: 2. ..... 3. .....

Xifra d'ingressos: 4. .....

- 40 % xifra ingressos resta d'activitats: 5. ..... 6. .....

Xifra d'ingressos: 7. .....

- 80 % xifra ingressos activitats estrictament comercials: 8. ..... 9. .....

Suma de resultats extraordinaris i/o adquisicions lucratives afectes a l'activitat: **10.** .....

(-) Compensació de bases de tributació negatives: 11. .....

☐ Reducció de la base de tributació (- 40.000 € únicament IAE): 12. .....

Base de tributació / Base de liquidació: **13.** .....

14. ..... Tipus de gravamen: ☐ 10 % 15. .....

16. ..... ☐ 5 % *(1)* 17. .....

18. ..... ☐ 0 % 19. .....

Quota de tributació: 20. .....

Deduccions i bonificacions per minorar: 21. .....

Quota de liquidació *(no pot ser negativa i com a mínim es consigna l'import zero)*: **22.** .....

Reducció quota *(50 % de reducció per al primer any d'aplicació de l'impost)*: 23. .....

(1) Sobre la base de tributació compresa entre 0 i 50.000€, per als obligats tributaris d'aquest impost que es contitueixin com a nous empresaris d'una activitat empresarial o professional i que tinguin uns ingressos inferiors a 100.000 euros, durant els 3 primers anys.

H5T016B 21-1-2013

Pagament a compte: 24. ..... 25. núm.: .....

Augment per pèrdua de deduccions i bonificacions: 26. .....

Quota diferencial (+/-): **27.** .....

4. Càlcul de la quota diferencial en el cas de declaració substitutiva

Quota diferencial de la declaració original: 28. ..... (27-28): . .....

5. Devolució

29. Import:

30. ☐ Xec

31. ☐ Transferència: IBAN: AD _
Si és diferent del consignat en la declaració censal

6. Ingrés

32. ☐ Efectiu 33. ☐ Targeta

34. ☐ Xec número: 35. Entitat bancària del xec:

36. ☐ Transferència Núm: 37. Entitat bancària:

37. ☐ Domiciliació : IBAN: AD _
Si és diferent del consignat en la declaració censal

38. Titular del compte:

39. ☐ Certificat de lliurament de béns núm.:

7. Pagament a compte proper exercici (50% de la quota de liquidació)

☐ Autoritzo al M.I. Govern d'Andorra a liquidar d'ofici el pagament a compte a la domiciliació bancària segons dades d'aquesta declaració, l'últim dia del proper mes de setembre.

8. Declaració, data i signatura

El declarant manifesta que la quota diferencial consignada en aquesta declaració s'ha calculat d'acord amb el que estableixen les disposicions legals que regulen l'impost objecte d'aquesta declaració.

, d del

Nom i cognoms de la persona que declara:

Signatura de la persona que declara

ANNEX 29. DECLARACIÓ SIMPLIFICADA DE L'IMPOST 850-C COMPTE DE PÈRDUES I GUANYS

Govern d'Andorra

Número. **850-C**

Compte de pèrdues i guanys

Simplificat

1. Identificació

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Compte de pèrdues i guanys

Ingressos d'explotació		1.
Import net de la xifra de negoci	2.	
Altres ingressos d'explotació	3.	
Despeses d'explotació		**4.**
Consum de mercaderies, matèries primeres i altres materials	5.	
Despeses de personal	6.	
Amortització, deteriorament i resultats per venda o baixa de l'immobilitzat intangible i de l'immobilitzat tangible	7.	
Altres despeses d'explotació	8.	
RESULTAT DE L'EXPLOTACIÓ		**9.**
Ingressos i despeses financeres		
Ingressos financers	10.	
Despeses financeres		
RESULTAT FINANCER		**11.**
RESULTAT DE LES OPERACIONS		**12.**
Altres ingressos i despeses no recurrents		13.
Altres ingressos no recurrents	14.	
Altres despeses no recurrents	15.	
RESULTAT ABANS D'IMPOSTOS		**16.**
Impost sobre beneficis		17.
Resultat de l'exercici:		18.

H5T016C 21-1-2013

ANNEX 30. DECLARACIÓ SIMPLIFICADA DE L'IMPOST 850-D BALANÇ

Govern d'Andorra

Número. **850-D**

Balanç

Simplificat

1. Balanços

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

Balanç: actiu		**Balanç: patrimoni net i passiu**	
ACTIU NO CORRENT	1.	**PATRIMONI NET**	11.
Immovilitzat intangible	2.	Capital	12.
Immobilitzat tangible	3.	Reserves / Aportacions / Resultats d'exercicis anteriors	13.
Altre immobilitzat	4.	Resultat de l'exercici	14.
		Dividend a compte	15.
ACTIU CORRENT	5.	**PASSIU NO CORRENT**	16.
Existències	6.	Deutes amb entitats de crèdit	17.
Crèdits i comptes per cobrar a curt termini	7.	Altres deutes a llarg termini	18.
Tresoreria	8.	**PASSIU CORRENT**	19.
Altres actius corrents	9.	Deutes amb entitats de crèdit	20.
		Altres deutes a curt termini	21.
Total actiu	10.	Total patrimoni net i passiu	22.

H5T016 21-1-2013

L'IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES ACTIVITATS ECONÒMIQUES

ÍNDEX

Introducció dels autors 271
La Llei 96/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques i les seves modificacions posteriors 271
Exposició de motius 273
La Llei 96/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques. 273
Llei 19/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 96/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques 274
Article 1. Naturalesa 276
Article 2. Àmbit d'aplicació espacial 276
Article 3. Tractats i convenis 277
Article 4. Fet generador 278
Article 5. Activitats econòmiques 278
Article 6. Presumpció de rendes 284
Article 7. Obligats tributaris 285
Article 8. Residència fiscal i domicili fiscal 288
Article 9. Individualització de rendes 291
Article 10. Concepte de base de tributació 292
Article 11. Determinació de la base de tributació 296
Article 12. Normes per a la determinació de la renda en el règim de determinació directa 297
Article 13. Règim especial de determinació objectiva de la base de tributació 303
Article 14. Béns i drets destinats a una activitat econòmica 309
Article 15. Valoració de les operacions 312
Article 16. La base de liquidació: Reducció de la base de tributació 313
Article 17. Bases de tributació negatives 315
Article 18. Període impositiu 317
Article 19. Meritació 318
Article 20. Imputació temporal 318
Article 21. Tipus de gravamen 319
Article 22. Quota de tributació 320
Article 23. Quota de liquidació i deducció per eliminar la doble imposició interna i internacional 321
Article 24. Deducció per creació de llocs de treball i per inversions 326
Article 25. Pagament a compte 330
Article 26. Deducció del pagament a compte i quota diferencial 332
Article 27. Registre tributari 333
Article 28. Baixa provisional en el Registre tributari 334
Article 29. Obligació de col·laboració 335
Article 30. Declaracions 336
Article 31. Autoliquidació i ingrés del deute tributari 336
Article 32. Liquidació provisional 337

Article 33. Devolució d'ofici 338
Article 34. Facultats del ministeri encarregat de les finances per determinar la base de tributació 339
Article 35. Infraccions 339
Article 36. Modalitats d'infraccions 340
Article 37. Sancions 341
Article 38. Notificacions i recursos de les infraccions 342
Article 39. Jurisdicció competent 343
Disposició addicional primera. Reducció pel primer any d'aplicació de la Llei 343
Disposició addicional segona. Beneficis fiscals per la creació de petites empreses durant els tres primers anys. 344
Disposició transitòria. Pagament a compte durant el primer any d'aplicació de l'impost 345
Disposició final primera. Modificació de la Llei de bases de l'ordenament tributari 346
Disposició final segona. Actualització dels imports 347
Disposició final tercera. Habilitació normativa 347
Disposició final quarta. Aplicació de l'impost 348
Disposició final cinquena. Entrada en vigor 348
ANNEXOS 349
Annex 1. Reglament de l'impost 350
Annex 2. Declaració censal - 001 362
Annex 3. Declaració censal: NRT 001-A 363
Annex 4. Declaració censal - Domicilis 001-B 364
Annex 5. Declaració censal - Dades bancàries 001-C 365
Annex 6. Declaració censal: Explotació d'intangibles o comerç internacional 001-D 366
Annex 7. Declaració censal: Gestió i inversió financera intragrup 001-E 367
Annex 8. Declaració censal: Determinació objectiva de la base de tributació 001-F 368
Annex 9. Declaració censal: Consolidació tributària 001-G 369
Annex 10. Declaració censal: Tinença de participacions en societats estrangeres 001-H 370
Annex 11. Declaració censal: Entitats parcialment exemptes 001-I 371
Annex 12. Pagament a compte 810-A 372
Annex 13. Sol·licitud de modificació de pagament a compte 820 374
Annex 14. Autorització de representació 376
Annex 15. Declaració de l'impost sobre la renda d'activitats econòmiques 800 377
Annex 16. Declaració de l'impost 800-A1 Compte de pèrdues i guanys (normal) 389
Annex 17. Declaració de l'impost 800-A2 Estat de canvis del patrimoni net (normal) 390
Annex 18. Declaració de l'impost 800-A3 Balanç (normal) 391
Annex 19. Declaració de l'impost 800-C Base de tributació per determinació directa 392
Annex 20. Declaració de l'impost 800-G Altres activitats econòmiques subjectes a l'IAE 396
Annex 21. Declaració simplificada de l'impost 850-A Règim de determinació directa 398
Annex 22. Declaració simplificada de l'impost 850-B Règim de determinació objectiva 400
Annex 23. Declaració simplificada de l'impost 850-C Compte de pèrdues i guanys 402
Annex 24. Declaració simplificada de l'impost 850-D Balanç 403

INTRODUCCIÓ DELS AUTORS

La Llei 96/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques i les seves modificacions posteriors

El 29 de desembre de 2010, el Consell General va aprovar la Llei 96/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, modificada posteriorment per la Llei 19/2011 de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 96/2010, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

Aquestes Lleis introdueixen dins l'ordenament jurídic andorrà una nova figura impositiva, que va entrar en vigor l'1 de gener de 2012, la finalitat de la qual és modernitzar l'economia del Principat d'Andorra. Aquesta normativa està adaptada als estàndards internacionals que es volen assolir amb la modernització i internacionalització del sistema tributari que s'està portant a terme durant aquests darrers anys a Andorra.

La introducció d'aquest nou impost també resulta a conseqüència de la implantació de l'impost sobre societats. En aquest sentit, també són objecte de tributació els rendiments derivats de la realització d'activitats econòmiques i empresarials obtinguts per persones físiques residents a Andorra, encara que aquestes persones no hagin optat per constituir una forma societària. D'aquesta manera, s'ha intentat evitar un tracte discriminatori a una mateixa tipologia de rendiments en funció del seu perceptor (persona física o persona jurídica).

Aquest impost (IAE) s'ha estructurat d'acord amb els estàndards internacionals, amb l'objectiu de facilitar la resolució de futures negociacions dels convenis de no doble imposició. L'articulat d'aquesta Llei i la seva modificació posterior van seguir els principis rectors ja esmentats en l'impost sobre societats; tot i això, es va considerar que concorrien certes especificitats en la seva estructura que van exigir desenvolupar-les en un text legislatiu independent.

La regulació dels mecanismes per a l'eliminació de la doble imposició internacional i econòmica s'ha inspirat en els models europeus, i especialment en el context de l'OCDE, en consonància amb el principi de compatibilitat internacional en què es va inspirar l'impost. Malgrat això, la Llei també incorpora certs límits per evitar l'ús abusiu d'aquests mecanismes d'eliminació de la doble imposició.

Els autors d'aquest manual pràctic sobre els impostos directes a Andorra volem remarcar el caràcter sintètic d'aquest impost, de manera que sotmet a gravamen de forma unitària tota la renda obtinguda per les persones físiques residents fiscals en territori andorrà com a resultat del desenvolupament d'una activitat econòmica.

De la mateixa manera que l'impost sobre societats, són lleis que pretenen reflectir en l'articulat el principi de transparència, fet que exigeix unes normes impositives clares i intel·ligibles perquè la seva aplicació s'efectuï amb la màxima seguretat jurídica per als subjectes passius. Un dels objectius que va perseguir el text legislatiu és que la seva aplicació fos clara i senzilla, pensant en totes aquelles persones físiques que exerceixen una activitat econòmica al Principat d'Andorra.

Amb aquesta voluntat de simplificació del text legislatiu, l'1 de desembre de 2011, el Consell General va aprovar la Llei 19/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 96/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques. Aquesta modificació de la Llei no ha representat grans canvis en el fons i en l'estructura que regulava aquesta figura tributària, sinó que la seva finalitat és adaptar la Llei a les especificitats andorranes, així com donar un més gran compliment i confort als estàndards internacionals.

El legislador va ser conscient que aquesta modificació de l'impost incidia de forma directa en el teixit empresarial andorrà, fet que es va tenir en compte perquè no repercutís de forma negativa en l'economia dels empresaris i professionals del Principat d'Andorra.

A més, volem remarcar que la modificació de la Llei, i de la mateixa manera que es va fer aplicar amb la modificació de l'impost sobre societats, el legislador va introduir un règim especial de determinació objectiva de la base de tributació. La raó era clara: simplificar el càlcul de la base de tributació per a petits empresaris, establint un percentatge

estimatiu de les seves depeses, fet que havia d'ajudar-los a calcular el tribut i a l'Administració, poder-los controlar.

Per aquest motiu, en la modificació de la Llei es van corregir certes deficiències tècniques per tal de garantir el funcionament correcte i eficient de l'impost. Així mateix, es van introduir certs incentius fiscals, com ara la deducció per creació de llocs de treball i per les noves inversions, amb la finalitat d'incentivar el creixement del teixit empresarial.

Així mateix, el Govern d'Andorra, amb l'objectiu d'unificar tot el text legislatiu de l'impost, va publicar un text refós sense caràcter oficial. Aquest text és el que hem reproduït en aquest manual i hi hem inclòs comentaris per aclarir el text normatiu amb les interpretacions legislatives dels autors així com exemples pràctics. En aquest sentit, els autors del manual volem precisar que davant de certs dubtes interpretatius, s'ha acudit al dret comparat dels països del nostre entorn atesa la semblança dels textos normatius.

El text refós de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques (identificat com la Llei 96/2010 del 29 de desembre) s'estructura en 39 articles, dues disposicions addicionals, una disposició transitòria i cinc disposicions finals.

Aquest manual pràctic sobre els impostos directes i, concretament aquesta apartat del manual sobre la Llei de l'impost de la renda de les activitats econòmiques, recull totes les modificacions previstes en la Llei 19/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 96/2010, del 29 de desembre, de l'IAE.

El manual s'ha elaborat amb l'objectiu de presentar de manera simplificada i entenedora el nou règim fiscal, il·lustrant-ne l'aplicació amb nombrosos exemples i casos pràctics, i incorporant en tot moment les últimes modificacions legislatives a través dels seus Reglaments. Així mateix, s'hi inclouen com a annexos els formularis aprovats per aquest impost; declaracions censals, la liquidació de l'impost i la reproducció del Reglament d'aplicació de l'impost de la renda de les activitats econòmiques.

A continuació, i per tal de facilitar la comprensió de la legislació al lector, reproduïm les exposicions de motius de les esmentades Lleis sobre l'IAE.

EXPOSICIÓ DE MOTIUS

La Llei 96/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques

I. JUSTIFICACIÓ DE LA CREACIÓ DE L'IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES ACTIVITATS ECONÒMIQUES

La implantació a Andorra de l'impost sobre societats exigeix que es regulin també els beneficis obtinguts per residents quan aquests no hagin adoptat, per la realització de les seves activitats, forma societària. Es tracta així d'evitar un tractament fiscal discriminatori entre els rendiments obtinguts per persones jurídiques i els obtinguts per persones físiques.

L'impost s'estructura d'acord amb els estàndards definits internacionalment i, especialment, en el context de l'Organització de Cooperació i Desenvolupament Econòmic (OCDE) per facilitar la positiva resolució de les futures negociacions per signar convenis per evitar la doble imposició.

La modernització del marc fiscal amb la introducció de les figures tributàries vigents als estats membres de la Unió Europea suposa la supressió de taxes i altres figures impositives que deixen de tenir sentit; així, la derogació, que estableix la Llei de l'impost sobre societats, de la Llei de la taxa sobre el Registre de Titulars d'Activitats Econòmiques, del 20 de desembre de 1995, beneficia també els obligats tributaris d'aquesta Llei.

II. PRINCIPIS RECTORS DE L'IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES ACTIVITATS ECONÒMIQUES

L'articulat de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques segueix els principis rectors de l'impost sobre societats; tanmateix existeixen especificitats en la seva estructuració que exigeixen per a una major claredat legislativa un text independent.

A l'hora d'articular les normes de l'impost, s'ha tractat de portar fins a les últimes conseqüències el principi de transparència, el qual exigeix que les normes impositives siguin clares i intel·ligibles, de manera que la seva aplicació pugui efectuar-se amb la màxima seguretat jurídica per als subjectes passius. S'ha fugit intencionadament de les solucions especialment complexes que hom pot trobar en molts ordenaments, amb la finalitat de permetre que les persones físiques que exerceixen una activitat econòmica al Principat d'Andorra puguin aplicar un impost que no els causi problemes per la seva complexitat normativa.

III. ASPECTES FONAMENTALS DE L'IMPOST SOBRE LA RENDA DE LES ACTIVITATS ECONÒMIQUES

L'impost sobre la renda de les activitats econòmiques té caràcter sintètic, de manera que sotmet a gravamen de forma unitària tota la renda obtinguda per les persones físiques residents fiscals en territori andorrà que duen a terme una activitat econòmica. El caràcter sintètic de l'impost en simplifica l'aplicació per part dels subjectes passius i permet una adequació més gran d'aquest tribut amb el principi de neutralitat.

En matèria de base de tributació es dóna la possibilitat d'efectuar una estimació simplificada de les despeses a deduir per simplificar la gestió de l'impost per part dels obligats tributaris.

La regulació dels mecanismes per a l'eliminació de la doble imposició internacional i econòmica s'inspira en els models europeus més desenvolupats, en línia amb el principi de compatibilitat internacional que inspira l'impost. També s'han incorporat aquí disposicions per evitar l'ús abusiu d'aquests mecanismes d'eliminació de la doble imposició.

Formalment la Llei s'estructura en 39 articles, dues disposicions addicionals, una disposició transitòria i cinc disposicions finals.

Llei 19/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 96/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques

L'aprovació de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques suposa la introducció d'una nova figura impositiva en el sistema tributari andorrà que té una gran transcendència tant pel que fa a l'economia interna com a les relacions econòmiques internacionals. No obstant això, s'ha de tenir en compte que aquest tribut incideix d'una forma molt directa en el teixit empresarial del Principat, fet que obliga a prestar atenció que no repercuteixi de forma negativa en el creixement de l'economia andorrana. D'altra banda, s'han detectat algunes deficiències tècniques en el text de la Llei que convé esmenar per tal de garantir el funcionament correcte i eficient del tribut.

L'objecte d'aquest Projecte de llei és modificar la llei que regula l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, en concret es modifiquen alguns aspectes tècnics en correlació amb les modificacions que introdueix la Llei de modificació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats.

Les modificacions més significatives són les següents: en primer lloc, es clarifica el concepte d'activitat econòmica per atorgar-li més seguretat jurídica i delimitar quan s'han de considerar activitat econòmica les activitats d'arrendament i de compravenda de béns immobles, fixant uns límits quantitatius respecte a l'import dels lloguers i les unitats objecte de venda, respectivament. Atès que la Llei de modificació de la Llei de l'impost sobre societats determina que les retribucions dels administradors o els membres dels òrgans d'administració de les entitats andorranes són contraprestacions derivades d'una relació de caràcter mercantil, aquestes retribucions s'han d'integrar com a renda d'una activitat econòmica. Així, quan els estatuts determinin l'obligació de retribució de l'òrgan d'administració, aquesta retribució ha de ser sempre deduïble de l'impost de societats, i per seguir el principi de neutralitat en el tribut, aquesta retribució de naturalesa mercantil es considera una renda procedent d'una activitat econòmica subjecta a aquest impost, quan el perceptor és una persona física.

En segon lloc, i de la mateixa manera que es fa amb l'impost sobre societats, s'introdueix un règim especial de determinació objectiva de la base de tributació en substitució del règim simplificat. La raó és clara, mentre que el sistema simplificat estableix que la presentació de la declaració de l'impost sigui més senzilla, el sistema de determinació objectiva realment simplifica el càlcul per determinar la base de tributació i estableix un percentatge estimatiu de les despeses per a petits empresaris, fet que ajuda els obligats tributaris a determinar el tribut i l'Administració a poder-los controlar. Aquest règim és voluntari, i per evitar-ne l'ús indegut es preveu que l'exercici de l'opció vinculi l'obligat tributari un mínim de tres anys, a excepció que no compleixi amb les condicions exigides per la Llei.

En tercer lloc, s'introdueixen incentius significatius respecte a la creació de llocs de treball i noves inversions, l'objectiu dels quals és incentivar el creixement del teixit empresarial de les empreses andorranes.

En quart lloc, se simplifica la regulació del pagament a compte i s'estableix l'obligació de pagament en el moment en què no s'hagi de fer la liquidació del tribut. També es regula l'obligació de fer un pagament a compte el primer any d'aplicació de l'impost. Aquest pagament, que no disposa de base ni quota de tributació de l'any anterior, es calcula sobre un percentatge que s'aplica al resultat comptable de l'exercici immediatament anterior. Pels obligats tributaris que s'acullin al règim especial de la determinació objectiva de la base de tributació, el percentatge de càlcul és diferent per cada tipus d'activitat i s'aplica sobre la xifra d'ingressos corresponent al darrer any.

La darrera modificació, que té una rellevància especial, estableix el mateix règim que el que preveu l'impost sobre societats respecte a les plusvàlues de naturalesa immobiliària. Així, les plusvàlues derivades de les transmissions de béns immobles o dels drets sobre els mateixos béns estan subjectes a l'impost sobre les plusvàlues. Tanmateix, la determinació de la base de tributació en l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques obliga a integrar dins la base de tributació els beneficis que procedeixen de les transmissions de béns immobles o de drets sobre els mateixos béns destinats a les activitats econòmiques, fet pel qual les plusvàlues derivades d'aquests béns estaran subjectes als dos tributs a la vegada. Amb l'objectiu d'evitar la doble imposició que es produeix per aquest fet, l'import de la quota satisfeta per l'impost sobre plusvàlues es dedueix totalment de la quota de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, inclús en els casos en què la quota del primer tribut sigui superior a la que correspon per

la plusvàlua en el segon tribut, el de l'impost sobre societats. Així, s'aconsegueix que no hi hagi doble imposició i es pugui mantenir el model de tributació actual dels guanys que procedeixen de béns o de drets d'aquesta naturalesa.

Aquesta Llei es compon de 9 articles i una disposició final.

I. Naturalesa i àmbit d'aplicació de l'impost

ARTICLE 1

NATURALESA

L'impost sobre les activitats econòmiques és un tribut de caràcter directe i naturalesa personal que grava, en els termes que estableix aquesta Llei, la renda derivada de la realització de les activitats econòmiques de les persones físiques residents a Andorra.

Comentari

L'IAE és un impost de caràcter directe que grava directament els rendiments obtinguts pels obligats tributaris de l'impost, els quals estan definits, com s'analitzarà més endavant, en l'article 7 de la Llei de l'IAE.

Així mateix, aquest impost és de naturalesa personal, la qual cosa implica que quedaran gravats per aquest impost la totalitat dels rendiments obtinguts pels obligats tributaris que hi estan subjectes. En aquest sentit, és important precisar que estaran gravades per aquest impost tant les rendes de les activitats econòmiques desenvolupades per l'obligat tributari dintre del Principat d'Andorra com les obtingudes fora del territori andorrà.

Exemple

- Un metge amb residència fiscal a Andorra es desplaça a un hospital de Barcelona per realitzar diagnòstics a diferents pacients en un mateix any.

  El metge, com a professional resident a Andorra, rep la consideració de contribuent de l'IAE. Atès que aquest impost té naturalesa personal, quedaran gravades totes aquelles rendes percebudes, incloses aquelles satisfetes per l'hospital de Barcelona.

- D'altra banda, un metge resident fiscal a Espanya es desplaça a l'hospital Nostra Senyora de Meritxell per realitzar algunes consultes concretes com a especialista.

  En aquest cas, aquest metge no és resident fiscal a Andorra i, per tant, no és contribuent de l'IAE, sinó que les seves rendes estan subjectes a l'IRNR. Com es veurà més endavant, aquest darrer impost té naturalesa real en lloc de personal. De manera que aquest metge no tributaria a Andorra per la totalitat dels rendiments obtinguts en el desenvolupament de la seva activitat sinó que només estarien subjectes a imposició andorrana les rendes obtingudes en dit territori. Per aquest motiu, aquest metge inclourà en la seva base de tributació de l'IRNR únicament els rendiments obtinguts de l'hospital Nostra Senyora de Meritxell.

ARTICLE 2

ÀMBIT D'APLICACIÓ ESPACIAL

L'impost sobre la renda de les activitats econòmiques s'aplica en tot el territori del Principat d'Andorra.

Comentari

Aquest impost resulta d'aplicació a tots els obligats tributaris residents al Principat d'Andorra que desenvolupin activitats econòmiques dintre l'esmentat territori, sempre que es compleixin els requisits exigits en els articles següents de la Llei de l'IAE.

ARTICLE 3

TRACTATS I CONVENIS

El que estableix aquesta Llei s'entén sense perjudici del que disposen els tractats i els convenis internacionals que han passat a formar part de l'ordenament intern.

Comentari

A conseqüència del procés d'internacionalització del qual és objecte el Principat d'Andorra, el Govern ha iniciat diversos processos de negociació de convenis i tractats internacionals en matèria tributària, entre els quals destaquen els convenis per evitar la doble imposició internacional.

A data de l'edició d'aquest manual, el Principat d'Andorra ha iniciat el procés de negociació del conveni per evitar la doble imposició amb França. Concretament, el mes d'abril de 2013, el Govern d'Andorra va signar amb el govern francès l'acord de no-doble imposició (CDI), pendent de ratificació per part del parlament francès així com de la publicació corresponent en els butlletins oficials d'ambdós països.

La voluntat del Govern d'Andorra és ampliar la ratificació d'aquests convenis amb altres països de l'entorn, en especial amb l'Estat espanyol, el qual també es troba en procés de negociació a la data d'edició d'aquest manual pràctic.

Una vegada els processos de negociació dels convenis esmentats anteriorment hagin finalitzat, els convenis s'integraran en l'ordenament jurídic andorrà a través de la seva publicació al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra. A partir d'aquest moment, les disposicions d'aquests convenis seran de plena aplicació i, tindran prevalença, en cas de contradicció, sobre les disposicions pròpies de la norma interna andorrana.

Exemple

Amb efectes merament il·lustratius, suposem que Andorra ha firmat un CDI amb Alemanya. En aquest conveni s'estableix que els rendiments empresarials i professionals seran objecte de tributació en l'Estat de residència fiscal del prestador del servei.

De manera que, en el supòsit d'una persona alemanya que presta un servei a una empresa resident a Andorra, el rendiment obtingut seria objecte de tributació a Alemanya (el país de residència del prestador del servei).

No obstant això, la normativa interna vigent al Principat d'Andorra (la Llei de l'IAE i la Llei de l'IRNR) estipula que aquest servei ha de ser gravat a Andorra. Davant aquesta contradicció, en aplicació del que estableix l'article 3, prevaldria tot allò disposat en el CDI, i, per tant, aquests rendiments només serien objecte de tributació a Alemanya.

II. El fet generador

ARTICLE 4

FET GENERADOR

Constitueix el fet generador l'obtenció de renda procedent de la realització d'activitats econòmiques per part de l'obligat tributari, amb independència del lloc on s'hagi produït i sigui quina sigui la residència fiscal del pagador.

Comentari

El fet generador és un element tributari de l'impost que determina la tipologia i la naturalesa dels rendiments obtinguts pels obligats tributaris que estaran gravats per cadascun dels impostos d'aplicació.

En el cas concret de l'IAE, el fet generador de l'impost són les activitats econòmiques desenvolupades pels obligats tributaris de l'impost, els quals es troben definits en l'article 7. Com es veurà posteriorment, el concepte d'activitat econòmica que queda gravada per l'IAE està definit en l'article 5.

De la redacció literal d'aquest article 4, se'n desprèn que estan gravades per l'impost aquelles rendes obtingudes per l'obligat tributari tant si aquestes activitats econòmiques s'han desenvolupat dins del Principat d'Andorra com si es deriven d'activitats realitzades en l'àmbit internacional. En aquest punt, cal recordar que aquest impost és de naturalesa personal, per la qual cosa els rendiments derivats del fet generador estaran gravats per aquest impost amb independència del seu origen. És a dir, tant si el pagador és resident a Andorra com si no ho és i amb indiferència si l'activitat econòmica que dóna lloc al rendiment gravat per l'impost s'ha desenvolupat efectivament en territori andorrà o no.

D'altra banda, s'ha de prendre en consideració que estaran subjectes a l'impost aquelles rendes que addicionalment compleixin la resta dels elements tributaris que el defineixen, els quals s'aniran analitzant en els articles següents,

ARTICLE 5

ACTIVITATS ECONÒMIQUES

1. Són activitats econòmiques les que impliquen l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i

humans o d'algun d'aquests factors de producció, amb la finalitat d'intervenir en la producció o la distribució de béns o en la prestació de serveis.

2. L'activitat d'arrendament de béns immobles només té la consideració d'activitat econòmica quan les rendes brutes dels lloguers superin la xifra de 40.000 euros a l'any per la totalitat dels immobles que llogui l'obligat tributari.

3. L'activitat de compravenda d'immobles en nom propi només té la consideració d'activitat econòmica a partir del moment en què es facin més de cinc transmissions de béns immobles durant el període impositiu.

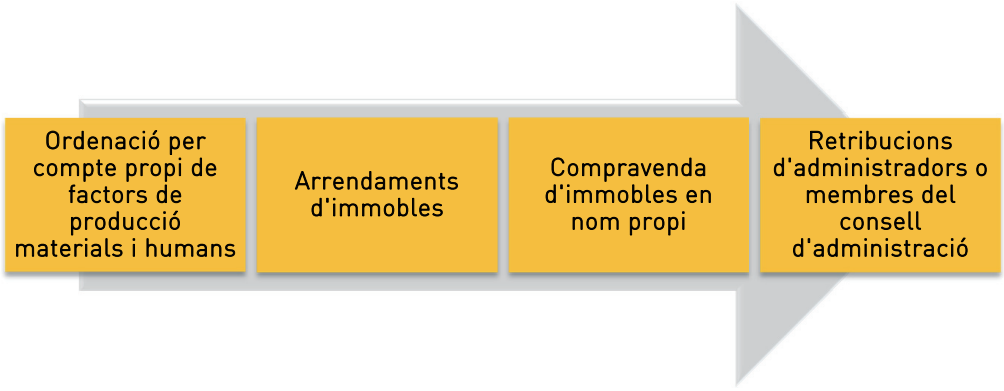
4. També es consideren activitats econòmiques les retribucions que obtenen les persones físiques per ser administradors o membres dels òrgans d'administració de societats mercantils o d'altres entitats.

Comentari

Una vegada s'han establert els tipus d'activitats que donen lloc a la meritació de l'IAE, és a dir, el desenvolupament d'activitats econòmiques, el pas següent és definir el concepte d'activitat econòmica per tal de delimitar quines activitats s'entenen incloses dintre el fet generador de l'impost.

Amb aquesta finalitat, s'ha d'acudir a la redacció de l'article 5 de la Llei de l'IAE (anteriorment reproduït) així com a l'article 32 del Reglament de l'impost, el qual aclareix alguns aspectes de la definició d'activitat econòmica donada per la Llei.

Tenint en compte l'exposat anteriorment, s'entenen com a activitats econòmiques, i per tant, subjectes a l'IAE, aquelles indicades a continuació:



✓ Les que impliquen **l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans** o d'algun d'aquests factors de producció, amb la finalitat d'intervenir en la producció o la distribució de béns o en la prestació de serveis.

L'obligat tributari (persona física) desenvoluparà una activitat econòmica sempre que disposi d'una estructura pròpia que funcioni de manera autònoma, la finalitat de la qual és la producció o distribució de béns o la prestació de serveis. A aquests efectes, és necessari que aquesta estructura estigui integrada pels mitjans materials (instal·lacions) i/o humans (personal) necessaris per dur a terme l'activitat en qüestió.

A títol d'exemple podríem esmentar activitats com fusteria, perruqueria, transports de mercaderies, així com les professions d'advocat, metge, dentista, arquitecte, enginyer, etc.

✓ **L'arrendament d'immobles** sempre que les rendes brutes derivades d'aquest tipus d'activitat superin la xifra anual de 40.000 euros.

Quant al cas concret de l'arrendament d'immobles, cal tenir present que la normativa estableix que l'arrendament d'immobles constitueix en si mateix una activitat econòmica a efectes de l'impost. Aquesta presumpció legal, que no admet prova en contrari, implica que l'arrendament d'immobles es considerarà una activitat econòmica a efectes de l'impost amb independència si l'obligat tributari disposa dels mitjans de producció (materials i humans) suficients per desenvolupar aquesta activitat.

Addicionalment, en el cas concret dels arrendaments d'immobles, la norma estableix que es constitueix el fet generador únicament si el rendiment brut anual derivat d'aquesta activitat supera la xifra de 40.000 euros anuals. Per tant, no s'entén realitzat el fet generador sempre que l'obligat tributari porti a terme arrendaments d'immobles els rendiments dels quals no superin la xifra anual esmentada. Conseqüentment, en aquest darrer cas, aquests rendiments obtinguts no estarien gravats per l'IAE i l'arrendador no hauria de complir les obligacions formals derivades de la normativa de dit impost, entre d'altres, la presentació de les declaracions corresponents.

➤ **Aspectes per remarcar**:

Aquesta exclusió del fet generador per import de 40.000 euros a l'any no s'ha de confondre amb la reducció en la base de tributació prevista en l'article 16 de la Llei de l'impost pel mateix import.

En particular, aquesta reducció en la base de tributació per import de 40.000 euros únicament resulta d'aplicació en aquells casos en què els rendiments per activitats d'arrendament de béns immobles superin els 40.000 euros bruts a l'any. En cas contrari, l'activitat de lloguer d'immobles no es consideraria activitat subjecta a l'IAE i l'arrendador no estaria obligat a preparar la liquidació de l'impost.

En el supòsit concret que l'obligat tributari desenvolupi una activitat d'arrendament d'immobles per la qual obté un rendiment brut de 40.000 euros anuals, la seva base de tributació seria de 40.000 euros (entenent que no desenvolupa activitats econòmiques addicionals i que no ha suportat despeses que puguin ser deduïbles). Aquesta base de tributació de 40.000 euros podrà ser objecte de la reducció esmentada i donarà com a resultat una base de liquidació i una quota per ingressar de 0 euros. De manera que la quota per ingressar en concepte d'IAE seria de 0 euros.

Així mateix, s'ha de tenir en compte que el Reglament de l'impost, en l'apartat 3 de l'article 32, estableix que constitueixen el fet generador de l'IAE els rendiments derivats de béns immobles, amb independència de la seva ubicació. De manera que estaran gravats per aquest impost tant els rendiments derivats d'immobles situats en territori andorrà com els resultants d'immobles ubicats a l'estranger.

Exemple:

Una persona física té la propietat de diversos immobles que té cedits en règim d'arrendament i n'obté uns rendiments globals de 230.000 euros. Aquests immobles estan situats a Andorra, a Espanya i a Itàlia.

Atès que els rendiments bruts obtinguts per l'arrendament d'aquests immobles superen els 40.000 euros, aquesta persona física realitza el fet generador de l'IAE.

Així mateix, s'ha de tenir en compte que en la base de tributació s'inclouran tant els lloguers procedents d'immobles andorrans com aquells que provenen de l'estranger, Espanya i Itàlia en aquest exemple.

✓ L'activitat de **compravenda d'immobles en nom propi**, només té la consideració d'activitat econòmica a partir del moment en què es facin més de cinc transmissions de béns immobles durant el període impositiu.

De nou ens trobem davant una presumpció legal que no admet prova en contrari. La norma considera que la compravenda d'immobles constitueix una activitat econòmica a efectes de l'impost, encara que es faci en nom propi i sense una estructura amb autonomia pròpia. Malgrat això, perquè es consideri gravada per l'impost (fet generador de l'impost), la Llei exigeix que es realitzin, com a mínim, més de cinc transmissions de béns

immobles dintre del mateix període impositiu. De manera que si una persona física, en nom propi, porta a terme cinc transmissions d'immobles dintre el mateix període impositiu o menys, no realitza el fet generador de l'impost i no hi estarà subjecta sempre que no desenvolupi altres activitats econòmiques.

D'altra banda, no s'ha d'oblidar que la compravenda d'immobles en representació de tercers es considera una activitat de promoció immobiliària que constitueix una activitat econòmica amb independència del nombre de compravendes perfeccionades.

Quant a aquest tipus d'activitat econòmica, el Reglament de l'impost, en l'apartat 3 de l'article 32, estableix que el fet generador es constituirà amb independència del lloc on es trobin els immobles objecte de transmissió. Aquesta precisió implica que estaran subjectes a l'IAE els rendiments obtinguts per persones físiques residents a Andorra derivats de la transmissió d'immobles situats tant al Principat d'Andorra com a l'estranger, per exemple a França.

Ara bé, una vegada entrin en vigor els CDI signats per Andorra i altres estats del nostre entorn, s'haurà de tenir en compte el que disposen aquests convenis pel que fa a la localització del rendiment derivat de la transmissió d'immobles situats fora el territori andorrà.

Concretament, si la redacció dels CDI d'aplicació a Andorra es basa en el model estàndard publicat per l'OCDE, aquestes rendes seran objecte de tributació en l'Estat on estiguin situats els immobles transmesos. Com es pot observar, en aquest cas es podria produir un conflicte a l'hora d'aplicar les disposicions de la normativa interna d'Andorra i aquelles previstes en les normes internacionals.

Davant d'aquesta situació, prevaldria el que disposen els convenis internacionals, d'acord amb l'article 3 de la Llei de l'IAE.

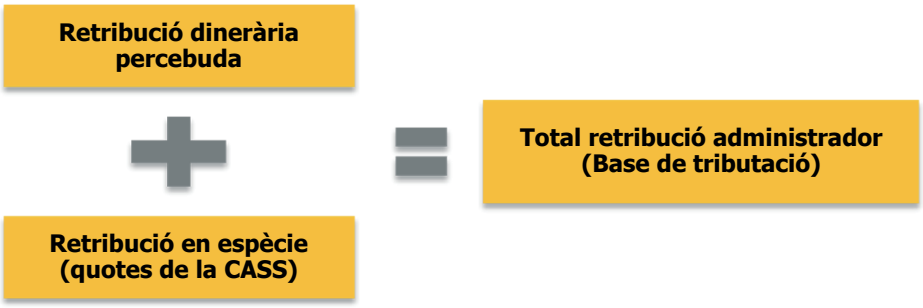
✓ **Les retribucions obtingudes per persones físiques pel fet de ser nomenades administradores o membres del consell d'administració**.

Per últim, la normativa de l'impost estableix que constitueixen el fet generador de l'impost les retribucions satisfetes a persones físiques pel fet d'ostentar el càrrec d'administrador o de membre del Consell d'Administració. De nou, la normativa conté una presumpció legal que no admet prova en contrari, de manera, que un administrador o membre del Consell d'Administració desenvolupa una activitat econòmica a efectes de l'impost sempre que del seu càrrec es derivi algun tipus de remuneració (tant dinerària com en espècie).

Es pot donar el cas que la societat de la qual són membres del Consell d'Administració aboni a la CASS les seves quotes de la Seguretat Social. En aquests casos, s'ha de tenir en compte que l'obligació d'ingressar a la CASS la deguda quota de la Seguretat Social recau sobre l'administrador. De manera que si la societat ingressa a la CASS la quota de cotització que correspon a l'administrador, està assumint una obligació que, per norma, no li hauria de pertocar.

Des d'un punt de vista fiscal, es podria considerar que aquesta quota de cotització ingressada a la CASS per la societat en nom de l'administrador forma part de la seva remuneració. És a dir, la remuneració fixada per la junta quedaria incrementada per les quotes de la CASS que reben la qualificació de retribució en espècie.

En conseqüència, la seva base de tributació de l'IAE englobaria tant les remuneracions dineràries satisfetes per la societat per l'exercici del seu càrrec d'administrador, juntament amb les quotes de cotització de la CASS.



Exemple

L'administrador de la societat CDE, SA percep una retribució de 3.500 euros mensuals. A més, la societat ingressa la cotització de la CASS per compte seu, per import de 400 euros mensuals.

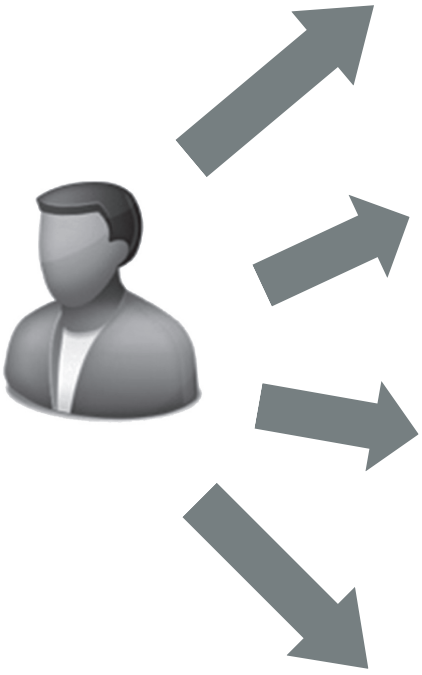
ADMINISTRADOR	
Remuneració segons estatuts	3.500 €
Remuneració en espècie	400 €
Ingressos mensuals	3.900 €
Ingressos anuals	46.800 €

Com es pot observar, la retribució total que percep aquest administrador és de 3.900 euros mensuals, amb una retribució bruta anual de 46.800 euros. De manera que la quota de l'IAE es determinaria sobre la base de tributació de 46.800 euros.

Una vegada s'ha delimitat el fet generador de l'IAE, es pot comprovar que els rendiments gravats per aquest impost coincideixen (almenys parcialment), amb aquells gravats per l'IRPF vigent en els països del nostre entorn.

En aquest sentit, a data de l'edició d'aquest manual pràctic, el Govern es planteja implantar un impost directe sobre la renda obtinguda per persones físiques. Tot i la manca d'informació, els autors d'aquest manual entenem que gravaria els mateixos tipus de rendiments que els impostos directes anàlegs del nostre entorn. Atès que de moment no hi ha cap publicació del projecte de llei que reguli aquest nou impost, no disposem d'informació suficient per tal de poder concloure com hi encaixarà la figura tributària de l'IAE.

No obstant això i amb una finalitat merament informativa, s'adjunta a continuació un esquema amb la tipologia dels rendiments gravats per l'IRPF dels països del nostre entorn.



TIPOLOGIA DE RENDIMENTS QUE POT OBTENIR UNA PERSONA FÍSICA

a) Rendiments del treball

1. Rendiments del treball regulars
2. Rendiments del treball irregulars
3. Dietes, despeses de viatge i altres no exempts
4. Rendiments íntegres en espècie
5. Altres

No gravades a Andorra

b) Rendiments del capital

1. Rendiments del capital immobiliari
2. Rendiments del capital mobiliari

Gravades a Andorra amb excepcions (*)

c) Rendiments de les activitats econòmiques

1. Rendiments regulars de les activitats econòmiques
2. Rendiments irregulars de les activitats econòmiques

Gravades a Andorra

d) Beneficis o pèrdues patrimonials

1. Variacions patrimonials per transmissions oneroses
2. Variacions per transmissions lucratives
3. Guanys patrimonials per incorporació de béns o drets
4. Permutes de béns o drets
5. Altres

No gravades a Andorra amb excepcions (**)

(*) Els rendiments del capital mobiliari no afectes a l'activitat empresarial no estan subjectes a l'impost (IAE)

(**) Els beneficis o pèrdues patrimonials afectes a l'activitat empresarial estan subjecte a l'impost (IAE)

Exemples

A continuació es mostren alguns exemples amb la finalitat d'aclarir el concepte d'activitats empresarials subjectes a l'IAE:

- En el cas d'una persona física que percep unes rendes de lloguer de 35.000 euros anuals, es considerarien aquests rendiments subjectes a l'IAE?

  En aquest cas es consideraria que aquesta persona física no realitza una activitat econòmica atès que les rendes brutes dels lloguers són inferiors a 40.000 euros anuals i per tant, no compleix el requisit establert en l'article 5.2 de la Llei.

- Una persona física ven el seu habitatge particular per 300.000 euros, es consideraria el benefici obtingut una renda subjecta a l'IAE?

  No es consideraria una activitat econòmica, ja que s'ha realitzat una única transmissió. En aquest sentit, cal recordar que l'article 5.3 de la Llei de l'IAE exigeix que per considerar-se activitat econòmica s'han de realitzar més de cinc compravendes en el mateix període.

- Una persona física percep un sou de 30.000 euros l'any a conseqüència de desenvolupar una relació laboral en una empresa, es consideraria una renda subjecta a l'IAE?

  No es consideraria activitat econòmica, ja que els rendiments del treball no es deriven de l'ordenació per compte propi de factors de producció (materials i humans) per tal de dur a terme la distribució de béns o prestació de serveis. En canvi, si aquesta mateixa persona física desenvolupés l'activitat amb els seus mitjans propis sí que es consideraria una activitat econòmica i, per tant, constituiria un fet generador de l'impost.

- Una persona física percep una remuneració com a membre d'un Consell d'Administració de 30.000 euros a l'any per desenvolupar les seves tasques com a administrador; es consideraria una renda subjecte a l'IAE?

  Com preveu l'article 5.4 de la Llei de l'IAE, es consideren com a activitat econòmica, a efectes de l'impost, les retribucions dels membres del Consell d'Administració. En conseqüència, aquests rendiments estaran gravats per l'IAE. Tot i això, s'haurà de tenir present la reducció en la base de tributació de 40.000 euros que preveu l'article 16 de la Llei de l'impost.

- Una persona física realitza l'activitat de comptable i tenidoria de llibres per compte propi i ha facturat durant aquest exercici 30.000 euros, es consideraria una renda subjecta a l'IAE?

  Aquesta persona física disposa d'una estructura i mitjans propis per tal de dur a terme la seva activitat de comptable. De manera que es reuneixen els condicionants previstos en l'article 5.1 de la Llei de l'IAE perquè es consideri una activitat econòmica subjecta a l'impost. Malgrat això, la base de liquidació de l'exemple serà zero, atès que resulta d'aplicació la reducció de la base de tributació per import de 40.000 euros establerta en l'article 16 de la Llei esmentada.

ARTICLE 6

PRESUMPCIÓ DE RENDES

Les cessions de béns i drets en les diverses modalitats es presumeixen retribuïdes pel seu valor normal de mercat, llevat de prova en contrari.

Comentari

La Llei de l'IAE, de la mateixa forma que succeeix en la Llei de l'IS, considera que totes les cessions de béns i drets realitzades pels obligats tributaris de l'impost estan retribuïdes pel seu valor de mercat. De manera que des del punt de vista de l'impost, no es pot donar el cas que un obligat tributari realitzi una cessió de béns o de drets de forma gratuïta.

Aquesta presumpció implica que si un obligat tributari per l'IAE rep d'un altre un bé concret sense lliurament de cap mena de contraprestació, des d'un punt de vista de l'impost, s'hauria de valorar aquesta operació segons el preu de mercat. En aquest sentit, l'obligat tributari hauria d'incloure en la seva base de tributació l'ingrés fiscal que li suposa la recepció gratuïta del bé esmentat.

D'altra banda, s'ha de tenir en compte que s'entén per valor normal de mercat aquell que s'hagués acordat en condicions normals de mercat entre parts independents en transaccions o negocis jurídics idèntics o similars.

Per últim, cal precisar que aquesta presumpció legal sí que admet prova en contrari. De manera que en cas que l'obligat tributari consideri que no ha d'incrementar la seva base de tributació o que el valor de la transacció és inferior al de mercat, haurà d'estar en posició de justificar-ho suficientment davant l'Administració tributària.

Exemple

Suposem que un fuster que desenvolupa la seva activitat econòmica, durant l'exercici 2014 rep gratuïtament una serra mecànica, el preu de cost de la qual, per a la persona que li entrega el bé, és de 3.000 euros, mentre que el seu valor de mercat és de 8.500 euros.

✶ Quin valor s'hauria de prendre per tal de determinar la base de tributació?

En aquest cas es posaria de manifest una presumpció de rendes pel fet que l'obligat tributari és el beneficiari de la cessió gratuïta de la serra mecànica. De manera que la seva base de tributació hauria d'augmentar-se per l'import de 8.500 euros, import que coincideix amb el valor de mercat de l'element rebut.

S'ha de tenir en compte que la base de tributació augmentarà pel valor de mercat del bé i no pel preu de cost de l'element cedit.

III. Els obligats tributaris

ARTICLE 7

OBLIGATS TRIBUTARIS

1. Són obligats tributaris de l'impost les persones físiques que tinguin la seva residència fiscal en territori andorrà i duguin a terme una activitat econòmica d'acord amb la definició de l'article 5.

2. Les rendes corresponents a la realització d'activitats econòmiques per les societats civils, herències jacents, comunitats de béns i totes aquelles entitats o patrimonis autònoms regulats en el segon paràgraf de la lletra a) de l'apartat

A) de l'article 15 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, s'imputen als seus socis, hereus, comuners o partícips segons les normes o pactes aplicables en cada cas o a parts iguals en defecte d'aquests, integrant-se en aquest impost quan aquests siguin persones físiques.

Comentari

Un cop la Llei de l'IAE ha definit quin tipus de rendiments i activitats constitueixen el fet generador de l'impost, i per tant, estan gravats, el següent pas és delimitar la figura de l'obligat tributari.

L'obligat tributari és la persona sobre qui recau el compliment de les obligacions derivades de l'impost, entre les quals destaquen l'obligació de presentar el pagament a compte, l'obligació de presentar la declaració de l'impost i l'obligació d'ingressar la seva quota diferencial.

En aquest sentit, la Llei de l'impost estableix que seran obligats tributaris de l'IAE aquelles persones físiques, residents fiscals al Principat d'Andorra, que desenvolupin algun tipus d'activitat econòmica que impliqui l'aparició del fet generador de l'impost segons la definició prevista en l'article 4 d'aquesta Llei.

Quant a la definició de l'obligat tributari, s'han de considerar els condicionants següents:

✓ **Persona física**: el primer aspecte que ens ofereix la definició d'obligat tributari és que l'activitat econòmica (entesa segons els criteris previstos en l'article 5) ha de ser desenvolupada per una persona física.

De manera que en cas que una persona obtingui rendiments derivats de la realització d'una activitat econòmica, en primer lloc s'ha de verificar si aquesta activitat es porta a terme mitjançant una forma societària, per tal de determinar l'impost pel qual queden gravats els rendiments esmentats:

- Si una persona constitueix una societat per desenvolupar la seva activitat econòmica, els rendiments obtinguts estaran gravats per l'IS en lloc d'estar-ho per l'IAE. En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que les societats són obligats tributaris d'aquell impost.

- D'altra banda, si la persona realitza directament la seva activitat econòmica, sense haver constituït una societat, aquesta persona serà considerada obligat tributari de l'IAE i per tant, els rendiments obtinguts d'aquesta activitat estaran gravats per l'IAE.

✓ **Resident fiscal a Andorra**: el segon requisit que ha de complir la persona física per poder ser considerada obligat tributari de l'IAE és que ha de ser resident fiscal al Principat d'Andorra.

Per tal de poder determinar el compliment d'aquest requisit, s'haurà d'acudir a l'article 8 de la Llei de l'impost en què es preveuen els criteris marcats per considerar una persona resident fiscal a Andorra.

Aquest element també revesteix una importància especial atès que, si no es compleix, els rendiments obtinguts de l'activitat econòmica no estaran gravats per l'IAE però sí que ho estaran per l'IRNR.

Per a més detall, a continuació es mostra un quadre resum dels impostos d'aplicació al Principat d'Andorra amb la finalitat de facilitar a l'obligat tributari la determinació de l'impost que li és d'aplicació.

	RESIDENT A ANDORRA	NO RESIDENT A ANDORRA
Persona física	Impost sobre la renda de les activitats econòmiques IAE (*)(**)	Impost sobre la renda dels no-residents fiscals IRNR (*)(**)
Persona jurídica	Impost sobre societats IS (***)	Impost sobre la renda dels no-residents fiscals IRNR (***)

(*) Residència fiscal segons l'article 8 de la Llei de l'IAE.
(**) Persona física que realitza el fet generador.
(***) Residència fiscal segons l'article 7 de la Llei de l'IS.

Com es pot observar, és molt important analitzar correctament els dos elements tributaris de l'impost comentats anteriorment, això és, el fet generador i l'obligat tributari, ja que en funció d'aquests dos elements els rendiments obtinguts per una persona (física o jurídica) estaran gravats per un impost o per un altre.

✓ **Atribució de rendiments**

El segon apartat de l'article 7 preveu l'existència en l'ordenament jurídic andorrà d'una sèrie d'entitats que no reben la consideració d'obligat tributari per si mateixes. Seguidament, s'indiquen aquelles entitats a les quals és d'aplicació l'atribució de rendiments prevista en l'article esmentat:

- Societats civils.
- Herències jacents.
- Comunitats de béns.
- Altres entitats o patrimonis autònoms regulats en el segon paràgraf de la lletra a) de l'apartat A) de l'article 15 de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

➤ **Aspectes per remarcar**:

L'article 15 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, lletra a) de l'apartat A, és com segueix:

"Article 15 Obligats tributaris

Són obligats tributaris les persones físiques o jurídiques que les lleis particulars de cada tribut estableixen com a responsables del compliment de les prestacions tributàries. Els obligats tributaris ho seran:

A) A títol de deutors directes,

a) Les persones físiques o jurídiques a les que la llei imposa la càrrega tributària derivada del fet generador. Les lleis particulars de cada tribut assenyalaran els casos en què aquests obligats tributaris poden o han de transferir les quotes tributàries a terceres persones.

> *També tindran la consideració d'obligats tributaris quan una llei particular així ho estableixi, les societats civils, herències jacents, comunitats de béns i totes aquelles entitats o patrimonis autònoms que malgrat no tenir personalitat jurídica constitueixen una unitat econòmica separada susceptible d'imposició."*
>
> *(...)*

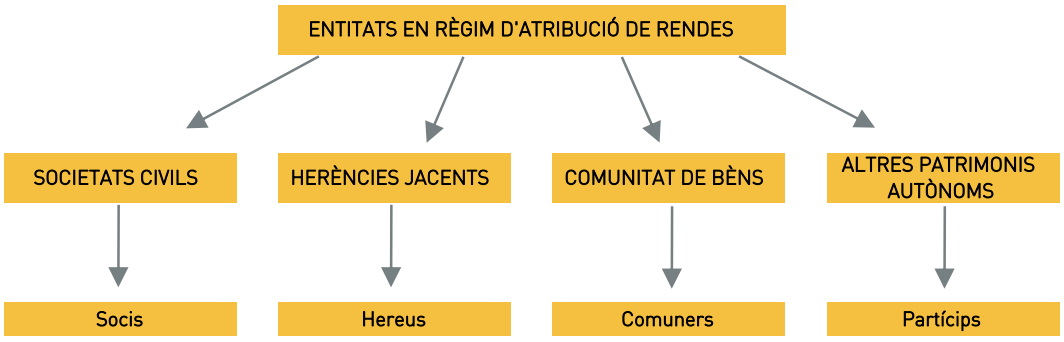
Concretament, els rendiments obtinguts per aquests tipus d'entitats a conseqüència d'una activitat econòmica que impliqui la constitució del fet generador s'imputaran, de manera individual i segons les normes o pactes aplicables en cada cas a les persones següents (segons correspongui):

- Socis.
- Hereus.
- Comuners.
- Partícips.

En cas que no existeixi cap pacte entre ells que prevegi el percentatge del repartiment dels rendiments obtinguts, aquests rendiments es repartiran en parts iguals.

En la majoria dels casos, els socis, hereus o partícips seran persones físiques, per la qual cosa aquests rendiments s'integraran en la seva base de tributació d'aquest impost, un cop s'hagi perfeccionat el repartiment corresponent.

Un detall de l'organigrama de les entitats que s'han descrit anteriorment és com segueix:



ARTICLE 8

RESIDÈNCIA FISCAL I DOMICILI FISCAL

1. Es consideren residents fiscals en territori andorrà les persones físiques en les quals es doni qualsevol de les circumstàncies següents:

a) Que romangui més de 183 dies, durant l'any natural, en el territori andorrà. Per determinar aquest període en territori andorrà es computen les absències esporàdiques, excepte que l'obligat tributari acrediti la seva residència fiscal en un altre país.

b) Que radiqui a Andorra el nucli principal o la base de les seves activitats o els seus interessos econòmics, de manera directa o indirecta.

2. Es presumeix, llevat de prova en contrari, que l'obligat tributari té residència fiscal a Andorra quan, d'acord amb els criteris de l'apartat anterior, sigui resident fiscal a Andorra el cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat.

3. Es presumeix, llevat de prova en contrari, que l'obligat tributari té residència fiscal a Andorra quan posseeixi la nacionalitat andorrana o un permís de residència concedit per les autoritats andorranes competents. De la mateixa manera, es presumeix la condició de no-residents fiscals a Andorra a les persones físiques que presenten un passaport o un document oficial d'identitat expedit per autoritats estrangeres o en són titulars, llevat que acreditin la residència fiscal a Andorra, d'acord amb els criteris anteriors, valent-se de qualsevol mitjà admès en dret.

4. No es consideren residents fiscals a Andorra els treballadors que diàriament es desplacen al territori d'aquest país des d'Espanya o França i que han estat contractats per empreses residents fiscals a Andorra o establiments permanents de societats estrangeres a Andorra.

5. Les persones de nacionalitat andorrana, així com el cònjuge no separat legalment i els fills menors d'edat, que tinguin la seva residència habitual a l'estranger per la seva condició de membres de missions diplomàtiques o de representacions en organismes internacionals es consideren residents fiscals a Andorra.

6. El domicili fiscal dels obligats tributaris residents fiscals en territori del Principat d'Andorra és el derivat de l'aplicació de les regles a aquest efecte que regula l'article 23 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

Comentari

Com ja s'ha apuntat anteriorment, perquè els rendiments obtinguts per una persona física en l'exercici de la seva activitat econòmica estiguin gravats per l'IAE és imprescindible que aquesta persona física sigui resident fiscal a Andorra.

En aquest sentit, s'ha de tenir en consideració que el criteri de residència fiscal no hauria de coincidir necessàriament amb el cens comunal. Per aquest motiu, la mateixa Llei de l'IAE estableix els criteris que s'hauran de seguir amb la finalitat de concloure si una persona física ha de ser considerada resident fiscal.

Com es pot observar del text de l'article, el legislador ha introduït diversos criteris per tal de determinar la residència fiscal dels obligats tributaris. S'ha de tenir en compte que no s'han de donar en una mateixa persona totes les circumstàncies indicades en l'article sinó que és suficient que se'n doni una.

Seguidament, analitzarem els criteris alternatius establerts en aquest article de la Llei de l'IAE:

➢ Criteri de permanència

La normativa de l'impost estableix la presumpció que una persona és resident fiscal a Andorra sempre que romangui en territori andorrà més de 183 dies (dins del mateix període impositiu).

En aquells casos en els quals l'obligat tributari romangui entre Andorra i un altre Estat, s'haurà de portar un control exhaustiu dels dies que es roman a Andorra i dels dies que es roman en un altre territori.

Quant a les absències esporàdiques, s'ha de tenir en compte que aquests dies no es descomptaran dels dies de permanència a Andorra sinó que es consideraran més dies passats a Andorra.

Per últim, cal remarcar que l'obligat tributari podrà trencar aquesta presumpció sempre que pugui acreditar davant l'Administració tributària la seva residència fiscal en un altre país.

➢ Nucli d'interessos econòmics

Malgrat el criteri de permanència anteriorment esmentat, el legislador considera que una persona física serà resident a Andorra, a efectes fiscals, sempre que hi radiqui el seu nucli principal o la base de les seves activitats o els seus interessos econòmics, de manera tant directa com indirecta.

Els conceptes de nucli principal o la base de les seves activitats o interessos econòmics es refereixen a la renda i als rendiments obtinguts de les activitats econòmiques realitzades.

➢ Centre d'interessos vitals

Un altre criteri que s'haurà de tenir en compte a l'hora de determinar la residència fiscal a Andorra és on radica el centre d'interessos vitals de la persona. És a dir, on tenen la residència fiscal el seu cònjuge no separat legalment i els seus fills menors d'edat.

Com es pot observar, en aquest cas, encara que la persona física romangui menys de 183 dies a Andorra, serà considerada resident fiscal en aquest país sempre que el seu cònjuge no separat o els seus fills menors d'edat siguin residents fiscals a Andorra. En aquests tipus de situacions, els interessos vitals exerceixen una vis atractiva que té com a resultat que una persona sigui considerada resident fiscal malgrat que no hi romangui els 183 dies indicats anteriorment.

Exemple

Un cantant francès ha decidit establir la seva residència a Andorra i s'ha donat d'alta en el cens del comú. Malgrat això, tant la seva esposa com els seus fills continuen vivint al seu habitatge familiar de Tolosa. En aquest cas concret, el cantant no s'està més de 183 dies a Andorra atès que per motius de la seva activitat està de gira internacional. A més, no està en posició de poder acreditar la seva residència fiscal en un altre país.

Des d'un punt de vista fiscal, el cantant podria ser considerat resident fiscal a França, tenint en compte que els seus interessos vitals (esposa, fills, etc.) es troben a l'Estat francès; així mateix podria ser considerat resident fiscal en territori andorrà en disposar d'un permís de residencia.

Aquestes qüestions s'haurien de resoldre en la signatura de futurs CDI.

➢ Nacionalitat

En tot cas, el legislador presumeix que l'obligat tributari serà considerat resident fiscal a Andorra sempre que es doni alguna de les següents circumstàncies:

✓ Possessió de la nacionalitat andorrana.

✓ Situació de permís de residència concedit per les autoritats andorranes competents.

En cas contrari, quan un obligat tributari presenti davant l'Administració tributària un passaport o document d'identitat expedit per autoritats estrangeres, s'entendrà que no és resident fiscal a Andorra. Aquesta presumpció es pot trencar en cas que aquests mateixos obligats tributaris acreditin la seva residència fiscal a Andorra com a conseqüència de l'aplicació d'alguna de les circumstàncies anteriorment indicades.

➢ Cas particular: fronterers

L'apartat 4 de l'article 8 de la Llei de l'IAE estableix que els treballadors fronterers no reben la consideració de persones residents fiscals a Andorra. De manera que els rendiments obtinguts de les activitats econòmiques desenvolupades a Andorra no seran objecte de tributació al Principat, sinó que ho seran al seu Estat d'origen.

Tot i això, les rendes obtingudes per aquests no-residents estarien subjectes a l'IRNR, encara que l'article 15 de la Llei de impost esmentat ho considera una de les exempcions. Per aquest motiu, els sous i salaris dels fronterers no haurien de tributar en concepte d'IRNR.

➢ Homogeneïtat de criteris amb aquells de l'OCDE

Cal remarcar que Andorra incorpora en el seu ordenament jurídic els criteris seguits per l'OCDE en matèria de fiscalitat internacional. Així es pot observar en l'exposició de motius de la Llei de l'IAE.

D'aquesta manera, els obligats tributaris podrien fer ús dels criteris interpretatius oferts per l'esmentat organisme en cas que es presentessin conflictes a l'hora d'aplicar la normativa fiscal en vigor en matèria internacional, com és el cas de la determinació de la residència fiscal d'un contribuent sempre que estiguin afectats dos o més estats diferents.

ARTICLE 9

INDIVIDUALITZACIÓ DE RENDES

1. La renda es considera obtinguda per aquells que realitzin de forma habitual, personal i directa l'ordenació dels mitjans de producció i recursos humans destinats a l'activitat.

2. Es presumeix que compleixen aquests requisits els titulars de les activitats econòmiques, llevat de prova en contrari.

Comentari

Com s'ha vist anteriorment, constitueix el fet generador de l'impost l'obtenció de rendiments derivats de la realització d'activitats econòmiques segons la definició dels articles 4 i 5 de la Llei de l'IAE.

El següent pas per tal de poder determinar la base de tributació és individualitzar els rendiments que constitueixen el fet generador de l'IAE.

En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que aquests rendiments es corresponen a aquelles persones físiques (que reuneixen els requisits indicats anteriorment per tal de ser considerades obligats tributaris) que realitzin de forma habitual, personal i directa l'activitat econòmica que dóna lloc al fet generador de l'IAE. En aquest punt, cal tenir present que per desenvolupar una activitat econòmica, a efectes de l'IAE, s'han de disposar dels factors de producció materials i humans necessaris.

Així mateix, la mateixa norma assumeix que els rendiments derivats de l'explotació d'una activitat econòmica pertanyen al titular de l'activitat. En cas contrari, l'obligat tributari (no titular de l'activitat econòmica) hauria d'estar en posició de poder d'acreditar aquesta circumstància.

IV. La base de tributació

ARTICLE 10

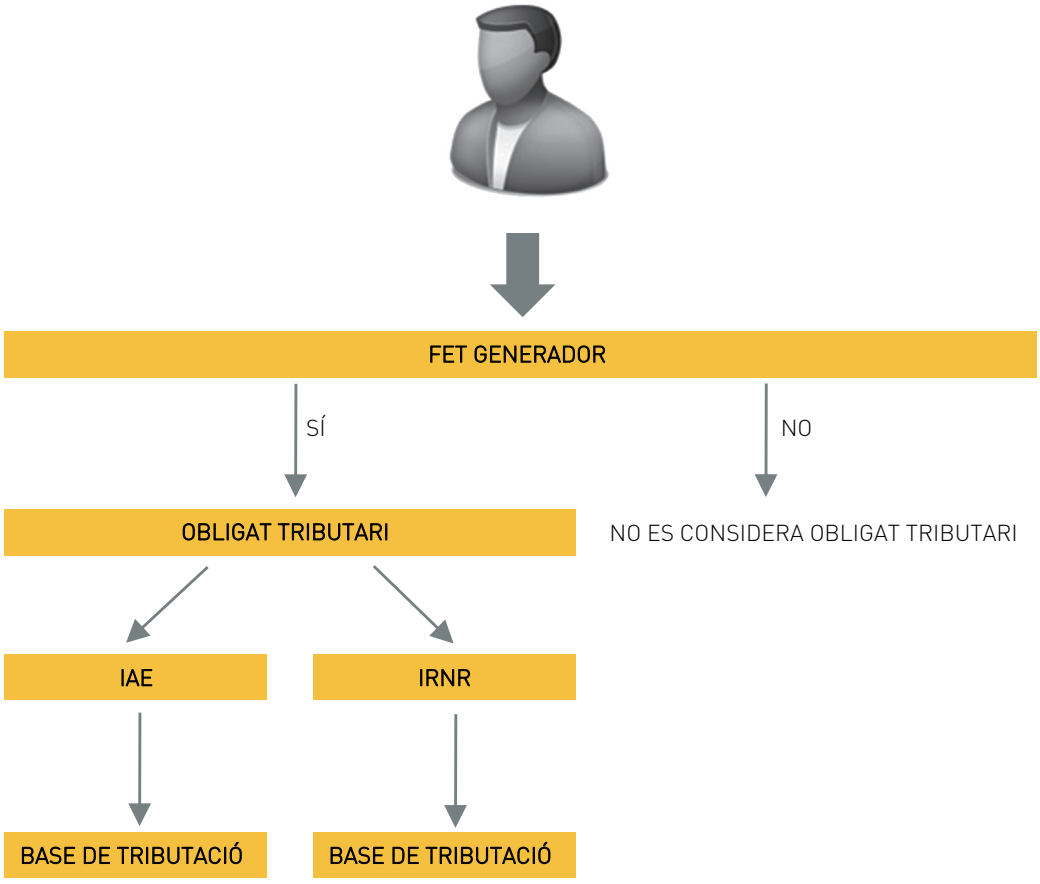
CONCEPTE DE BASE DE TRIBUTACIÓ

La base de tributació està constituïda per l'import de la renda de totes les activitats econòmiques de l'obligat tributari en el període impositiu.

Comentari

En primer lloc, cal remarcar que la base de tributació és l'element tributari de l'impost que identifica els rendiments (naturalesa i quantia) que hi estan subjectes. En el cas concret de l'IAE es correspon a la totalitat de les rendes gravades, que són el resultat de les activitats que impliquen la realització del fet generador de l'impost, això és, les activitats econòmiques previstes en l'article 5 de la Llei.

Com s'ha anat indicant, el contribuent ha de complir una sèrie de requisits per tal de rebre la qualificació d'obligat tributari de l'impost d'un exercici fiscal concret. És a dir, l'activitat desenvolupada ha de reunir els condicionants establerts per a cadascun dels elements tributaris de l'impost. Per a més detall, a continuació s'adjunta un resum del seu funcionament:



En particular, la base de tributació de l'IAE estarà formada per la totalitat dels rendiments obtinguts per l'obligat tributari a conseqüència de la realització d'activitats econòmiques, encara que siguin activitats econòmiques diferents.

En aquest darrer cas, la base de tributació serà el resultat de sumar els rendiments obtinguts en cadascuna de les activitats realitzades. De manera que una persona física que exerceixi dues activitats econòmiques, com ara l'activitat econòmica de restauració i l'activitat econòmica d'un comerç dedicat a l'alimentació, en calcular la seva base de tributació hauria de tenir en compte els rendiments bruts generats per ambdues activitats. La seva base de tributació seria la suma d'ambdós rendiments (restauració i el comerç d'alimentació).

Seguidament, s'adjunta un exemple de determinació de la base de tributació en el cas de concurrència de diverses activitats econòmiques en un mateix període impositiu:

Exemple

Considerem que una persona física (el Sr. MNP) és advocat de professió, membre del consell d'administració d'una societat dedicada a l'oci, a més de propietari d'una botiga d'esports. Tots els ingressos i despeses derivats de dites activitats, més les remuneracions que percep com a membre del consell d'administració s'haurien d'integrar en la seva base de tributació.

Els ingressos i les despeses obtingudes per aquest obligat tributari són com segueix:

Per tant, a l'hora de determinar la seva base de tributació, el Sr. MNP hauria de tenir en compte totes les remuneracions percebudes, tant aquelles derivades del seu càrrec de membre del consell d'administració, com aquelles derivades de les activitats econòmiques desenvolupades (advocat i botiga d'esports). De manera que **la xifra total d'ingressos percebuts és de 95.000 euros**.

A partir d'aquesta xifra d'ingressos es podran deduir les despeses afectes a les activitats esmentades i posteriorment calcular-ne la base de tributació, d'acord amb el que estableix la Llei de l'IAE.

En els articles següents s'analitzen els criteris per determinar la base de tributació en funció del mètode de determinació que resulti d'aplicació. Malgrat això, seguidament es mostra com es calcularia la base de tributació del Sr. MNP segons el mètode de determinació directa, que es troba regulat en els articles 11 i 12 de la Llei de l'IAE:

Pel règim de determinació directa (comptabilitat):

Determinació directa (comptabilitat)					
Activitat 1	ADVOCAT		Activitat 2	MEMBRE CONSELL	
Ingressos:	30.000 €		Ingressos:	40.000 €	
Despeses:	(24.800 €)		Despeses:	(2.000 €)	
CASS	(4.800 €)		Dietes	(1.100 €)	
Lloguers	(15.000 €)		Gasolina	(350 €)	
Assegurances	(400 €)		Telèfon	(455 €)	
Comissions bancàries	(60 €)		Altres (pk, peatges..)	(95 €)	
Telèfon	(1.900 €)		Base de tributació:	38.000 €	
Llum	(820 €)				
Altres	(1.820 €)				
Base de tributació:	5.200 €				

Activitat 3	BOTIGA D'ESPORTS	
Ingressos:	25.000 €	
Despeses:	(10.000 €)	
Aprovisionaments	(6.500 €)	
Lloguers	(3.000 €)	
Assegurances	(150 €)	
Comissions bancàries	(80 €)	
Telèfon	(120 €)	
Llum	(150 €)	
Base de tributació:	15.000 €	

Per tant, la quota de l'IAE que hauria d'ingressar el Sr. MNP seria aquella resultant del càlcul indicat seguidament:

DETERMINACIÓ DIRECTA	
Ingressos de les activitats:	**95.000 €**
Advocat:	30.000 €
Membre del Consell:	40.000 €
Botiga d'esports:	25.000 €
Despeses de les activitats:	**(36.800 €)**
Advocat:	(24.800 €)
Membre del Consell:	(2.000 €)
Botiga d'esports:	(10.000 €)
Base de tributació:	**58.200 €**

LIQUIDACIÓ IAE	
Base de tributació:	58.200 €
Reducció - mínim exempt	(40.000 €)
Base de liquidació:	**18.200 €**
Quota de tributació (tipus 10%)	1.820€

La reducció del mínim exempt s'analitzarà en l'article 16 de la Llei de l'IAE

Nota: A efectes d'aquest exemple s'ha considerat que el Sr. MNP no ha suportat despeses que no tenen la consideració de fiscalment deduïbles. Per aquest motiu, l'import del resultat comptable coincideix amb la base de tributació.

D'altra banda, la norma admet que la base de tributació es fixi segons el mètode de determinació objectiva. Tot i que aquest mètode s'analitzarà en els nostres comentaris dels articles 11 i 13 de la Llei de l'impost, a continuació es mostra com es computaria la base de tributació de l'exemple anterior segons aquest mètode:

Pel règim de determinació objectiva:

En cas que el Sr. MNP hagués optat per l'aplicació del mètode de determinació objectiva, la quota en concepte d'IAE que hauria d'ingressar es calcularia de la manera següent:

Determinació objectiva (mòduls)					
Activitat 1	ADVOCAT		Activitat 2	MEMBRE CONSELL	
Ingressos:	30.000 €		Ingressos:	40.000 €	
Despeses:			Despeses:		
(40% xifra d'ingressos)	(12.000 €)		(2% xifra de retribucions)	(800 €)	
Base de tributació:	18.000 €		Base de tributació:	39.200 €	

Activitat 3	BOTIGA D'ESPORTS	
Ingressos:	25.000 €	
Despeses:		
(80% xifra d'ingressos)	(20.000 €)	
Base de tributació:	5.000 €	

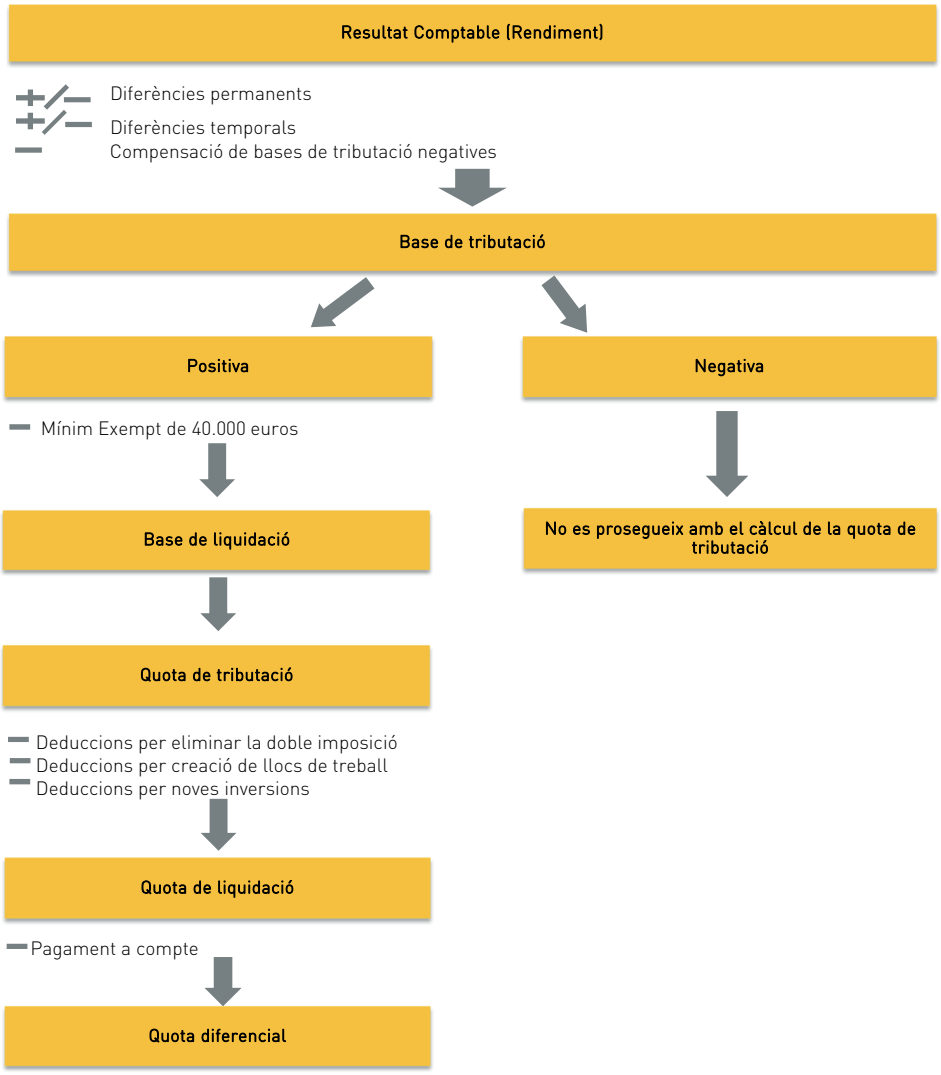
DETERMINACIÓ OBJECTIVA	
Ingressos de les activitats:	**95.000 €**
Advocat:	30.000 €
Membre del Consell:	40.000 €
Botiga d'esports:	25.000 €
Despeses de les activitats:	**(32.800 €)**
Advocat:	(12.000 €)
Membre del Consell:	(800 €)
Botiga d'esports:	(20.000 €)
Base de tributació	**62.200 €**

LIQUIDACIÓ IAE	
Base de tributació:	62.200 €
Reducció - mínim exempt	(40.000 €)
Base de liquidació:	**22.200 €**
Quota de tributació (tipus 10%)	2.220€

Els percentatges per determinar les despeses deduïbles per aquest mètode estan definits en l'article 13 de la Llei de l'IAE

Esquema de liquidació

Abans de procedir a analitzar les normes per determinar la base de tributació d'aquest impost (article 11), considerem convenient adjuntar l'esquema general de la liquidació de l'IAE per tal de clarificar al lector, el càlcul del mateix així com, el contingut dels següents articles:



ARTICLE 11

DETERMINACIÓ DE LA BASE DE TRIBUTACIÓ

1. La base de tributació es determina pel mètode de determinació directa, pel sistema de determinació objectiva i, subsidiàriament, pel mètode de determinació indirecta, d'acord amb el que disposa, en aquest últim cas, l'article 29 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

2. En el mètode de determinació directa, la base de tributació es calcula segons el que preveu l'article 12 d'aquesta Llei.

3. En el sistema de determinació objectiva, la base de tributació es calcula aplicant les regles que estableix l'article 13 d'aquesta Llei.

Comentari

El legislador ha previst tres mètodes per tal de computar la base de tributació de l'IAE que són objecte d'anàlisi a continuació:

➢ Mètode de determinació directa

Com veurem seguidament, els criteris per tal de determinar la base de tributació segons aquest mètode són els definits en l'article 12 de la Llei de l'impost. Per la qual cosa, en aquest punt ens remetem als nostres comentaris corresponents a l'article esmentat així com l'exemple de l'article 10.

➢ Mètode de determinació objectiva

El mateix legislador, en l'article 13 de la Llei de l'IAE, ha establert els criteris que hauran de seguir els obligats tributaris per tal de computar la seva base de tributació de l'IAE segons el mètode de determinació objectiva.

Per evitar ser reiteratius, es remet el lector als nostres comentaris de l'article 13 per a una anàlisi en profunditat sobre aquest mètode, així com l'exemple de l'article 10.

➢ Mètode de determinació indirecta

Al contrari que succeeix amb els mètodes anteriors, el sistema de determinació indirecta no està definit en la mateixa Llei de l'IAE sinó que la seva definició és donada per l'article 29 de la Llei de bases de l'ordenament tributari. Seguidament, se'n reprodueix el text:

"1. El sistema d'estimació indirecta de la base de tributació s'empra, com a sistema subsidiari del de determinació directa, per mesura o quantificar aquesta base en els supòsits de manca de presentació de declaracions o documents o d'inexistència de dades o registres.

2. Les bases determinades per aquest mètode podran ser rebatudes per l'obligat tributari mitjançant les proves corresponents."

Com es pot observar en la redacció de l'esmentat article 29, el mètode de determinació indirecta és de caràcter subsidiari i és d'aplicació només en aquells casos en què el sistema de determinació directa (en virtut de l'article 12 de la Llei de l'impost) no pot ser aplicat per manca d'informació.

En aquests casos, serà l'Administració tributària l'encarregada de realitzar les estimacions necessàries per determinar la base de tributació, en cas que consideri que l'obligat tributari no disposa de documentació sufi-

cient per poder quantificar la seva base de tributació segons els criteris donats per l'article 12 de la Llei de l'IAE (determinació directa).

Per últim, cal remarcar que la base de tributació determinada segons aquest mètode pot no ser acceptada per l'obligat tributari. En aquest cas, el contribuent hauria de justificar davant l'Administració tributària els motius pels quals considera que l'estimació calculada per l'Administració no és correcta. Amb aquesta finalitat, el contribuent podrà emprar tots els mitjans de prova al seu abast admesos en Dret.

ARTICLE 12

NORMES PER A LA DETERMINACIÓ DE LA RENDA EN EL RÈGIM DE DETERMINACIÓ DIRECTA

1. La determinació de la renda de les activitats econòmiques en la modalitat d'estimació directa es fa d'acord amb les normes de l'impost sobre societats, sense perjudici de les normes especials establertes en aquesta Llei.

2. En matèria de deducció de despeses, es tenen en compte les següents regles:

a) Són deduïbles les amortitzacions en relació amb béns i drets destinats a l'activitat econòmica realitzades d'acord amb l'article 10 de la Llei de l'impost sobre societats. No poden ser objecte de deducció de la base de tributació les amortitzacions, correccions de valor o provisions que es puguin realitzar sobre béns o drets que es considerin no destinats a l'activitat econòmica.

b) No són deduïbles les contribucions de l'empresari o professional a plans de pensions o instruments de previsió social que compleixin una funció anàloga.

c) No són deduïbles les quotes de tributació que, en el seu cas, l'obligat tributari hagi satisfet per l'impost comunal sobre els rendiments arrendataris, per l'impost comunal de radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals, i per l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries.

d) Quan sigui degudament acreditat, amb l'oportú contracte laboral i l'afiliació corresponent a la Seguretat Social, que el cònjuge o els fills de l'obligat tributari treballen habitualment i amb continuïtat en les activitats econòmiques desenvolupades per aquest obligat, es dedueixen per a la determinació de la renda les retribucions estipulades amb cadascun d'ells, sempre que no siguin superiors a les de mercat corresponents a la seva qualificació professional i treball acomplert.

e) Quan el cònjuge o els fills de l'obligat tributari realitzin cessions de béns o drets, acreditades mitjançant els contractes corresponents, que serveixin a l'objecte de l'activitat econòmica de què es tracti, es dedueix, per a la determinació de la renda del titular de l'activitat, la contraprestació estipulada, sempre que no excedeixi el valor de mercat. La càrrega de la prova d'aquest valor de mercat correspon a l'empresari o professional, i la deducció es denega en cas que no sigui possible acreditar-lo.

Comentari

Com s'ha vist anteriorment, la base de tributació de l'IAE es pot determinar mitjançant qualsevol de les tres modalitats següents:

✓ Determinació directa.

✓ Determinació objectiva.

✓ Determinació indirecta. Cal recordar que aquesta modalitat té caràcter subsidiari respecte a les anteriors.

En primer lloc, la Llei de l'IAE ofereix les normes per a la determinació de la base de tributació segons el mètode directe, el qual s'analitzarà tot seguit.

En línies generals, la Llei de l'impost equipara el sistema de determinació de la base de tributació de l'IAE amb el previst per a la base de tributació de l'IS. De manera que, en un primer moment, la base de tributació per a aquest impost es determinarà en funció del resultat comptable de l'exercici de les activitats econòmiques que constitueixen el fet generador de l'impost. Addicionalment, tal com succeeix en la determinació de la base de tributació de l'IS, aquest resultat comptable es veurà modificat segons les normes de valoració de certes operacions i despeses considerades no deduïbles en funció dels criteris previstos per la Llei de l'IS. En aquest punt, es remet el lector als comentaris de la determinació de la base de tributació i normes de valoració de l'IS d'aquest manual.

Exemple de règim de determinació directa (comptabilitat)

Un dentista té una consulta on treballen una recepcionista, una ajudant que es dedica a les neteges bucals i una dentista aprenent que ha finalitzat els estudis. A més de les despeses salarials indicades, suporta altres despeses, com ara llum, telèfon, assegurança i altres (material d'oficina). A continuació es mostren els càlculs que hauria de realitzar el dentista per tal de determinar el seu resultat comptable i la seva base de tributació:

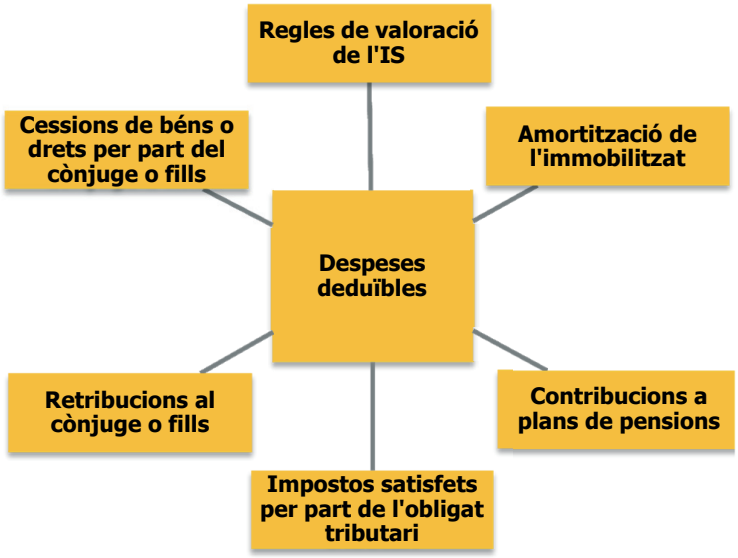
DETERMINACIÓ DIRECTA (comptabilitat)	
DENTISTA	
Ingressos:	238.045 €
Despeses:	
Sous i Salaris	(86.000 €)
CASS	(12.470 €)
Lloguers	(15.000 €)
Assegurances	(550 €)
Comissions bancàries	(1.300 €)
Telèfons	(6.300 €)
Llum	(2.920 €)
Altres	(2.520 €)
Resultat comptable	**110.985 €**

D'acord amb la comptabilitat del dentista, la liquidació de l'IAE que hauria de preparar seria la següent:

LIQUIDACIÓ IAE	
Ingressos:	238.045 €
Despeses:	(127.060 €)
Resultat comptable	**110.985 €**
Diferències temporals	-
Diferències permanents	-
Base de tributació	**110.985 €**
Reducció - mínim exempt	(40.000 €)
Base de liquidació	**70.985 €**

S'ha de tenir en compte que el resultat comptable del dentista coincideix amb la seva base de tributació (resultat fiscal), en no tenir diferències de criteri entre la comptabilitat i la fiscalitat.

D'altra banda, cal destacar que la Llei de l'IAE preveu una sèrie de normes específiques de valoració envers la consideració d'algunes despeses com a fiscalment **deduïbles**. A continuació, es procedeix a revisar aquests criteris propis de la Llei de l'IAE:



➢ Amortització

Als efectes de l'IAE, serà fiscalment deduïble l'amortització corresponent als béns i drets assignats a l'activitat econòmica sempre que compleixi els requisits previstos en l'article 10 de la Llei de l'IS. En aquest punt, ens remetem als nostres comentaris de dit article.

És important ressaltar que únicament serà admesa com a fiscalment deduïble l'amortització derivada d'aquells elements (béns o drets) que estiguin destinats al desenvolupament de l'activitat econòmica gravada per l'IAE. De manera que si l'obligat tributari té elements d'immobilitzat que no estan afectes a l'activitat econòmica, la seva amortització no podria ser considerada una despesa fiscalment deduïble. En aquest darrer cas, si l'obligat tributari hagués registrat en la seva comptabilitat la despesa derivada de l'amortització d'aquests elements, hauria de practicar un ajustament positiu al resultat comptable per tal de determinar la seva base de tributació.

En particular, es considera que un bé està afecte al patrimoni empresarial o professional quan els béns o drets estan integrats en l'àmbit organitzatiu de l'activitat desenvolupada pel seu titular, és a dir, per l'obligat tributari. En aquests casos, ens podríem trobar en dos supòsits:

✓ La incorporació d'un bé a l'activitat econòmica des del patrimoni personal de l'obligat tributari que desenvolupa l'activitat.

En aquest cas, l'element patrimonial s'incorporaria a la comptabilitat de l'obligat tributari pel valor d'adquisició que tingués en el moment de l'afectació. Així mateix, aquest valor estaria format per la suma de l'import real pel qual es va adquirir, el cost de les inversions i millores efectuades en l'element patrimonial, i les despeses i impostos inherents a l'adquisició, exclosos els interessos satisfets pel comprador. Així mateix, aquest import es minoraria per l'import de les amortitzacions fiscalment deduïbles.

✓ L'adquisició d'un element patrimonial afectat a l'activitat s'incorporaria a la comptabilitat de l'obligat tributari de l'IAE pel seu valor d'adquisició.

Exemple d'afectació d'un bé

El senyor ABC, metge de medicina general, instal·la la seva consulta l'1 de gener de 2017 en un local de la seva propietat.

L'esmentat local fou adquirit pel senyor ABC el dia 1 de gener de 2012 per valor de 195.000 euros (100.000 euros correspon a terreny i la resta a la construcció), amb les despeses de notari i impostos meritats per import de 5.000 euros.

Cal determinar el tractament fiscal de les operacions esmentades i si el local es pot considerar afecte a l'activitat durant l'exercici 2017.

Solució

Afectació del local (1-1-2017):

L'afectació del local comercial a l'activitat professional s'entén produïda el dia 1 de gener de 2017, en complir a partir d'aquesta data els requisits d'utilització necessària i exclusiva del local per al desenvolupament de la seva activitat.

La incorporació del local al llibre registre de béns d'inversió s'hauria de realitzar pels valors següents:

Import real del terreny:	100.000 €
Import real de l'adquisició de la construcció:	95.000 €
Despeses notari i impostos meritats:	5.000 €
Preu d'adquisició:	**200.000 €**
Amortització (2012-2016)	(12.500 €)
Valor element afecte:	**187.500 €**

AMORTITZACIÓ ANUAL	
100.000 € / 40 anys (construcció):	2.500 €
2.500 € x 5 anys:	12.500 €

Comentari

La normativa vigent no regula, detalla i preveu el valor d'aquest local afecte a l'activitat de l'obligat tributari. Per aquest motiu, el criteri per determinar podria ser homogeni a l'utilitzat per la normativa d'altres països del nostre entorn, fins que la normativa andorrana no especifiqui el valor que correspon als elements afectes a l'activitat empresarial o professional. Tot i això, s'haurà de verificar si en pronunciaments posteriors de l'Administració tributària andorrana s'estableix que aquests elements s'hagin de valorar a preu de mercat.

Per tant, hauríem de considerar, segons el que s'ha comentat, que el valor pel qual es podria incorporar al patrimoni del metge és el valor d'adquisició, descomptant les amortitzacions fiscals deduïbles (construccions) des del 2012 fins al 2016.

➢ Contribucions a plans de pensions

Les contribucions a plans de pensions o altres instruments de previsió social que compleixin una funció anàloga realitzades per part de l'empresari o professional no tindran, en cap cas, la consideració de fiscalment deduïbles.

En aquest sentit, si el resultat comptable conté aquest tipus de despeses, l'obligat tributari hauria de practicar el corresponent ajust per tal de computar la base de tributació de l'impost.

➢ Impostos satisfets per part de l'obligat tributari

A conseqüència de l'exercici de la seva activitat, l'empresari o professional haurà de fer front a una sèrie d'impostos, la quota de tributació dels quals no té la consideració de fiscalment deduïble. En particular, no tenen la consideració de fiscalment deduïbles les quotes dels següents impostos:

✓ Impost comunal sobre els rendiments arrendataris.

✓ Impost comunal de radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals.

✓ Impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries.

En aquest punt, com es veurà més endavant, cal tenir en compte que, malgrat que les quotes d'aquests impostos no siguin deduïbles a l'hora de determinar la quota de tributació, aquests imports seran objecte d'una deducció abans de determinar la quota de liquidació. D'aquesta manera s'evita l'existència d'una doble imposició interna sobre un mateix fet o activitat.

➢ Retribucions al cònjuge o fills

En cas que el cònjuge o els fills de l'empresari o professional prestin serveis per a l'activitat econòmica objecte de tributació, la remuneració satisfeta serà fiscalment deduïble sempre que es donin les circumstàncies següents:

✓ Els serveis prestats pel cònjuge o els fills de l'obligat tributari han d'estar degudament documentats mitjançant el contracte laboral corresponent, juntament amb la seva afiliació a la CASS.

✓ El cònjuge i/o els fills han de treballar en l'activitat econòmica desenvolupada per l'obligat tributari de manera habitual i amb continuïtat. De manera que la retribució satisfeta com a contraprestació d'una col·laboració esporàdica no seria fiscalment deduïble, encara que es compleixin la resta de requisits.

✓ La retribució satisfeta per l'empresari o professional no podrà ser, en cap cas, superior a aquella estipulada en el mercat tenint present la seva qualificació professional i funcions desenvolupades dintre de l'activitat econòmica.

Amb aquest requisit, la Llei intenta evitar que, mitjançant una retribució fictícia o excessiva al seu cònjuge o fills, l'obligat tributari desviï fons cap al seu nucli familiar que pertanyen a l'activitat econòmica sense que siguin objecte de tributació.

➢ Cessions de béns o drets per part del cònjuge o fills

En els casos en què el cònjuge o els fills de l'obligat tributari procedeixin a cedir béns o drets a l'obligat tributari que quedaran afectes a la realització de l'activitat econòmica, la contraprestació satisfeta serà fiscalment deduïble sempre que es donin els requisits següents:

✓ Aquestes cessions de béns i/o drets han de quedar suficientment acreditades mitjançant el contracte de cessió corresponent. En aquest sentit cal remarcar que aquest contracte ha de contenir tots els elements establerts en la normativa contractual perquè sigui un contracte vàlid davant tercers i tingui caràcter vinculant per a les part signants.

✓ La contraprestació fixada entre les parts no pot ser superior al valor de mercat, tal com succeeix en el cas anterior.

La càrrega de la prova que el valor de la contraprestació es correspon al de mercat és a càrrec de l'empresari o professional. Per la qual cosa, l'empresari o professional no podria considerar aquesta contraprestació fiscalment deduïble en cas que no tingui al seu abast les eines suficients per acreditar davant l'Administració tributària l'adequació de la contraprestació al valor de mercat.

En aquest sentit, cal recordar que s'entén per valor de mercat aquell fixat per parts independents en una situació similar.

Exemple de plans pensions i retribució al cònjuge

L'empresari FGH regenta un restaurant de menjar saludable, un negoci familiar en el qual treballa la seva dona, com a xef i especialista en aquest tipus d'alimentació, amb una remuneració anual de 24.000 euros. A més, un empleat extern hi col·labora algun cap de setmana perquè assimili les tasques que es desenvolupen en el negoci, feina per la qual percep una remuneració anual de 3.000 euros bruts.

Així mateix, aquest empresari té contractat amb una companyia d'assegurances un pla de pensions per import de 550 euros mensuals (6.600 euros anuals).

Un detall de la liquidació de l'IAE del Sr. FGH seria la que es mostra a continuació:

SR. FGH	
Ingressos:	250.000 €
Despeses:	
Aprovisionaments	(83.252 €)
Sous i salaris	(27.000 €)
CASS (dona i Sr. FGH)*	(9.624 €)
CASS (empleat extern)	(435 €)
Altres despeses socials (pla pensions)	(6.600 €)
Lloguers	(26.400 €)
Assegurances	(850 €)
Comissions bancàries	(130 €)
Telèfon	(1.800 €)
Llum	(2.493 €)
Despesa impost comunal sobre la radicació d'activitats	(800 €)
Resultat comptable:	**90.616 €**
+ Pla de pensions	6.600 €
+ Impost comunal sobre la radicació d'activitats	800 €
Base de tributació:	**98.016 €**
- Reducció - mínim exempt	(40.000 €)
Base de liquidació:	**58.016 €**

(*) L'empresari i la seva dona han de cotitzar per compte propi.

El sou de la dona es pot deduir, ja que hi ha un contracte laboral. També és deduïble la CASS meritada pel sou de la dona i la CASS d'autònom de l'empresari. D'una altra banda, no són deduïbles l'aportació al pla de pensions de l'empresari ni l'impost comunal sobre la radicació d'activitats, que, com veurem en l'article 23, es dedueixen de la quota de tributació, però s'ajusten positivament en la base de tributació d'acord amb l'article 12.

ARTICLE 13

RÈGIM ESPECIAL DE DETERMINACIÓ OBJECTIVA DE LA BASE DE TRIBUTACIÓ

1. Els obligats tributaris en els que la seva xifra de negocis en l'exercici immediatament anterior no superi els 300.000 euros, es poden acollir al règim especial previst en aquest article.

2. No obstant el que es preveu en l'apartat anterior, per als casos d'obligats tributaris que desenvolupin activitats professionals, la xifra de negocis al qual es refereix l'apartat anterior, perquè es puguin acollir a aquest règim especial, és de 150.000 euros.

3. En el cas de que l'exercici anterior tingui una durada inferior a 12 mesos, pel còmput dels límits esmentats, s'ha de tenir en compte la xifra de negocis corresponent fins a complir el període dels 12 mesos.

4. L'opció d'acollir-se a aquest règim de determinació objectiva és voluntària, però en cas de fer-ho, aquest règim serà obligatori per la totalitat d'activitats econòmiques que realitzi l'obligat tributari. L'obligat tributari que es vulgui acollir a aquest règim ho ha de comunicar al ministeri encarregat de les finances abans de finalitzar l'any anterior al que hagi de tenir efecte, en els termes que es determinin reglamentàriament. Una vegada hagi optat per aquest règim, s'hi ha de mantenir durant un termini mínim de tres anys, i per sortir-ne cal que hi renunciï a través d'una comunicació al ministeri encarregat de les finances abans de la finalització de l'any anterior al qual hagi de tenir efecte. En el cas d'inici d'activitat, l'opció d'acollir-se a aquest règim s'ha de fer durant el mes següent a la data d'inici d'activitat. Pel primer any d'aplicació d'aquesta llei, el termini per optar per aquest règim és de dos mesos a comptar des de l'entrada en vigor d'aquesta Llei.

5. La determinació de la base de tributació en la modalitat de determinació objectiva es fa per la suma del rendiment net de l'activitat i el resultat, positiu o negatiu, dels resultats extraordinaris que s'obtinguin per la transmissió dels actius fixos a l'activitat.

6. El rendiment net de l'activitat es calcula per la diferència entre els ingressos que en procedeixen de la mateixa, computats d'acord amb les regles que estableix l'impost sobre societats, i els percentatges estimatius de les despeses que s'indiquen a continuació, segons el tipus d'activitat econòmica que s'efectua, aplicats sobre la xifra dels ingressos de l'activitat. Dins la xifra d'ingressos no s'inclouen els procedents de les transmissions d'actius fixos afectes a l'activitat desenvolupada, que s'addicionen al resultat del rendiment net de l'activitat.

7. Els percentatges de despeses aplicables són els següents:

a) Quan es tracti d'activitats estrictament comercials, les despeses deduïbles es quantifiquen en el 80 per cent de la xifra d'ingressos.

b) Quan es tracti de retribucions als administradors o membres dels òrgans d'administració, les despeses deduïbles es quantifiquen en el 2 per cent de la xifra de les retribucions.

c) En la resta d'activitats les despeses deduïbles es quantifiquen en el 40 per cent de la xifra d'ingressos.

A aquests efectes són activitats estrictament comercials aquelles que consisteixin en el lliurament de béns sense que aquests hagin estat objecte de transformació prèvia.

8. En el cas que l'obligat tributari desenvolupi diverses activitats, el càlcul es fa activitat per activitat i s'integren en una sola liquidació per part de cada obligat tributari.

9. S'integren a la base de tributació d'aquest règim, les adquisicions de béns o drets afectes a l'activitat, adquirits a títol lucratiu.

Comentari

Com ja s'ha comentat anteriorment, la Llei de l'IAE preveu que els obligats tributaris de l'impost podran determinar la seva base de tributació en funció del règim especial de determinació objectiva.

Abans d'analitzar les particularitats pròpies d'aquest mètode de determinació, s'han de tenir en compte els condicionants establerts per la Llei de l'impost per tal de poder acollir-se a aquest règim especial:

✓ La xifra de negocis de l'exercici immediatament anterior no pot superar els 300.000 euros.

✓ La xifra de negocis de l'exercici immediatament anterior no pot superar els 150.000 euros en cas que els obligats tributaris desenvolupin activitats professionals.

Seguidament, s'ofereixen una sèrie de consideracions per tenir en compte a l'hora de verificar el compliment dels requisits esmentats anteriorment a fi de poder optar a l'aplicació del règim especial:

✓ El límit quantitatiu està determinat per la xifra de negocis corresponent a l'any anterior en lloc de per la xifra total d'ingressos corresponent al mateix període.

Per xifra de negocis s'entén els ingressos percebuts per l'obligat tributari provinents únicament de la seva pròpia activitat. En canvi, per xifra d'ingressos s'entén tots aquells ingressos que percep l'obligat tributari, així com altres ingressos d'explotació (ingressos per subvencions, donacions i llegats, per comissions, per serveis al personal i per serveis diversos), financers i extraordinaris.

✓ En cas que l'obligat tributari dugui a terme una activitat professional, el límit per poder optar a aquest règim especial es veu minorat a 150.000 euros. Atesa la importància que té poder discernir si l'activitat desenvolupada per l'obligat tributari és qualificada com una activitat professional o una activitat empresarial, el Reglament de l'impost, en l'apartat 3 de l'article 35, ofereix una definició d'activitat professional.

Concretament, per activitat professional s'entén aquella que implica l'exercici d'una professió per a la qual es requereixi estar en possessió d'una titulació universitària. De manera que tota activitat desenvolupada per una persona física que compleixi els requisits previstos en l'article 5 de la Llei serà qualificada com a activitat empresarial, amb l'excepció d'aquelles en les quals es requereixi d'una titulació universitària, que seran qualificades com a activitats professionals.

✓ En el supòsit en què l'exercici anterior tingui una durada inferior a 12 mesos, s'hauria de calcular una estimació de la xifra de negoci per als 12 mesos sobre la base d'una proporció aritmètica.

Exemple d'inici d'activitat inferior a 12 mesos

✶ Un fuster és titular des de l'1 de juliol de 2013 d'un negoci. La seva xifra de negoci el 31 de desembre de 2013 ha estat de 32.160 euros.

FUSTER	
Xifra de negocis	32.160 €
Període activitat	6 mesos

El fuster ha realitzat la seva activitat per a un període de sis mesos; per tant, l'estimació de la seva xifra de negocis per a tot l'exercici 2013 seria de 64.320 euros.

Extrapolació a 12 mesos → 32.160 € × 12/6 = 64.320 €

En aquest cas, atès que la xifra de negocis corresponent a 12 mesos és inferior a 300.000 euros i que realitza una activitat empresarial, el fuster podria aplicar el mètode de determinació objectiva.

✶ Un enginyer és titular des del 30 de setembre de 2013 d'un estudi, i la seva xifra de negoci el 31 de desembre de 2013 ha estat de 42.690 euros.

ENGINYER	
Xifra de negocis	42.690 €
Període activitat	3 mesos

L'enginyer ha realitzat la seva activitat per a un període de tres mesos; per tant, l'estimació de la seva xifra per a tot l'exercici 2013 seria de 170.760 euros.

Extrapolació a 12 mesos → 42.690 € × 12/3 = 170.760 €

En aquest supòsit, l'enginyer no podria aplicar el mètode de determinació objectiva per a la seva base de tributació, atès que l'estimació de la xifra de negoci per a l'any 2014 superaria el límit de 150.000 euros. En aquest cas s'ha de tenir en compte que ens trobem davant un professional, ja que per exercir la professió d'enginyer és necessari posseir una titulació universitària.

➢ Obligacions formals

Les obligacions formals que han de seguir tots els obligats tributaris per l'IAE estan previstes en el Reglament d'aplicació de la Llei 95/2010, de l'IS, i de la Llei 96/2010, de l'IAE, publicat el 20 de juny de 2012.

En aquest sentit, cal remarcar que per sol·licitar el règim especial de determinació objectiva cal complir les obligacions formals que detallarem a continuació. Així mateix, tots els obligats tributaris tenen obligació de complir els requisits establerts en la disposició transitòria del Reglament.

✓ **Termini de presentació**

Entre altres modificacions i aclariments dels impostos de referència, aquest Reglament estableix que aquells obligats tributaris que, a data 1 de gener de 2012, portin a terme la seva activitat econòmica disposaven fins al 31 de juliol de 2012 per donar compliment de les obligacions formals establertes en el Reglament.

Concretament, aquest termini està previst en la disposició transitòria, el text de la qual es reprodueix a continuació:

"Obligacions formals per al primer any d'aplicació de la Llei de l'impost sobre societats i la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

El compliment de les obligacions formals a què es refereixen la Llei de l'impost sobre societats, la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques i aquest Reglament, pel que fa al primer any d'aplicació, s'ha de dur a terme abans del 31 de juliol del 2012."

D'altra banda, els obligats tributaris que inicïin una activitat econòmica o professional subjecta a aquest impost hauran de comunicar a l'Administració l'inici de l'activitat esmentada juntament amb la sol·licitud de l'NRT corresponent, com estableixen l'article 27 de l'IAE i l'article 38 del Reglament.

Amb relació a la sol·licitud d'aplicació del mètode de determinació objectiva, els obligats tributaris poden presentar la seva sol·licitud fins al 31 de desembre del període impositiu anterior al qual es vol aplicar dit règim especial. Una vegada l'obligat tributari opti per acollir-se a aquest règim, és d'aplicació obligatòria durant un període mínim de tres anys. En cas que hi vulgui renunciar, ho haurà de comunicar al ministeri de Finances abans de la finalització de l'any anterior al qual hagi de tenir efecte.

✓ Formularis per omplir

El formulari corresponent a la declaració censal (juntament amb els seus annexos) té com a finalitat comunicar a l'Administració aquelles dades identificadores de l'obligat tributari, així com la seva inclusió en algun règim especial previst en l'esmentada normativa, si així ho sol·licita.

Seguidament llistem els formularis aprovats pel reglament:

001	Declaració censal	Veure els annexos 2 al 11
001-A	Declaració censal – NRT	
001-B	Declaració censal – Domicilis	
001-C	Declaració censal – Dades bancàries	
001-D	Declaració censal – Explotació d'intangibles o comerç internacional	
001-E	Declaració censal – Gestió i inversió financera intragrup	
001-F	Declaració censal – Determinació objectiva de la base de tributació	
001-G	Declaració censal – Consolidació tributària	
001-H	Declaració censal – Tinença participacions en societats estrangeres	
001-I	Declaració censal – Entitats parcialment exemptes	

Pel que fa a l'ompliment dels esmentats formularis cal indicar que qualsevol comunicació censal hauria d'acompanyar-se, en tot cas, de la declaració 001. És a dir, l'obligat tributari haurà de presentar el formulari 001 juntament amb l'annex corresponent objecte de la comunicació.

Concretament, en cas que l'obligat tributari vulgui acollir-se al mètode de determinació objectiva, haurà d'omplir el model 001, juntament amb els annexos A, B, C i F. En aquest darrer annex haurà de marcar la casella de sol·licitud, així com l'exercici d'inici d'aplicació de la modalitat sol·licitada.

2. Dades que s'informa en la declaració censal

2.1. Dades del declarant

☑ Núm de registre tributari (NRT) - *Annexeu full H5 001-A*

☐ Sol·licitud del número de registre d'entitats no residents fiscals - *Annexeu full H5 002-A*

☑ Domicilis - *Annexeu full H5 001-B*

☑ Dades bancàries - *Annexeu full H5 001-C*

☐ Nomenament del representant fiscal - *Annexeu full H5 001-L*

☐ Renovació del representant fiscal - *Annexeu full H5 001-M*

2.2. IAE - IS / IRNR

☐ Règim especial de societats que realitzen explotació d'intangibles o intervenen en el comerç internacional - *Annexeu full H5 001-D*

☐ Règim especial de societats de gestió i inversió financera intragrup - *Annexeu full H5 001-E*

☑ Règim especial de determinació objectiva de la base de tributació - *Annexeu full H5 001-F*

☐ Règim especial de consolidació tributària - *Annexeu full H5 001-G*

Hem de remarcar que els formularis 001-A, 001-B i 001-C únicament s'hauran d'omplir en aquells casos en què l'obligat tributari no disposi d'NRT, modifiqui el seu domicili o les seves dades bancàries, respectivament.

✓ **Determinació dels rendiments gravats**

En el cas d'activitats econòmiques gravades per l'IAE, a les quals és d'aplicació el règim especial de determinació objectiva, s'han de tenir en compte les particularitats següents a l'hora de fixar els rendiments derivats d'aquestes activitats econòmiques. Aquestes particularitats únicament seran d'aplicació en el cas que l'obligat tributari hagi obtingut rendiments addicionals a aquells rendiments derivats estrictament de l'exercici de l'activitat econòmica.

- La base de tributació de l'impost serà el resultat de computar, d'una banda, el rendiment net de l'activitat i de l'altra, el resultat (positiu o negatiu) extraordinari derivat de la transmissió d'elements d'actius fixos assignats a l'activitat, en cas que existeixi aquesta mena de resultats extraordinaris.

- Pel que fa als resultats extraordinaris, cal tenir en compte que han d'estar assignats a l'activitat econòmica constituent del fet generador, en cas contrari, aquest resultat no es tindrà en consideració per tal de computar la base de tributació atès que no és un rendiment derivat de l'activitat econòmica.

- Addicionalment, s'integraran en la base de tributació les adquisicions de béns o drets, afectes a l'activitat econòmica, que s'hagin adquirit a títol lucratiu. En aquest sentit, s'haurà d'incloure en la base de tributació el valor de mercat dels elements adquirits gratuïtament que s'integrin en el patrimoni empresarial o professional segons el que disposa l'article 6 per a la presumpció de rendes.

✓ **Determinació del rendiment net de l'activitat**

La base de tributació per determinació objectiva estarà integrada pel rendiment net de l'activitat econòmica i serà la diferència resultant entre els ingressos derivats de l'exercici de l'activitat i les despeses quantificades segons els percentatges estimatius següents:

- **Activitats estrictament comercials**, les despeses deduïbles es quantifiquen en un 80% de la xifra d'ingressos.

  En aquest punt, cal recalcar que com a activitats estrictament comercials s'entenen les que consisteixen en el lliurament de béns, sense que els mateixos béns hagin estat objecte d'una transformació prèvia per part de l'obligat tributari.

- **Retribucions als administradors o membres del Consell d'Administració**, les despeses deduïbles es corresponen en un 2% de la xifra de les retribucions.

- **Resta d'activitats**, és a dir, activitats professionals i altres activitats empresarials no comercials, les despeses deduïbles es fixen en un 40% de la xifra d'ingressos.

Als efectes de computar el rendiment net de l'activitat, cal recordar que no inclourà, en el seu cas, aquells rendiments procedents de les transmissions d'actius fixos atès que s'addicionen a la base de tributació una vegada s'hagi fixat el rendiment net.

✓ Concurrència d'activitats

Com s'ha apuntat anteriorment, és possible que un mateix obligat tributari porti a terme l'explotació de diverses activitats econòmiques, cadascuna de les quals constitutiva d'un fet generador de l'IAE. Davant d'aquest tipus de situacions, s'haurà de computar la base de tributació per a cada activitat de forma separada i, posteriorment, integrar-les en una mateixa declaració.

Exemple

A continuació es realitza una comparativa entre el mètode de determinació objectiva i el mètode de determinació directa de la base de tributació per a tres professions diferents. Com a exemple, hi ha un enginyer, un comerç i un administrador (membre del consell d'administració).

RÈGIM ESPECIAL DE DETERMINACIÓ OBJECTIVA DE LA BASE DE TRIBUTACIÓ (MÒDULS)

ENGINYER		COMERÇ D'ALIMENTACIÓ		ADMINISTRADOR	
Ingressos:	123.000 €	Ingressos:	250.000 €	Ingressos:	68.000 €
Despeses:		Despeses:		Despeses:	
(40% xifra d'ingressos)	(49.200 €)	(80% xifra d'ingressos)	(200.000 €)	(2% xifra de retribucions)	(1.360 €)
Base de tributació:	73.800 €	Base de tributació:	50.000 €	Base de tributació:	66.640 €
Reducció - mínim exempt	(40.000 €)	Reducció - mínim exempt	(40.000 €)	Reducció - mínim exempt	(40.000 €)
Base de liquidació:	**33.800 €**	**Base de liquidació:**	**10.000 €**	**Base de liquidació:**	**26.640 €**

DETERMINACIÓ DIRECTA DE LA BASE DE TRIBUTACIÓ (COMPTABILITAT)

ENGINYER		COMERÇ D'ALIMENTACIÓ		ADMINISTRADOR	
Ingressos:	123.000 €	Ingressos:	250.000 €	Ingressos:	68.000 €
Despeses:		Despeses:		Despeses:	
Lloguers	(12.000 €)	Aprovisionaments:	(72.500 €)	Dietes	(3.600 €)
Assegurances	(400 €)	Sous i salaris	(26.000 €)	Gasolina	(950 €)
Comissions bancàries	(120 €)	CASS empresa	(3.770 €)	Telèfon	(1.100 €)
Telèfons	(1.250 €)	Lloguers	(35.000 €)	Base de tributació:	62.350 €
Llum	(820 €)	Assegurances	(850 €)	Reducció - mínim exempt	(40.000 €)
Altres	(2.000 €)	Comissions bancàries	(130 €)	**Base de liquidació:**	**22.350 €**
Base de tributació:	106.410 €	Telèfon	(1.800 €)		
Reducció - mínim exempt	(40.000 €)	Llum	(1.450 €)		
Base de liquidació:	**66.410 €**	Base de tributació:	108.500 €		
		Reducció - mínim exempt	(40.000 €)		
		Base de liquidació:	**68.500 €**		

BASES DE LIQUIDACIÓ

ENGINYER		COMERÇ D'ALIMENTACIÓ		ADMINISTRADOR	
Determinació objectiva (mòduls)	33.800 € ▼	Determinació objectiva (mòduls)	10.000 € ▼	Determinació objectiva (mòduls)	26.640 € ▲
Determinació directa (comptabilitat)	66.410 € ▲	Determinació directa (comptabilitat)	68.500 € ▲	Determinació directa (comptabilitat)	22.350 € ▼

Nota: als efectes d'aquest exemple s'ha considerat que les tres professions no han suportat despeses que no tenen la consideració de fiscalment deduïbles. Per aquest motiu, l'import del resultat comptable coincideix amb la base de tributació.

Els triangles representen de forma senzilla quin dels dos possibles mètodes de càlcul de la base de tributació podria interessar més a cadascun dels obligats tributaris de les diferents activitats o per les retribucions dels administradors.

En aquest exemple podem observar que per a l'enginyer i per al comerç d'alimentació el règim de determinació objectiva (mòduls) és el més avantatjós, mentre que per a l'administrador el mètode més òptim seria el règim de determinació directa (comptabilitat).

Avantatges i inconvenients del règim de determinació objectiva

Cal recordar que el mètode de determinació objectiva és de caràcter voluntari, per la qual cosa l'obligat tributari que compleixi els requisits indicats anteriorment podrà comunicar a l'Administració tributària l'aplicació d'aquest mètode. Seguidament, s'adjunta un quadre resum dels principals avantatges i inconvenients d'aquest mètode de determinació de la base de tributació:

AVANTATGES	INCONVENIENTS
• Simplicitat del càlcul. • Simplicitat de les obligacions formals. • Acollir-se al règim és voluntari i podria permetre avantatges fiscals.	• Càlcul per determinació objectiva no s'adequa a la despesa real. • Mantenir-se en aquest règim durant un termini mínim de 3 anys. • Obligatori per a la totalitat d'activitats econòmiques. • Comunicació de l'acolliment abans de que finalitzi el període impositiu anterior al de seva aplicació.

ARTICLE 14

BÉNS I DRETS DESTINATS A UNA ACTIVITAT ECONÒMICA

1. Es consideren béns i drets destinats a una activitat econòmica els següents:

a) Els béns immobles en què duu a terme la seva activitat el contribuent.

b) Els béns destinats als serveis econòmics i socioculturals del personal al servei de l'activitat. No es consideren "destinats" els béns d'esplai i esbarjo o, en general, d'ús particular del titular de l'activitat econòmica.

c) Qualsevol altre element patrimonial que sigui necessari per a l'obtenció dels rendiments de l'activitat econòmica. En cap cas no tenen aquesta consideració els actius representatius de la participació en fons propis o el patrimoni net d'una entitat i de la cessió de capitals a tercers.

d) Quan es tracti d'elements patrimonials que serveixin només parcialment a l'objecte de l'activitat econòmica, l'afectació s'entén limitada a la part d'aquests elements patrimonials que realment s'utilitzi en l'activitat de què es tracti. En cap cas no són susceptibles d'afectació parcial elements patrimonials indivisibles.

2. L'afectació o desafectació de béns i drets a una activitat econòmica que segueixin formant part del patrimoni de l'obligat tributari no genera rendes positives ni negatives a efectes impositius.

Excepte en el cas que la desafectació es produeixi per motiu de cessament de l'activitat, si la transmissió a terceres persones es produeix abans de transcorreguts tres anys, es considera que la desafectació dels béns o drets genera rendes positives o negatives a efectes impositius.

Comentari

La Llei de l'IAE preveu una sèrie de particularitats al tractament dels elements (béns i drets) afectes a l'activitat econòmica constituent del fet generador de l'impost. En particular, cal recordar que, entre d'altres, les despeses relacionades amb l'amortització d'aquest tipus d'elements és deduïble sempre que els coeficients aplicats estiguin dintre dels límits previstos en la Llei de l'IS.

Atesa la importància que té determinar si un element (bé o dret) està afecte a l'activitat empresarial o professional objecte de tributació, el legislador ha introduït en la Llei de l'impost un article que ofereix una definició juntament

amb uns criteris que faciliten a l'obligat tributari determinar si els elements de què disposa es poden considerar assignats a l'activitat econòmica desenvolupada.

Seguidament, s'analitzaran els principals criteris previstos per la normativa amb la finalitat de determinar si un element patrimonial està afecte o no a l'activitat empresarial realitzada pel contribuent:

➢ Béns immobles

Els béns immobles en els quals l'obligat tributari desenvolupa la seva activitat empresarial es considerarien elements afectes a l'activitat econòmica. En cas contrari, els béns destinats a ús privatiu no rebrien dita consideració.

Exemple d'immoble

La doctora BMA, dietista i nutricionista, utilitza un dels pisos de la seva propietat exclusivament com a habitatge i un altre pis com a consulta.

✶ Pot considerar-se afectada a l'activitat professional la superfície utilitzada per a la consulta i, consegüentment, deduir-se en els rendiments de l'activitat les despeses corresponents a la superfície esmentada?

El pis utilitzat exclusivament com a consulta podria considerar-se afecte a l'activitat professional desenvolupada pel seu titular; per tant, les despeses pròpies i específiques d'aquest pis podrien deduir-se dels rendiments íntegres de l'activitat professional.

➢ Elements destinats als serveis econòmics i socioculturals

Es consideran elements assignats els béns destinats als serveis econòmics i socioculturals del personal al servei de l'activitat. D'altra banda, no es consideren destinats els béns d'esplai i esbarjo o, en general, d'ús particular del titular de l'activitat econòmica.

En línies generals, els béns destinats a serveis econòmics i socioculturals del personal assignat a l'activitat subjecta a l'impost reben la consideració de béns afectes a l'activitat empresarial o professional del contribuent. Un exemple d'aquests béns podria ser un espai de cafeteria destinat als treballadors.

No obstant això, queden exclosos d'aquesta definició aquells béns dedicats únicament a l'esplai i l'esbarjo, és a dir, aquells béns que no tenen cap tipus de vinculació amb el desenvolupament de l'activitat ni amb l'obtenció del seu rendiment.

Addicionalment, no reben la consideració de béns afectes a l'activitat aquells béns el titular dels quals sigui el mateix titular de l'activitat econòmica per al seu ús particular.

➢ Altres elements

La normativa de l'IAE estableix que rep aquesta consideració qualsevol element patrimonial que sigui necessari i imprescindible per portar a terme l'activitat econòmica del contribuent.

Com es pot observar, aquesta definició té un caràcter molt ampli que podria donar lloc a una interpretació extensiva del concepte necessitat. En aquest tipus de casos, recau sobre l'obligat tributari l'obligació d'estar en posició de poder acreditar davant l'Administració tributària que aquests elements que considera destinats a la seva activitat econòmica realment són necessaris per al seu desenvolupament.

Així mateix, s'ha de tenir en compte que la mateixa normativa de l'impost estableix que, sota cap consideració, els actius financers (accions o participacions que pugui ostentar l'obligat tributari sobre el capital d'una altra entitat o la cessió de capital a tercers) no poden rebre la qualificació d'element afecte a l'activitat. De manera que ni els ingressos ni les despeses derivats d'aquests tipus d'elements s'integrarien en la base de tributació de l'IAE de l'obligat tributari.

➢ Criteris d'afectació en el cas d'ús simultani

L'IAE grava la renda obtinguda per persones físiques com a conseqüència del desenvolupament de la seva activitat econòmica. Atès que l'obligat tributari és una persona física, és possible que un mateix element (majoritàriament béns) tingui un destí per a la seva activitat econòmica, però, alhora, es facin servir amb una finalitat personal.

Davant aquestes situacions de simultaneïtat de l'ús privatiu i econòmic dels béns, la normativa estableix que aquests béns estaran assignats a l'activitat econòmica en aquella part en la qual estiguin destinats a l'activitat esmentada.

Exemple de criteris d'afectació en el cas d'ús simultani

✶ La Sra. RPA, advocada en exercici, utilitza l'ordinador del seu despatx professional per a assumptes particulars en determinats dies festius (caps de setmana).

La utilització de l'ordinador, objectivament, té el caràcter d'immobilitzat, adquirit i utilitzat per al desenvolupament de l'activitat professional. L'ordinador podria considerar-se bé afecte de forma proporcional al temps destinat a l'activitat.

✶ El Sr. LMP, director comercial d'una empresa, únicament utilitza el seu vehicle fora d'hores de feina en certs dies de descans per anar a esquiar amb els seus amics.

La utilització del vehicle, objectivament, té el caràcter d'immobilitzat, adquirit i utilitzat per al desenvolupament de l'activitat professional. El vehicle del director comercial podria considerar-se bé afecte de forma proporcional al temps destinat a l'activitat.

Malgrat això, la normativa estableix que davant els casos de simultaneïtat d'ús en béns indivisibles, en cap cas no podran estar assignats a l'activitat econòmica sinó que s'entén que aquests béns estan destinats per a qüestions privades de la persona física i que no hi ha relació amb l'activitat econòmica.

En aquest sentit, cal matisar que el text d'aquest punt no dóna peu a una interpretació menys estricta i donar a l'obligat tributari l'opció d'acreditar davant l'Administració tributària prova en contra.

➢ Efectes de l'afectació i desafectació dels elements

En primer lloc, cal aclarir que per **afectació** s'entén l'acció duta a terme per l'obligat tributari amb l'objectiu d'incloure un element (bé o dret) en el seu patrimoni empresarial, propi de l'activitat econòmica desenvolupada, l'ús del qual es destinarà a la realització d'aquesta activitat.

En cas d'afectació, el bé s'incorpora al patrimoni empresarial pel seu valor d'adquisició, sense derivar-se cap rendiment que hagi de tenir-se en compte per tal de determinar la base de tributació.

Pel contrari, per **desafectació** s'entén l'acció contrària, és a dir, el fet que l'obligat tributari consideri que un element (bé o dret) que inicialment es destinava a l'activitat econòmica passa a formar part del seu patrimoni personal.

En la nostra opinió, i tenint en compte la legislació tributària dels països del nostre entorn, en cas de desafectació el bé s'incorporaria al patrimoni personal pel valor net comptable, i computa en tot cas l'amortització fiscal.

Per últim, la Llei de l'impost especifica que aquestes transferències d'elements del patrimoni personal i empresarial no impliquen l'aparició d'uns rendiments que hagin de ser integrats a la seva base de tributació. És a dir, el traspàs d'elements patrimonials del patrimoni personal a l'empresarial (afectació) o a la inversa (desafectació) no genera alteracions patrimonials subjectes a tributació.

ARTICLE 15

VALORACIÓ DE LES OPERACIONS

1. La valoració de les operacions entre els obligats tributaris subjectes a aquest impost i altres persones físiques o entitats vinculades es realitza pel seu valor normal de mercat, en els termes que preveu l'article 16 de la Llei de l'impost sobre societats.

2. En tot cas, es valoren d'acord amb el seu valor normal de mercat els béns o serveis que els obligats tributaris cedeixin o prestin a tercers no vinculats de forma gratuïta o destinin a l'ús o consum propi.

Igualment, quan hi hagi una contraprestació i aquesta contraprestació sigui notòriament inferior al valor normal en el mercat dels béns i serveis, es prendrà aquest darrer com a criteri de valoració.

Comentari

L'article 15 de la Llei de l'IAE, de la mateixa manera que ho fa l'article 16 de la Llei de l'IS, estableix que aquelles operacions dutes a terme entre l'obligat tributari i altres persones vinculades hauran de valorar-se segons el seu preu de mercat.

Cal tenir en compte que el valor de mercat és aquell que determinarien dues parts independents davant una operació idèntica o similar a la realitzada per l'obligat tributari i un tercer. En aquest sentit, el mateix article 15 de la Llei de l'IAE remet als criteris donats per l'article 16 de la Llei de l'IS per tal de determinar el valor de mercat.

En tot cas, i en concordança amb l'article 6 de la Llei de l'IAE, l'apartat 2 de l'article 15 recorda que els béns o serveis lliurats o prestats de manera gratuïta per l'obligat tributari hauran d'integrar-se a la seva base de tributació pel seu valor de mercat. Aquesta presumpció de rendes de l'article 6 de la Llei de l'impost és d'aplicació amb independència si ambdues parts són part vinculades o si, al contrari, són tercers independents.

Aquesta presumpció de rendes serà igualment d'aplicació en aquelles operacions en les quals la contraprestació pactada entre les parts sigui notòriament inferior a la de mercat. En aquests casos, l'obligat tributari tindrà l'obligació d'integrar a la seva base de tributació la diferència resultant entre la contraprestació pactada i el valor de mercat.

Els autors del manual ens remetem als comentaris de l'article 16 de la Llei de l'IS per a més detall.

Un detall de la cascada de l'impost fins al concepte de base de tributació és com segueix:

	RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS
+ / -	Diferències per aplicació del resultat comptable
+ / -	Diferències permanents
+ / -	Diferències temporals
-	Compensació de bases de tributació negatives
=	BASE DE TRIBUTACIÓ

ARTICLE 16

LA BASE DE LIQUIDACIÓ: REDUCCIÓ DE LA BASE DE TRIBUTACIÓ

1. La base de tributació es redueix amb un mínim exempt de 40.000 euros per determinar la base de liquidació.

2. La base de liquidació no pot ser negativa.

Comentari

Els articles comentats fins ara juntament amb les normes de valoració analitzades tenen com a objectiu establir els criteris per tal de determinar la base de tributació de l'impost.

Una vegada computada aquesta base, s'ha de tenir en compte que la Llei preveu un mínim exempt que possibilita la reducció de la base en un import de 40.000 euros; serà el resultat d'aquesta reducció la base de liquidació. S'ha de tenir en compte que la base de liquidació és la base definitiva sobre la qual s'aplicarà el tipus de gravamen per tal de determinar la quota tributària.

La reducció de la base de tributació de 40.000 euros s'aplica una vegada que s'han compensat les bases de tributació negatives.

D'altra banda, és possible que la base de tributació d'un obligat tributari no superi els 40.000 euros, per la qual cosa la base de liquidació, una vegada aplicada la reducció esmentada, quedaria negativa. En aquests casos, la normativa estableix que la base de liquidació es quedarà a 0 i que, en cap cas, no podrà tenir un signe negatiu.

Per últim, cal tenir present que la part del mínim exempt que no pugui ser aplicada per l'obligat tributari per insuficiència de base de tributació, no es podrà acumular i aplicar en els exercicis següents.

Exemple

JRN és economista de professió i durant l'exercici actual ha ingressat pels seus serveis d'assessorament financer 159.900 euros. Les despeses durant l'exercici són bàsicament de sous i salaris (ja que té contractada a una secretària i un ajudant), el lloguer de l'oficina i les despeses inherents al despatx, com ara llum, telèfon, assegurança i altres (material d'oficina, etc.).

Així mateix, aquest economista no ha suportat despeses que no rebin la consideració de fiscalment no deduïbles.

A continuació procedim a calcular la base de liquidació del Sr. JRN.:

Situació 1. Base de liquidació positiva

JRN ECONOMISTA	
Ingressos:	159.900 €
Despeses:	
Sous i salaris (secretària i ajudant)	(40.800 €)
CASS (empleats)	(5.916 €)
CASS (compte propi)	(4.812 €)
Lloguers	(32.970 €)
Assegurances	(359 €)
Comissions bancàries	(90 €)
Telèfons	(4.850 €)
Llum	(3.891 €)
Altres	(5.320 €)
Resultat comptable:	**60.892 €**

LIQUIDACIÓ IAE	
Resultat comptable	60.892 €
+/- diferències temporals	-
+/- diferències permanents	-
Base de tributació	**60.892 €**
Reducció - mínim exempt	(40.000 €)
Base de liquidació:	**20.892 €**

Ara suposem que l'economista ha ingressat pels seus serveis d'assessorament 108.125 euros. Procedim a calcular quina seria la nova base de liquidació:

Situació 2. Base de liquidació negativa

JRN ECONOMISTA	
Ingressos:	108.125 €
Despeses:	
Sous i salaris	(40.800 €)
CASS (empleats)	(5.916 €)
CASS (compte propi)	(4.812 €)
Lloguers	(32.970 €)
Assegurances	(359 €)
Comissions bancàries	(90 €)
Telèfons	(4.850 €)
Llum	(3.891 €)
Altres	(5.320 €)
Resultat comptable:	**9.117 €**

LIQUIDACIÓ IAE	
Resultat comptable	9.117 €
+/- diferències temporals	-
+/- diferències permanents	-
Base de tributació	**9.117 €**
Reducció - mínim exempt	(40.000 €)
Base de liquidació:	**-**

Com es pot observar, no es pot generar una base de liquidació negativa; en tot cas, com a màxim l'import seria zero.

ARTICLE 17

BASES DE TRIBUTACIÓ NEGATIVES

Les bases de tributació negatives que hagin estat objecte de liquidació o autoliquidació poden compensar les bases de tributació positives del mateix obligat tributari que es generin en els propers deu anys.

Comentari

La base de tributació del contribuent per l'IAE es determina, en línies generals, en funció dels rendiments obtinguts, un cop descomptades les despeses considerades fiscalment deduïbles. En aquest sentit és possible que la base de tributació de l'exercici en curs tingui signe negatiu a causa que els rendiments obtinguts per l'obligat tributari no superen les despeses suportades per al desenvolupament de la seva activitat.

Davant aquest tipus de situacions, la normativa permet al contribuent compensar les bases de tributació negatives obtingudes en un exercici amb aquelles positives obtingudes en exercicis posteriors. Malgrat això, la norma preveu que aquesta compensació de les bases de tributació negatives es dugui a terme en el termini dels deu anys vinents de la seva generació. Una vegada transcorregut aquest termini, si l'obligat tributari no ha generat unes bases de tributació positives suficients per poder compensar les bases de tributació negatives generades amb anterioritat, aquestes darreres es perdran.

D'altra banda, s'ha de tenir en compte que només es tindran en consideració aquelles bases de tributació negatives generades per l'obligat tributari a partir de l'1 de gener de 2012, data d'entrada en vigor d'aquest impost. De manera que els resultats negatius obtinguts abans de dita data no donen dret a l'obligat tributari a compensar-les en els exercicis següents:

EXERCICI DE GENERACIÓ DE LES BASES DE TRIBUTACIÓ	ÚLTIM EXERCICI DE COMPENSACIÓ
2012	2022
2013	2023
2014	2024
2015	2025
(...)	(...)

Exemple

Un jardiner presenta les bases de tributació següents des de l'inici de la seva activitat, l'any 2011.

Com podrà compensar el jardiner aquestes xifres negatives? I en quants anys prescriuran?

ANY	BASE DE TRIBUTACIÓ	ANY PRESCRIPCIÓ DE LES BASES DE TRIBUTACIÓ
2011	- (*)	-
2012	(4.500)	2022
2013	(869)	2023
2014	6.250	Aplicació de les BTN
2015	10.196	Ja s'han exhaurit les BTN
2016	14.763	Ja s'han exhaurit les BTN

(*) Les possibles pèrdues generades l'any 2011 no són bases de tributació negatives acreditades sinó resultats comptables negatius.

Altres comentaris:

- Les xifres corresponents a l'exercici 2011 no es podran compensar, en no rebre la qualificació de bases de tributació.

- Les bases negatives de tributació del 2012 i 2013 es compensaran totalment amb la base de tributació generada durant l'exercici 2014.

Un detall de la cascada de l'impost fins al concepte de base de liquidació és com segueix:

	RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS
+ / -	Diferències per aplicació del resultat comptable
+ / -	Diferències permanents
+ / -	Diferències temporals
-	Compensació de bases de tributació negatives
=	BASE DE TRIBUTACIÓ
-	Mínim exempt de 40.000 euros
=	BASE DE LIQUIDACIÓ

V. Període impositiu, meritació i imputació temporal

ARTICLE 18

PERÍODE IMPOSITIU

1. El període impositiu coincideix amb l'any natural.

2. El període impositiu és inferior a l'any natural si es produeix la defunció de l'obligat tributari en un dia diferent al 31 de desembre.

Comentari

El període impositiu és el període de temps en què es generen els rendiments subjectes a tributació en concepte d'IAE. En aquest sentit, la Llei de l'IAE preveu que el període impositiu ha de coincidir amb l'any natural. Aquesta afirmació implica que el període impositiu dels obligats tributaris per aquest impost estarà comprès entre l'1 de gener i el 31 de desembre de cada any. D'aquesta manera, la normativa no permet que el període impositiu per aquest impost no sigui equivalent a l'exercici natural (és a dir, exercici partit), a diferència de l'IS, que sí que preveu la possibilitat d'exercicis partits (per exemple, de l'1 de juliol de 2014 al 30 de juny de 2015).

Únicament es podria establir una excepció al que s'ha establert anteriorment, i és quan es dóna la defunció de la persona física considerada obligat tributari. En aquests casos, el darrer període impositiu no coincidiria amb l'exercici natural sinó que tindria una durada inferior.

Addicionalment, cal tenir en compte que en aquests casos, la declaració dels rendiments derivats de l'exercici de l'activitat econòmica per part de l'obligat tributari s'hauria de portar a terme per part dels seus hereus. D'acord amb l'apartat 2 de l'article 20 de la Llei de bases de l'ordenament tributari *"en els casos de transmissions 'mortis causa' els hereus i legataris responen de les quotes tributàries pendents a la mort del causant d'acord amb l'aplicació de l'ordenament successori"*.

Per últim, cal tenir en consideració l'existència de situacions concretes i determinades que podrien donar lloc a la conclusió d'un període impositiu amb una durada inferior a 12 mesos. Són les següents:

✓ Quan l'activitat desenvolupada per l'obligat tributari s'extingeix.

✓ Canvi de residència de l'obligat tributari que desenvolupa l'activitat a un Estat situat a l'estranger.

Exemple

Per oferir més atractius turístics, es proposa la construcció d'un museu per un arquitecte de gran prestigi. La construcció del museu es preveu que es realitzi en tres anys. L'arquitecte, d'origen iranià, responsable del projecte s'instal·la a Andorra durant aquests tres anys, amb la qual cosa és, a efectes fiscals, resident a Andorra durant els exercicis 2014, 2015 i 2016.

La inauguració del museu es realitza el 15 d'octubre del 2016. Un cop finalitzat aquest projecte, l'arquitecte, el dia 30 d'octubre del 2016 se'n torna al seu país d'origen i, per tant, deixa de ser resident fiscal a Andorra.

✶ Com seria el període impositiu de l'arquitecte?

Tot i que l'arquitecte canviï de residència de territori andorrà a l'estranger el dia 30 d'octubre de 2016,

hauria d'ingressar l'impost derivat dels rendiments obtinguts fins a dita data. En aquest cas, l'arquitecte tributaria per les rendes generades des de l'1 de gener fins al 31 de desembre de 2016.

✶ Al cap d'un any (2017), se li demana que realitzi un últim treball de supervisió. Com seria el període impositiu?

En aquest cas, l'arquitecte no seria resident fiscal a Andorra durant l'exercici 2017, per la qual cosa els rendiments obtinguts a Andorra a conseqüència de les seves tasques de supervisió estaran subjectes a l'IRNR. De manera que la part contractant li hauria de practicar la deguda retenció a l'origen a compte de l'impost esmentat.

ARTICLE 19

MERITACIÓ

L'impost es merita l'últim dia del període impositiu.

Comentari

La meritació de l'impost es correspon amb el moment que s'entén realitzat el fet generador, i és en aquest moment quan es produeix el naixement de l'obligació tributària principal.

L'impost es merita l'últim dia del període impositiu. D'acord amb l'article anterior, el període impositiu coincideix amb l'any natural, per tant s'entén produïda la meritació el 31 de desembre.

ARTICLE 20

IMPUTACIÓ TEMPORAL

Els ingressos i despeses que determinen la renda a incloure en la base de tributació en la modalitat de determinació directa i en la modalitat de determinació objectiva s'imputen d'acord amb la normativa del Pla general de comptabilitat.

Comentari

Per tal de concretar si els ingressos i les despeses derivats de l'activitat econòmica que constitueixen el fet generador es corresponen a l'exercici actual o al posterior, la Llei de l'impost remet a la normativa comptable.

En aquest aspecte cal remarcar que aquesta remissió al Pla general de comptabilitat és d'aplicació tant per a aquells obligats tributaris que determinen la seva base de tributació mitjançant el mètode de determinació directa com per a aquells que han optat per la modalitat de determinació objectiva.

En aquest sentit, cal recordar que els ingressos i les despeses es registren seguint el criteri de meritació, és a dir, en funció del corrent real de béns i serveis que representen i amb independència del moment en què es produeixi el cobrament o pagament.

D'una banda, el reconeixement dels ingressos per vendes es produeix en el moment en què s'han transferit al comprador els riscos i beneficis inherents a la propietat del bé venut, i no se'n manté la gestió ni se'n reté el control efectiu.

D'altra banda, els ingressos derivats de la prestació de serveis es reconeixen en funció del grau de realització de la prestació a la data de balanç, sempre que el resultat de la transacció pugui ser estimat amb fiabilitat.

Quant a les despeses de compres de mercaderies i altres béns adquirits per l'obligat tributari per revendre'ls, bé sigui sense alterar-ne la forma i substància o prèvia submissió a processos industrials d'adaptació, transformació o construcció, es reconeixen deduint l'import de qualsevol descompte, bonificació o rebaixa comercial atorgada pels proveïdors.

Tot i que en la redacció d'aquest article el legislador no ens remet específicament a les normes de l'IS, els autors d'aquest manual considerem convenient remetre el lector als nostres comentaris sobre l'article 19 de la Llei de l'IS.

VI. Tipus de gravamen i quota íntegra

ARTICLE 21

TIPUS DE GRAVAMEN

El tipus de gravamen aplicable sobre la base de liquidació és el 10 per cent.

Comentari

Una vegada determinat l'import que correspon a la base de liquidació, el següent pas per tal de determinar l'import que ha d'ingressar l'obligat tributari en concepte de l'IAE és aplicar el tipus de gravamen en vigor en el moment de meritació de l'impost.

Segons l'article objecte d'aquest comentari, el tipus de gravamen és del 10%, que s'aplicarà directament a l'import de la base de liquidació. En aquest sentit, cal recordar que la base de liquidació és la quantia que es correspon a la base de tributació una vegada aplicada la reducció de l'exempció mínima dels 40.000 euros.

ARTICLE 22

QUOTA DE TRIBUTACIÓ

La quota de tributació és la quantitat resultant d'aplicar a la base de liquidació el tipus de gravamen.

Comentari

La quota de tributació és l'import resultant d'aplicar el tipus impositiu, això és el 10%, a la base de liquidació.

Aquesta quantitat és l'import previ que l'obligat tributari hauria d'ingressar en concepte de l'IAE. Tot i això, s'hauran de considerar les deduccions a la quota admeses per aquesta Llei per poder arribar a calcular la quota de liquidació (article 23).

D'altra banda cal recordar que, en cap cas, la quota de tributació no pot ser de signe negatiu. En aquest sentit, en cas que la base de tributació sigui negativa o la base de liquidació sigui zero, el càlcul de la quota de tributació no prosseguirà.

Un detall de la cascada de l'impost fins al concepte de quota de tributació és com segueix:

	RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS	
	+ / -	Diferències per aplicació del resultat comptable
	+ / -	Diferències permanents
	+ / -	Diferències temporals
	-	Compensació de bases de tributació negatives
=	BASE DE TRIBUTACIÓ	
	-	Mínim exempt de 40.000 euros
=	BASE DE LIQUIDACIÓ	
	x	Tipus de gravamen (10%)
=	QUOTA DE TRIBUTACIÓ	

VII. Quota de liquidació i deducció per eliminar la doble imposició nacional i internacional

ARTICLE 23

QUOTA DE LIQUIDACIÓ I DEDUCCIÓ PER ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓ INTERNA I INTERNACIONAL

1. La quota de liquidació és el resultat de restar a la quota de tributació la deducció per doble imposició interna i internacional regulada per aquest article i la deducció per inversions i creació de llocs de treball que regula l'article següent. La quota de liquidació no pot ser negativa i com a mínim es consigna l'import zero.

2. La quota de tributació es minora amb l'import de les quotes de tributació satisfetes per l'obligat tributari per l'impost comunal sobre els rendiments arrendataris, per l'impost comunal sobre la radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals, i per l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, corresponents a rendes que s'hagin integrat en la base de tributació d'aquest impost.

3. Quan en la base de tributació de l'obligat tributari s'integrin rendes obtingudes i gravades a l'estranger, es dedueix de la quota de tributació la menor de les dues quantitats següents:

a) L'import efectiu satisfet a l'estranger per raó de gravamen de característiques similars a aquest impost que hagi sotmès a imposició l'obligat tributari.

b) L'import de la quota de tributació que correspondria pagar al Principat d'Andorra per les rendes esmentades si s'haguessin obtingut en territori andorrà.

A l'efecte del càlcul d'aquest import, la base de tributació corresponent a la renda estrangera es determina d'acord amb la normativa d'aquest impost, i són únicament imputables a aquesta base de tributació les despeses específicament connectades amb la generació de la renda esmentada.

4. L'import de l'impost satisfet a l'estranger s'inclou en la renda d'acord amb el que preveu l'apartat anterior i, igualment, forma part de la base de tributació, encara que no sigui plenament deduïble.

5. Quan l'obligat tributari hagi obtingut en el període impositiu diverses rendes de l'estranger, la deducció es calcula conjuntament per a totes.

6. Les quantitats no deduïdes per insuficiència de quota de tributació es poden deduir en els tres períodes impositius que concloguin posteriorment.

A aquest efecte, l'obligat tributari ha d'acreditar la procedència i la quantitat de la deducció que pretengui efectuar mitjançant l'exhibició dels suports documentals oportuns, sigui quin sigui el període en què es va originar el dret a la deducció.

7. Sense perjudici del que preveuen els apartats anteriors d'aquest article, quan en períodes impositius anteriors l'obligat tributari hagi obtingut rendes negatives netes a través d'un establiment permanent a l'estranger que s'hagin integrat en la base de tributació de l'entitat, la deducció a què es refereix l'apartat 3 només s'aplica posteriorment respecte de les rendes obtingudes per a l'establiment permanent esmentat a partir del moment en què se superi la quantitat d'aquestes rendes negatives.

8. El règim que preveu aquest article no es pot aplicar en relació amb els beneficis o els guanys derivats d'institucions d'inversió col·lectiva a què es refereix la Llei 10/2008, del 12 de juny, de regulació dels organismes d'inversió col·lectiva de dret andorrà o d'entitats no-residents fiscals de caràcter anàleg a les regulades per la Llei esmentada.

Comentari

➢ Quota de liquidació

La quota de liquidació és l'element tributari de l'impost que es correspon amb el resultat d'aplicar les deduccions corresponents a la quota de tributació.

Per aquest motiu, seguidament analitzarem aquelles deduccions establertes en el text normatiu que són d'aplicació.

➢ Deducció per eliminar la doble imposició interna

En primer lloc, cal recordar que certs rendiments obtinguts per l'obligat tributari ja han estat objecte de tributació amb anterioritat, pels impostos següents:

✓ Impost comunal sobre els rendiments arrendataris.

El fet generador de l'impost sobre els rendiments arrendataris és l'obtenció de rendes, per part de l'arrendador, procedents del lloguer de béns immobles.

✓ Impost comunal sobre la radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals.

El fet generador de l'impost és l'exercici d'una activitat comercial, empresarial o professional en el territori d'una parròquia. Són activitats comercials, empresarials o professionals les que impliquin l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o d'algun d'ells, amb la finalitat d'intervenir en la producció, realització o comercialització de béns i serveis.

✓ Impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries.

Estan subjectes a aquest impost les plusvàlues que es posin de manifest en les transmissions patrimonials, oneroses o lucratives inter vivos, de tota classe de béns immobles, així com en la constitució o en la cessió de drets reals sobre els béns immobles.

Per tal d'evitar que es donés una situació de doble tributació per aquests rendiments, la Llei de l'impost preveu que les quotes satisfetes per l'obligat tributari en concepte dels impostos comunals indicats anteriorment siguin deduïbles en la quota de tributació.

Cal recordar que l'import de les quotes de tributació d'aquests impostos no són fiscalment deduïbles segons l'article 12 d'aquesta Llei, ja que es genera una diferència de caràcter permanent. Tot i això, aquests imports són fiscalment deduïbles de la quota de tributació per tal d'eliminar la doble imposició.

➢ Deducció per eliminar la doble imposició internacional

La segona situació de doble imposició que es pot donar és la doble imposició internacional. Aquesta situació de doble imposició pot esdevenir quan l'obligat tributari rep rendiments derivats de la seva activitat econòmica que provenen de l'estranger, motiu pel qual podrien ser objecte de tributació al seu país d'origen.

En aquest sentit s'ha de recordar que l'IAE és un impost de naturalesa personal, per la qual cosa, inclou en la seva base de tributació totes les rendes obtingudes per l'obligat tributari a conseqüència de la seva activitat econòmica tant dins com fora del territori andorrà.

Aquesta circumstància implica que la base de tributació de l'obligat tributari contingui la totalitat dels rendiments obtinguts, incloses aquelles rendes amb procedència estrangera. En el supòsit que aquestes rendes hagin estat

objecte de tributació en origen, es genera una situació de doble imposició internacional la qual se soluciona mitjançant l'aplicació de la deducció prevista en aquest article.

El sistema previst per la normativa per tal d'evitar la doble imposició és el de deducció. De manera que la Llei de l'IAE permet que la quota de tributació es minori en l'import corresponent a la quota satisfeta prèviament al país d'origen dels rendiments.

La normativa preveu que l'aplicació d'aquesta deducció serà admesa en dret sempre que es produeixi una situació efectiva de doble imposició, situació que es donarà en el cas que aquests rendiments hagin estat gravats, en origen, per un impost de naturalesa similar a l'IAE. En cas contrari, no es donaria una situació de doble imposició i, per tant, no resultaria d'aplicació aquesta deducció en la quota de tributació.

L'import d'aquesta deducció és el menor entre:

✓ L'import efectivament satisfet a l'estranger en concepte de l'impost de naturalesa similar a l'impost de referència. En aquest sentit, cal matisar que, d'acord amb l'article 13.1.b de la Llei de l'IS, la despesa derivada de l'impost sobre societats pagada a l'estranger no seria considerada despesa fiscalment deduïble. Per la qual cosa, la base de tributació de l'obligat tributari es veuria corregida per aquest import. Així mateix, als autors d'aquest manual ens agradaria remarcar que aquesta interpretació és seguida pels països del nostre entorn, per exemple Espanya.

✓ L'import de la quota de tributació que correspondria pagar al Principat d'Andorra per aquestes rendes si s'haguessin obtingut dintre del territori d'aplicació de l'impost.

En aquest cas, s'ha de tenir en consideració que el càlcul de la base de tributació de la renda estrangera (per tal de verificar aquest darrer punt) es determinarà segons les disposicions incloses en la Llei de l'impost, sobretot tenint en compte aquelles despeses que no tenen la consideració de fiscalment deduïbles.

De manera que si es dóna el cas que hi hagi una diferència en la consideració d'una despesa com a fiscalment deduïble entre la normativa andorrana i la pròpia de l'estat d'origen del rendiment, aquesta diferència de criteris s'hauria de tenir present a l'hora d'aplicar aquest límit.

Exemple

L'any 2013 un professional establert a Andorra que realitza serveis d'assessorament jurídic en matèria fiscal ha prestat serveis a un client d'Espanya. Els honoraris per aquests serveis prestats a Espanya ascendeixen a 15.000 euros.

✶ Es demana quin import ha de liquidar el professional establert a Andorra.

Import dels honoraris: 15.000 euros

Impost pagat a Espanya: 3.712,50 euros (el tipus d'IRNR a Espanya és del 24,75%). El professional ha comptabilitzat com a despesa d'IS l'impost suportat a l'estranger.

La resta de rendiments generats durant l'exercici 2013 dins de territori andorrà ascendeixen a 96.800 euros, mentre que el total de despeses ascendeixen a 36.700 euros, inclosos els impostos.

La liquidació de l'IAE pel mètode de determinació directa seria la següent:

PROFESSIONAL ASSESSORIA JURÍDICA		
Ingressos territori andorrà	96.800 €	
Ingressos a l'estranger	15.000 €	
Total despeses	(36.700 €)	
Resultat comptable després d'impostos	**75.100 €**	
Impost suportat a l'estranger	3.713 €	➡ (15.000 x 24,75%)
Base de tributació	**78.813 €**	
Reducció - mínim exempt	(40.000 €)	
Base de liquidació	**38.813 €**	
Tipus de gravamen	10%	
Quota de tributació	**3.881 €**	
Deducció per eliminar la doble imposició internacional	(1.500 €)	➡ (15.000 x 10%)
Quota liquidació	**2.381 €**	
Pagament a compte	(200 €)	
Quota diferencial (líquid a ingressar)	**2.181 €**	

D'acord amb la normativa de l'impost, s'aplica com a deducció en la quota de tributació el menor dels dos imports següents:

- Impost pagat a Espanya: 3.712,50 euros (15.000 x 24,75%)
- Impost satisfet a Andorra: 1.500 euros (15.000 x 10%)

Per tant, en aquest cas l'import per deduir en concepte de deducció per evitar la doble imposició és de 1.500 euros.

➢ Simultaneïtat de rendiments obtinguts a l'estranger

De l'exercici de la seva activitat econòmica, és possible que l'obligat tributari obtingui diverses rendes a l'estranger. Davant aquest tipus de situacions, per tal d'obtenir l'import de la deducció per evitar la doble imposició internacional que sigui d'aplicació hauran de tenir-se en consideració la totalitat dels rendiments obtinguts fora del territori andorrà.

En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que aquests rendiments poden haver-se obtingut en diversos països, cadascun amb un tipus de gravamen diferent. Per aquest motiu, l'obligat tributari hauria de computar el conjunt dels rendiments obtinguts a l'estranger en funció del tipus de gravamen al qual s'haurien gravat els rendiments esmentats.

➢ Caducitat de les deduccions

En cas que de la liquidació de l'impost del període impositiu no resulti una quota de tributació suficient per poder aplicar aquesta deducció, l'obligat tributari no perd aquest dret, sinó que disposa del termini de tres anys per a la seva aplicació.

Malgrat això, l'obligat tributari perdrà el dret a poder aplicar les deduccions pendents en el supòsit que es finalitzi aquest termini sense que hagi generat unes quotes de tributació suficients.

➢ Acreditació de l'origen de la deducció

L'apartat sisè de l'article 23 de la Llei de l'IAE preveu que l'obligat tributari ha d'estar en posició de poder acreditar davant les autoritats tributàries la procedència i l'import aplicat en concepte d'aquesta deducció.

Quant al tipus de documentació de què ha de disposar l'obligat tributari als efectes de complir aquesta obligació, cal destacar que el text de la norma no inclou cap detall d'aquesta documentació. Per aquest motiu s'entén que les autoritats tributàries haurien d'acceptar qualsevol tipus de prova admesa en Dret a l'hora de considerar acreditada aquesta deducció (tant el dret de l'obligat tributari com l'import de la deducció). Tot i això, els autors d'aquest manual pràctic entenem que una factura o documentació externa degudament acreditada per un extern no vinculat a l'empresari hauria de ser una prova suficient.

➢ Rendiments obtinguts mitjançant establiment permanent (EP)

En el supòsit que l'obligat tributari disposi d'un EP a l'estranger des del qual realitza la seva activitat econòmica, es podria donar una de les dues situacions següents:

✓ **L'EP obté rendiments positius**. Atès que l'EP no té personalitat jurídica, aquests rendiments s'integren dintre la base de tributació de l'obligat tributari, per la qual cosa es produeix una situació de doble imposició sobre aquests rendiments. La primera tributació té lloc al país d'origen, en el moment en què aquestes rendes s'obtenen per part de l'establiment permanent. La segona tributació es dóna en el moment en què aquests rendiments s'inclouen en la base de tributació de l'impost del contribuent (obligat tributari andorrà).

Per tal d'evitar aquesta situació, l'obligat tributari podrà aplicar la deducció prevista en l'article 23 de la Llei de l'IAE sempre que es donin els condicionants esmentats anteriorment.

✓ **L'EP obté resultats negatius**. En aquest cas, l'obligat tributari integra en la seva base de tributació les rendes negatives obtingudes pel seu EP, amb la qual cosa no es genera cap situació de doble imposició que s'hagi de neutralitzar mitjançant l'aplicació de la deducció corresponent.

En aquest sentit, els rendiments positius obtinguts pel mateix EP amb posterioritat als rendiments negatius s'integraran en la base de tributació del contribuent però no donaran dret a aplicar la deducció fins que l'establiment no hagi generat rendiments positius suficients per compensar aquells rendiments negatius obtinguts amb anterioritat.

A conseqüència d'aquesta limitació, únicament es podran incloure com a base de la deducció aquells rendiments positius obtinguts per l'EP que superin els rendiments negatius generats amb anterioritat.

Per a comentaris o exemples addicionals, els autors d'aquest manual pràctic ens remetem als nostres comentaris de l'article 43 la Llei de l'IS.

➢ Incompatibilitats

El mateix article 23 la Llei de l'IAE no admet la possibilitat d'aplicar aquesta deducció envers aquells rendiments o beneficis que provinguin d'institucions d'inversió col·lectiva.

Reben la consideració d'organisme d'inversió col·lectiva (OIC) els organismes que tenen per objecte invertir els patrimonis dels inversors i gestionar-los en béns, drets, valors negociables o altres instruments, financers o no, seguint el principi de diversificació del risc i sempre establint el rendiment de l'inversor en funció dels resultats col·lectius de l'organisme.

Un detall de la cascada de l'impost fins al concepte de quota de liquidació és com segueix:

	RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS
+ / -	Diferències per aplicació del resultat comptable
+ / -	Diferències permanents
+ / -	Diferències temporals
-	Compensació de bases de tributació negatives
=	BASE DE TRIBUTACIÓ
-	Mínim exempt de 40.000 euros
=	BASE DE LIQUIDACIÓ
x	Tipus de gravamen (10%)
=	QUOTA DE TRIBUTACIÓ
-	Deducció per eliminar la doble imposició interna i internacional - Impost comunal sobre els rendiments arrendataris - Impost comunal sobre la radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals - Impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries - Impostos estrangers
=	QUOTA DE LIQUIDACIÓ

ARTICLE 24

DEDUCCIÓ PER CREACIÓ DE LLOCS DE TREBALL I PER INVERSIONS

1. Els obligats tributaris poden minorar de la quota de tributació les quantitats següents:

a) El resultat de multiplicar la quantitat fixa de 3.000 euros per persona d'increment mitjà de plantilla fixa anyal que tingui l'obligat tributari. A aquest efecte només es computen els contractes laborals formalitzats a Andorra i subjectes a la legislació laboral andorrana. Per la determinació de l'increment mitjà de plantilla, es calcula la plantilla mitjana prorratejant el nombre de persones pels dies de l'any que estan contractades en relació laboral per l'obligat tributari, i es compara amb la plantilla mitjana de l'any anterior, determinada de la mateixa forma. Aquest increment mitjà de plantilla s'ha de mantenir durant l'any posterior a comptar del tancament de l'exercici. En el cas que no es compleixi aquest increment mitjà de plantilla, l'obligat tributari ha d'ingressar l'import de la deducció aplicada, juntament amb els interessos de demora.

b) El resultat d'aplicar el 5 per cent a l'import de les noves inversions fetes a Andorra d'actius fixos afectes a l'activitat empresarial. Aquests actius s'han de mantenir durant un mínim de cinc anys des del moment en què s'adquireixin. En el cas que no es compleixi amb el manteniment de les inversions durant el període mínim de cinc anys, l'obligat tributari ha d'ingressar l'import de la deducció aplicada, juntament amb els interessos de demora.

c) Les deduccions previstes en aquest article, no aplicades per insuficiència de quota, es poden deduir de la quota de tributació dels tres exercicis posteriors.

Comentari

L'altra deducció en quota admesa per la normativa de l'impost és la derivada d'alguna de les circumstàncies següents:

✓ Creació de llocs de treball.

✓ Inversions en actius fixos.

➢ Deducció per la creació de llocs de treball

Aquesta deducció es genera pel fet que l'obligat tributari d'aquest impost incrementi la mitjana de la seva plantilla fixa anyal, sempre que es compleixin els condicionants previstos per l'article 24.1.a) de la Llei i l'article 36 del Reglament de l'impost:

✓ El contribuent només té dret a aplicar aquesta deducció quan l'increment de la mitjana de la seva plantilla fixa anual està recolzat pels corresponents contractes laborals, en compliment d'allò disposat per la normativa laboral andorrana, i que estiguin donats d'alta al règim general de la CASS.

En aquest sentit, a l'hora de determinar l'import de la deducció no es tindran en compte les col·laboracions laborals de caràcter temporal amb les quals pugui comptar l'obligat tributari.

✓ El càlcul de l'increment de la plantilla mitjana fixa anyal es determina de la manera següent:

La plantilla mitjana és el resultat de prorratejar el nombre de persones amb contracte laboral pels dies de l'any que estan contractades.

Aquest resultat es compara amb la plantilla mitjana de l'exercici anterior. Si la plantilla mitjana de l'exercici en curs supera la corresponent a l'exercici anterior, l'obligat tributari tindrà dret a aplicar aquesta deducció per la creació de llocs de treball.

✓ Aquest increment de plantilla s'ha de mantenir durant l'exercici següent.

✓ En cas d'incompliment del requisit de manteniment de la plantilla mitjana, l'obligat tributari haurà d'ingressar davant l'Administració tributària la quantia de la deducció practicada indegudament juntament amb els interessos de demora meritats.

Aquest ingrés es farà efectiu en el moment en què es presenti la declaració de l'impost de l'IAE de l'exercici en el qual es produeix l'incompliment del requisit de manteniment de l'increment de la plantilla mitjana.

➢ Quantia de la deducció

L'obligat tributari té dret a aplicar la deducció per creació de llocs de treball sempre que es compleixin els requisits indicats anteriorment. Una vegada verificat el compliment d'aquests, el contribuent està en posició de practicar aquesta deducció a la seva liquidació de l'IAE.

En aquest sentit, l'import de la deducció es correspon a 3.000 euros per cada persona que impliqui un increment de la mitjana de la plantilla fixa anyal.

Exemple

Un despatx d'enginyers que consta d'una plantilla mitjana de tres professionals a final del 2013 rep l'oferiment de la construcció d'una pista de surf de neu exclusiva per a competicions, i decideix contractar professionals per realitzar aquest projecte. A final de 2014 la plantilla mitjana consta de cinc professionals.

✶ Quina és la deducció per la creació de llocs de treball?

L'augment de la plantilla ha estat de dos professionals, ja que han estat treballant durant tot el període impositiu del 2014, per tant, s'aplicarà una deducció de 6.000 euros.

En aquest cas, suposem que aquest despatx ha obtingut un resultat comptable de 400.000 euros en el període impositiu de 2014. Així mateix, cal destacar que aquest despatx d'enginyers no ha suportat despeses que tinguin la consideració de fiscalment no deduïbles i que ha efectuat un pagament a compte de l'impost per import de 8.500 euros.

LIQUIDACIÓ IAE- EXERCICI 2014	
Resultat comptable	**400.000 €**
+/- Diferències temporals	-
+/- Diferències permanents	-
Base de tributació	**400.000 €**
Reducció- mínim exempt	(40.000 €)
Base de liquidació	**360.000 €**
Tipus de gravamen	10%
Quota de tributació	**36.000 €**
Deducció per creació de llocs de treball	(6.000 €)
Quota de liquidació	**30.000 €**
Pagament a compte	(8.500 €)
Quota diferencial (líquid a ingressar)	**21.500 €**

➢ Deducció per inversions

L'apartat b) de l'article 24 de la Llei preveu que l'obligat tributari podrà gaudir d'una deducció en la quota en concepte de noves inversions realitzades a Andorra en actius fixos dutes a terme pel contribuent durant el període impositiu en curs. Els requisits que haurà de complir per tal de poder aplicar aquesta deducció són els següents:

✓ Les noves inversions realitzades a Andorra per l'obligat tributari han de correspondre's a actius fixos afectes a l'activitat empresarial.

✓ Aquestes noves inversions d'actius fixos han de pertànyer al patrimoni empresarial del contribuent durant els propers cinc anys, computats des de la data de la seva adquisició.

De manera, que s'hauria incomplert aquest requisit en cas que l'obligat tributari procedeixi a transmetre alguna de les noves inversions realitzades dintre el termini de cinc anys computats des de la data de la seva adquisició.

✓ Com succeeix en la deducció anterior, en cas d'incompliment del requisit de manteniment del període de tinença de les noves inversions d'actius fixos, l'obligat tributari haurà d'ingressar davant l'Administració tributària la quantia de la deducció practicada indegudament juntament amb els interessos de demora meritats.

Aquest ingrés es farà efectiu en el moment en què es presenti la declaració de l'impost de la renda de les activitats econòmiques de l'exercici en el qual es produeix l'incompliment de la deducció per inversions.

➢ Quantia de la deducció

El contribuent podrà aplicar la deducció per inversions sempre que es compleixin els requisits indicats anteriorment. Una vegada verificat el compliment d'aquests requisits, el contribuent està en posició de practicar aquesta deducció en la seva liquidació de l'IAE.

L'import de la deducció es correspon al 5% de l'import de les noves inversions de l'actiu fix dutes a terme en l'exercici en curs.

➢ Termini de caducitat de les deduccions

En el supòsit que l'obligat tributari no pugui aplicar les deduccions generades pels conceptes anteriorment indicats per insuficiència de quota, el contribuent podrà aplicar-les en els tres exercicis posteriors a la seva acreditació.

Malgrat això, un cop hagi transcorregut el termini indicat de tres exercicis sense que l'obligat tributari hagi generat una quota tributària suficient per a la seva aplicació, aquestes deduccions generades caducaran i no podran ser aplicades.

Un detall de la cascada de l'impost fins al concepte de quota de liquidació incloses les esmentades deduccions és com segueix:

	RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS
+ / -	Diferències per aplicació del resultat comptable
+ / -	Diferències permanents
+ / -	Diferències temporals
-	Compensació de bases de tributació negatives
=	BASE DE TRIBUTACIÓ
-	Mínim exempt de 40.000 euros
=	BASE DE LIQUIDACIÓ
x	Tipus de gravamen (10%)
=	QUOTA DE TRIBUTACIÓ
-	Deducció per eliminar la doble imposició interna i internacional
	- Impost comunal sobre els rendiments arrendataris
	- Impost comunal sobre la radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals
	- Impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries
	- Impostos estrangers
-	Deducció per creació de llocs de treball
-	Deducció per noves inversions
=	QUOTA DE LIQUIDACIÓ

VIII. Pagaments a compte

ARTICLE 25

PAGAMENT A COMPTE

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

2. El pagament a compte es calcula aplicant el percentatge del 50 per cent sobre la quota de liquidació de l'exercici immediatament anterior. En el cas que el període anterior tingui una durada inferior als dotze mesos, el pagament a compte es farà tenint en compte la part proporcional de la quota de liquidació de períodes anteriors fins a completar un període de dotze mesos.

3. El pagament a compte té la consideració de deute tributari segons el que estableix l'article 33 de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

Comentari

Aquest article estableix l'obligació als obligats tributaris de l'IAE de presentar i ingressar un pagament a compte de l'impost de l'exercici en curs. La figura del pagament a compte és una figura establerta per la normativa de l'impost amb la finalitat que cada obligat tributari efectuï un avançament de la quota definitiva de l'impost.

L'article 25 de la Llei de l'IAE preveu que els obligats tributaris de l'impost hauran de fer efectiu aquest pagament a compte durant el mes de setembre de cada període impositiu, sempre que el període impositiu al qual es fa referència estigui en curs el dia 1 de setembre.

Tot i això, l'apartat 3 de l'article 37 del Reglament de l'impost preveu que els obligats tributaris no han d'efectuar el pagament a compte durant el primer exercici de l'activitat.

Exemple

Suposem que una psicòloga inicia la seva activitat econòmica l'1 juliol de 2014.

✶ Ha de realitzar el pagament a compte per al període impositiu del 2014?

En aquest cas, l'obligat tributari no ha de realitzar cap pagament a compte ja que el període impositiu del 2014 és el seu primer exercici d'activitat.

➢ Quantia del pagament a compte

El pagament a compte que haurà de fer efectiu l'obligat tributari es correspon amb el 50% de la quota de liquidació de l'exercici immediatament anterior.

D'altra banda, en el cas que el període anterior de referència tingui una durada inferior a 12 mesos, el pagament a compte de l'exercici en curs es farà tenint en compte la part proporcional de la quota de liquidació dels períodes anteriors necessaris fins a completar un període de 12 mesos.

Exemple

Un economista el mes de setembre de 2014 ha de realitzar el pagament a compte corresponent al període impositiu de 2014.

✶ Quin import hauria d'ingressar en concepte de pagament a compte si la quota de liquidació de l'exercici 2013 va ser de 8.925 euros?

L'import del pagament a compte a ingressar per aquest economista seria el següent:

PAGAMENT A COMPTE IAE- 2014	
Quota de liquidació	**8.925 €**
Percentatge	50%
Import pagament a compte	**4.462,50 €**

➢ Quantia del pagament a compte durant el primer any d'aplicació de l'impost

Com s'estableix en la normativa de l'impost, durant el mes de setembre de 2012 va tenir lloc el primer pagament a compte.

Durant aquest primer any es va exigir un primer pagament, que es va determinar aplicant el 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.

Pel que fa als obligats tributaris acollits al règim especial de determinació objectiva, la mateixa disposició transitòria especifica que el pagament a compte per al primer any d'aplicació de l'impost es calcularà sobre la xifra d'ingressos ordinaris de l'activitat, a la qual s'aplicaran els percentatges següents:

✓ Quan es tracti d'activitats comercials, el 0,5 per cent.

✓ Quan es tracti de retribucions als administradors o membres dels òrgans d'administració, el 2,45 per cent.

✓ En la resta d'activitats, l'1,5 per cent.

Exemple

Suposem que el Sr. BLM en l'exercici del 2011 va obtenir un ingressos de 200.000 euros per la seva activitat comercial. D'altra banda, la Sra. MNS és membre d'un Consell d'Administració, amb una retribució el 2011 de 80.000 euros. I per últim, la Sra. COA va obtenir 100.000 euros per la seva activitat professional de traductora.

✶ Com haurien de realitzar el pagament a compte de l'exercici 2012 tenint en compte que han optat pel règim de determinació objectiva?

SR. BLM		SRA. MNS		SRA. COA	
Ingressos	200.000 €	Ingressos	80.000 €	Ingressos	100.000 €
Percentatge	0,50%	Percentatge	2,45%	Percentatge	1,50%
Pagament a compte	**1.000 €**	**Pagament a compte**	**1.960 €**	**Pagament a compte**	**1.500 €**

ARTICLE 26

DEDUCCIÓ DEL PAGAMENT A COMPTE I QUOTA DIFERENCIAL

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.

Comentari

Com s'ha indicat anteriorment, durant el mes de setembre l'obligat tributari ha de portar a terme un pagament a compte de la quota de liquidació de l'impost. A efectes de l'IAE, aquest impost rep la consideració de bestreta de la quota definitiva de l'impost.

En aquest sentit, una vegada s'ha obtingut la quota de liquidació, aquest import es veurà minorat per la quantia corresponent del pagament a compte ingressat per l'obligat tributari durant el mes de setembre del període impositiu en curs.

És possible que l'import del pagament a compte realitzat durant el mes de setembre del període impositiu en curs sigui superior a l'import de la quota de liquidació resultant de la liquidació definitiva de l'impost. Davant aquests casos, l'obligat tributari podrà sol·licitar a l'Administració tributària la devolució de la quantia ingressada en excés. Aquesta sol·licitud es farà efectiva mitjançant la presentació de la declaració definitiva de l'IAE dintre del termini atorgat.

Durant els articles anteriors, s'han analitzat les normes de valoració previstes per la pròpia Llei de l'IAE així com l'estructura de la liquidació de l'impost. A continuació, es mostra un esquema resum de l'estructura de l'impost incloent-hi tots els conceptes del mateix:

		RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS
	+ / -	Diferències per aplicació del resultat comptable
	+ / -	Diferències permanents
	+ / -	Diferències temporals
	-	Compensació de bases de tributació negatives
=		BASE DE TRIBUTACIÓ
	-	Mínim exempt de 40.000 euros
=		BASE DE LIQUIDACIÓ
	x	Tipus de gravamen (10%)
=		QUOTA DE TRIBUTACIÓ
	-	Deducció per eliminar la doble imposició interna i internacional
		- Impost comunal sobre els rendiments arrendataris
		- Impost comunal sobre la radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals
		- Impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries
		- Impostos estrangers
	-	Deducció per creació de llocs de treball
	-	Deducció per noves inversions
=		QUOTA DE LIQUIDACIÓ
	-	Pagament a compte (setembre)
=		QUOTA DIFERENCIAL (líquid a ingressar o retornar)

IX. Gestió i liquidació

ARTICLE 27

REGISTRE TRIBUTARI

1. Els obligats tributaris de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques han de disposar d'un número de registre tributari (en endavant NRT), que han de sol·licitar, en el cas que ja no el posseeixen com a obligats tributaris dels impostos indirectes. Aquest número és únic per a tots els tributs estatals. La sol·licitud s'ha de formalitzar mitjançant el model normalitzat establert pel Govern.

2. El ministeri encarregat de les finances ha de portar un registre tributari en què s'han d'inscriure les persones físiques i entitats sense personalitat jurídica pròpia que siguin obligats tributaris d'aquest impost.

3. Reglamentàriament es desenvolupen les formes, terminis i documentació a presentar per l'obtenció del NRT així com els procediments de gestió del l'impost.

Comentari

Segons l'article 27 de la Llei de l'IAE, així com l'article 38 del Reglament de l'impost, els obligats tributaris de l'impost han de donar-se d'alta al Registre tributari i han de disposar de l'NRT corresponent, que han de sol·licitar a través de la declaració censal (model 001 juntament amb els annexos que siguin d'aplicació). Aquest número és únic per a tots els tributs estatals i té com a finalitat la identificació de cada un dels obligats tributaris per impostos meritats dintre del territori andorrà.

És funció del ministeri de Finances la coordinació i l'organització del Registre tributari, on s'han d'inscriure tots aquells obligats tributaris per aquest impost. Aquest registre té com a finalitat la gestió i l'emmagatzemament de les dades personals dels obligats tributaris de l'impost.

A títol d'exemple, presentem una mostra d'aquests formularis:

Declaració censal

☑ Alta ☐ Modificació ☐ Baixa

1. Dades del declarant

Núm. de registre tributari (NRT): F-023871-V

Nom i cognoms o raó social: MAIKA NIN SANS

Representant legal:[1] Núm. de passaport/DNI: 13164

Adreça electrònica: mnin@alfacapital.ad Tel. fix/mòbil: 800480

Exercici econòmic[2] (dia/mes/any): del: 0,1, / 0,1, / 2,0,1,2, al: 3,1, / 1,2, / 2,0,1,2,

2. Dades que s'informa en la declaració censal

2.1. Dades del declarant

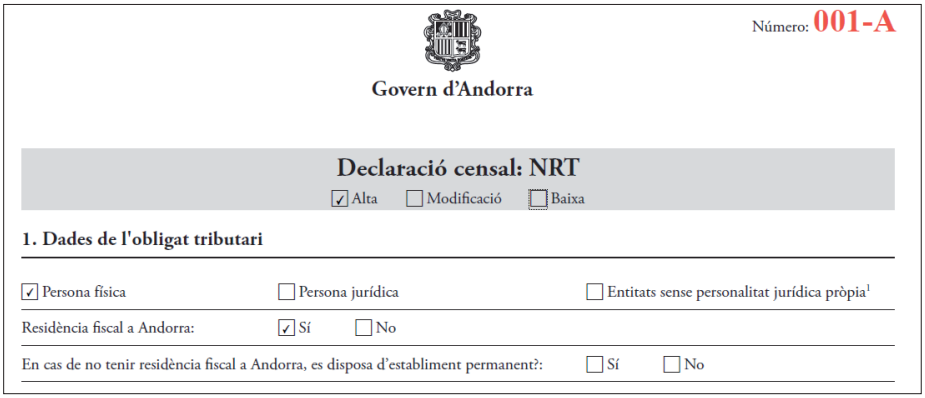
☑ Núm de registre tributari (NRT) - *Annexeu full H5 001-A*

☑ Sol·licitud del número de registre d'entitats no residents fiscals - *Annexeu full H5 002-A*

☐ Domicilis - *Annexeu full H5 001-B*

☐ Dades bancàries - *Annexeu full H5 001-C*

☐ Nomenament del representant fiscal - *Annexeu full H5 001-L*



Número: 001-A

Govern d'Andorra

Declaració censal: NRT

☑ Alta ☐ Modificació ☐ Baixa

1. Dades de l'obligat tributari

☑ Persona física	☐ Persona jurídica	☐ Entitats sense personalitat jurídica pròpia[1]
Residència fiscal a Andorra:	☑ Sí ☐ No	
En cas de no tenir residència fiscal a Andorra, es disposa d'establiment permanent?:	☐ Sí	☐ No

Vegeu en els annexos 2 i 3 d'aquest manual pràctic els formularis corresponents.

ARTICLE 28

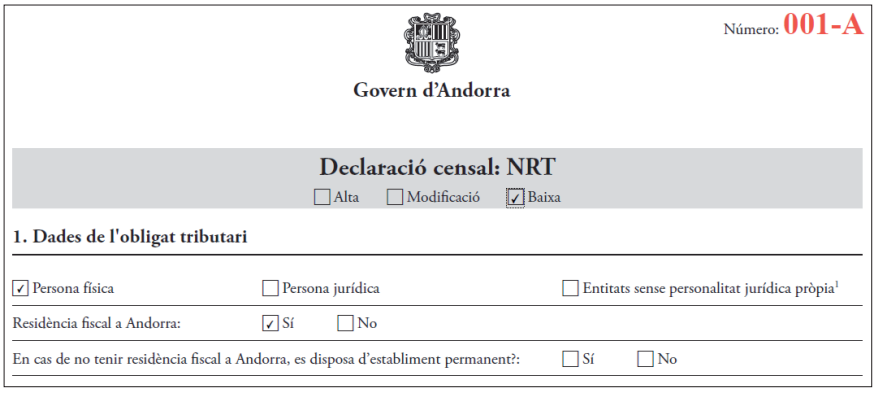
BAIXA PROVISIONAL EN EL REGISTRE TRIBUTARI

Les persones o entitats que deixin de realitzar una activitat econòmica han de presentar al ministeri encarregat de les finances una sol·licitud de baixa en el Registre tributari dins el termini d'un mes, a comptar de la data de finalització de la seva activitat.

Comentari

Tal com s'ha indicat anteriorment, el ministeri de Finances ha creat un Registre tributari on el Govern disposa de tota la informació censal corresponent als obligats tributaris de l'impost. De manera que és responsabilitat de cada obligat tributari el manteniment de les seves dades censals incorporades al Registre tributari esmentat.

Per aquest motiu, quan l'obligat tributari deixi de realitzar la seva activitat econòmica, té l'obligació d'informar d'aquesta circumstància l'Administració tributària mitjançant la declaració censal corresponent.



Número: 001-A

Govern d'Andorra

Declaració censal: NRT

☐ Alta ☐ Modificació ☑ Baixa

1. Dades de l'obligat tributari

☑ Persona física	☐ Persona jurídica	☐ Entitats sense personalitat jurídica pròpia[1]
Residència fiscal a Andorra:	☑ Sí ☐ No	
En cas de no tenir residència fiscal a Andorra, es disposa d'establiment permanent?:	☐ Sí	☐ No

En particular, la finalitat d'aquesta declaració censal serà la sol·licitud de baixa de l'obligat tributari de l'esmentat Registre tributari. Vegeu en l'annex 3 d'aquest manual pràctic el formulari corresponent.

ARTICLE 29

OBLIGACIÓ DE COL·LABORACIÓ

Els titulars del Registre de comerç i indústria, els titulars del Registre de professions liberals, i els titulars del Registre d'associacions han de remetre al ministeri encarregat de les finances, via telemàtica, la informació en relació de les persones físiques i entitats, la constitució, l'establiment, la modificació o l'extinció referent a les modificacions que es produeixen a aquest registre, segons el que es determini reglamentàriament.

La mateixa obligació incumbeix els notaris pel que fa a les escriptures i altres documents que autoritzin la constitució, la modificació, la transformació o l'extinció de tota classe d'entitats.

Comentari

El text de l'article 42, Obligacions dels fedataris públics del Reglament de l'IAE, detalla la informació complementària següent en relació amb aquest article:

"1. El fedatari públic ha de remetre per la via telemàtica al ministeri encarregat de les finances una relació de les entitats, els obligats tributaris de l'impost sobre societats, la constitució, l'establiment, la modificació o l'extinció de les quals hagi autoritzat durant el trimestre natural immediatament anterior.

2. Els titulars del Registre de Comerç i Indústria, els titulars del Registre de Professions Liberals i els titulars del Registre d'Associacions han de remetre al ministeri encarregat de les finances, per la via telemàtica, la informació en relació amb les persones físiques i entitats subjectes a l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, la constitució, l'establiment, la modificació o l'extinció referent a les modificacions que es produeixen en aquests registres durant el trimestre natural immediatament anterior. La mateixa obligació incumbeix els notaris pel que fa a les escriptures i altres documents que autoritzin la constitució, la modificació, la transformació o l'extinció de tota classe d'entitats.

3. La relació a què es refereixen els apartats anteriors s'ha de presentar dins dels quinze primers dies del trimestre següent.

4. En la declaració hi ha de constar, agrupada per mesos naturals, la informació següent:

a) Dades identificatives de l'entitat o persones físiques.

b) Objecte del document.

c) Data del document."

ARTICLE 30

DECLARACIONS

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.

Comentari

El Reglament de l'impost, en l'article 39, estableix que els obligats tributaris de l'IAE estan obligats a presentar i a subscriure la declaració en el termini dels 30 dies naturals següents als sis mesos posteriors a la conclusió del període impositiu. A aquests efectes, l'obligat tributari presentarà davant l'Administració tributària el formulari o declaració de l'impost que s'adjunta com annexos 15 fins al 24 d'aquest manual pràctic.

La finalitat principal de la presentació d'aquesta declaració és fer efectiu l'ingrés de la quota diferencial de l'IAE, o sol·licitar la devolució de l'import del pagament a compte ingressat en excés.

ARTICLE 31

AUTOLIQUIDACIÓ I INGRÉS DEL DEUTE TRIBUTARI

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

2. El pagament del deute tributari es pot efectuar mitjançant el lliurament de béns integrants del patrimoni cultural del Principat d'Andorra en la forma que preveu l'article 36 de la Llei 9/2003, del 12 de juny, del patrimoni cultural d'Andorra.

Comentari

Aquest article de la Llei de l'IAE estableix que recau sobre els obligats tributaris l'obligació de fer efectiva la liquidació de la quota l'IAE juntament amb la presentació de la declaració de l'impost. En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que es tracta d'un impost autoliquidat pel mateix obligat tributari. Això implica que serà aquest qui determini l'import de la quota diferencial de l'impost, sobre la base de les disposicions previstes en la Llei de l'IAE.

Així mateix, i tal com s'ha esmentat anteriorment, el Reglament de l'IAE, en l'article 39, estableix que els contribuents tenen l'obligació de presentar la liquidació corresponent de l'impost en el termini dels 30 dies naturals posteriors als 6 mesos de la finalització del període impositiu. És a dir, el 30 de juliol de l'exercici següent finalitza el termini per ingressar la quota de l'impost juntament amb la presentació de la declaració.

L'apartat segon de l'article 31 de la Llei de l'IAE permet a l'obligat tributari efectuar el pagament de la quota de l'impost mitjançant el lliurament de béns integrants del patrimoni cultural del Principat d'Andorra. En particular, aquesta opció està prevista a l'article 36 de la Llei 9/2003, del 12 de juny, del patrimoni cultural d'Andorra pel que

fa a pagaments amb béns culturals. Aquest article permet a les administracions públiques acceptar, a sol·licitud de la persona interessada, la dació de béns integrants del patrimoni cultural d'Andorra en pagament de deutes tributaris o d'un altre tipus.

ARTICLE 32

LIQUIDACIÓ PROVISIONAL

El ministeri encarregat de les finances pot girar la liquidació provisional que escaigui d'acord amb el que disposen els articles 54 i 55 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, sense perjudici de les posteriors comprovacions que puguin realitzar els òrgans d'aquest ministeri.

Comentari

En primer lloc, cal recordar que la quota de liquidació ingressada o retornada és el resultat de l'autoliquidació preparada i presentada pel mateix obligat tributari i no el resultat de la determinació per part de la mateixa Administració tributària.

Per aquest motiu, el ministeri de Finances té la facultat de portar a terme activitats de comprovació i revisió de la quota de liquidació ingressada i declarada per l'obligat tributari en la seva liquidació. La finalitat d'aquestes activitats és que l'Administració pugui verificar que la quota de l'impost ha estat determinada segons les disposicions previstes en la Llei de l'IAE i que l'obligat tributari ha ingressat la quantia correcta en concepte de dit impost.

Una vegada finalitzades aquestes activitats de comprovació i verificació de la quota de l'IAE, l'Administració ha d'emetre una *liquidació tributària*. Aquest document es tracta d'un acte administratiu en què s'ha d'indicar l'abast de les actuacions administratives, això és, definitiu addicional o provisional.

- ✓ Les **liquidacions definitives** són aquelles practicades després d'una comprovació prèvia, amb independència si hi ha hagut una liquidació provisional.

  D'altra banda, es converteixen en liquidacions definitives les que es refereixen a declaracions tributàries no comprovades dintre el termini assenyalat per la Llei de bases de l'ordenament tributari, això és 3 anys, sense perjudici que aquest termini de prescripció hagi estat objecte d'interrupció.

  S'ha de tenir en compte que les liquidacions definitives no poden ser objecte d'una comprovació posterior per part de l'Administració tributària, tret que tingui constància de nous esdeveniments i noves dades.

- ✓ Les **liquidacions addicionals** són aquelles practicades per l'Administració a partir del descobriment d'altres dades no tingudes en compte en la liquidació definitiva sempre que no hagi transcorregut el termini de prescripció de la liquidació en qüestió.

- ✓ Les **liquidacions provisionals** són les corresponents a declaracions tributàries pendents de comprovació i consistents en una estimació de la quota tributària que encara no es pot fixar exactament en no disposar l'Administració de tots els elements constitutius del fet generador o dels necessaris per a la delimitació de la base de tributació.

Per últim, en el supòsit que el resultat d'aquestes actuacions de comprovació sigui la regularització de la base o la quota de liquidació, aquest increment en la base de tributació haurà de ser notificat a l'obligat tributari segons les normes de notificació previstes per la normativa administrativa. Aquesta regularització prendrà forma en una liquidació que inclourà una expressió concreta i detallada dels fets juntament amb els elements addicionals que motiven l'augment de la base o quota de liquidació.

ARTICLE 33

DEVOLUCIÓ D'OFICI

1. Quan, d'acord amb l'article 26, la quota diferencial resultant de l'autoliquidació sigui negativa, el ministeri encarregat de les finances, si escau, ha de practicar la liquidació provisional dins els tres mesos següents al terme del termini establert per a la presentació de la declaració.

Quan la declaració s'hagi presentat fora de termini, els tres mesos a què es refereix el paràgraf anterior es computen des de la data de la seva presentació.

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.

3. Si la liquidació provisional no s'ha practicat en el termini que estableix l'apartat 1, el ministeri encarregat de les finances ha de tornar d'ofici la quota diferencial negativa resultant de l'autoliquidació, sense perjudici de la pràctica de les liquidacions provisionals o definitives ulteriors que puguin ser procedents.

4. Si transcorre el termini que estableix l'apartat 1 sense que s'hagi ordenat el pagament de la devolució per causa imputable al ministeri encarregat de les finances, s'ha d'aplicar a la quantitat pendent de devolució l'interès legal a què es refereix l'article 38 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, des de l'endemà de la finalització del termini esmentat i fins a la data d'ordenació del seu pagament, sense que calgui que l'obligat tributari ho reclami.

5. Reglamentàriament es determina el procediment i la forma de pagament per a la realització de la devolució d'ofici a què es refereix aquest article.

Comentari

Es pot donar el cas que la quota de liquidació definitiva de l'impost sigui inferior a l'import efectivament ingressat en concepte de pagament a compte. Davant aquesta situació, l'obligat tributari haurà de sol·licitar la devolució de l'import ingressat en excés mitjançant la presentació de la declaració definitiva.

El personal designat pel ministeri de Finances per analitzar aquestes qüestions emetrà la liquidació provisional corresponent dintre els 3 mesos següents computats des del termini previst per a la presentació de la declaració de l'impost.

En aquest sentit, en cas que el ministeri de Finances no hagi practicat la liquidació provisional corresponent en el termini de 3 mesos, té l'obligació de fer efectiva la devolució, sense perjudici de la posterior pràctica de liquidacions provisionals o definitives.

Malgrat això, si la declaració mitjançant la qual se sol·licita la devolució de l'impost es presenta fora de termini, aquests 3 mesos es computaran des de la data de la presentació extemporània (fora de termini) de la declaració de referència.

Quant a la devolució de la quantia ingressada en excés, s'ha de tenir present que el fet que el ministeri de Finances faci efectiva la devolució de la quantia sol·licitada no és impediment perquè el personal administratiu porti a terme les activitats de comprovació i inspecció, sempre que es realitzin dintre del període de prescripció de l'impost, és a dir, 3 anys des del termini per a la presentació de la declaració definitiva de l'impost.

ARTICLE 34

FACULTATS DEL MINISTERI ENCARREGAT DE LES FINANCES PER DETERMINAR LA BASE DE TRIBUTACIÓ

A l'efecte de determinar la base de tributació, el ministeri encarregat de les finances ha d'aplicar les normes a què es refereix l'article 11.

Comentari

L'IAE és un impost autoliquidat pel mateix obligat tributari tenint en compte les normes de valoració previstes en la Llei de l'impost.

En aquest sentit, el ministeri de Finances té designada la facultat de comprovació i inspecció de les declaracions presentades pels obligats tributaris. Per tal de desenvolupar aquestes funcions de comprovació i inspecció, el personal designat pel ministeri de Finances haurà d'aplicar les normes de determinació de la base de tributació i normes de valoració previstes en l'article 11 i següents de la Llei.

X. Infraccions i sancions

ARTICLE 35

INFRACCIONS

La regulació de les infraccions en matèria tributària relatives al contingut d'aquesta Llei es regeix en allò que no s'estableix en la present Llei, pel règim d'infraccions i sancions establert en la secció tercera del capítol III de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

Comentari

El ministeri de Finances té la facultat d'imposar les infraccions corresponents sempre que la conducta de l'obligat

tributari pugui ser qualificada com una infracció, sobre la base dels criteris establerts en els articles d'aquesta Llei, la qualificació del tipus d'infraccions es determinaran en funció dels articles següents.

ARTICLE 36

MODALITATS D'INFRACCIONS

1. Es consideren infraccions simples:

   a) Les autoliquidacions incompletes sense transcendència en la liquidació.

   b) L'incompliment de requeriments d'informació i/o documentació.

2. Es consideren infraccions de defraudació:

   a) La no-presentació de l'autoliquidació.

   b) Les autoliquidacions incompletes amb transcendència en la liquidació.

   c) Les falses autoliquidacions.

Comentari

La normativa tributària considera que la conducta de l'obligat tributari pot qualificar-se com una infracció simple o com una infracció de defraudació:

➢ Infracció simple

Es considera infracció simple quan la conducta del contribuent consisteix en:

✓ La presentació de les autoliquidacions incompletes amb el condicionant que la informació no consignada no impliqui una manca d'ingrés i, per tant, no provoqui un perjudici per a l'Administració tributària.

Un exemple d'aquesta conducta pot ser consignar informació corporativa incorrecta, però que no impliqui la determinació errònia de la quota de liquidació.

✓ Incompliment de requeriments d'informació i/o documentació. És a dir, es considera una infracció simple el fet que l'obligat tributari no faciliti a l'Administració la informació i/o documentació requerida a l'hora de portar a terme les seves tasques de comprovació i verificació.

➢ Infracció de defraudació

Es considera infracció de defraudació quan la conducta del contribuent consisteix en:

✓ La no-presentació de l'autoliquidació. En particular, es considera infracció de defraudació el fet que l'obligat tributari no compleixi l'obligació de presentar la declaració de l'impost.

D'aquesta infracció es deriva que no únicament és incompliment formal la no-presentació del document de la liquidació de l'impost sinó també la manca d'ingrés de la quota de liquidació.

✓ Les autoliquidacions incompletes amb transcendència en la liquidació. Aquesta situació es dóna en el supòsit que l'obligat tributari hagi complert l'obligació de presentar la liquidació corresponent i aquesta contingui manca d'informació rellevant.

En particular, es considera informació rellevant aquella de la qual depèn la correcta determinació de la quota de liquidació de l'impost i sense la qual la quota de liquidació consignada per l'obligat tributari és inferior a aquella que hauria d'haver-se ingressat.

També es considera una infracció de defraudació el fet d'incloure en la liquidació dades errònies que impliquin la determinació d'una quota de liquidació inferior a aquella que correspondria.

✓ Les falses autoliquidacions. Constitueix una infracció de defraudació el fet que l'obligat tributari presenti liquidacions falses amb dades o informació que no es corresponguin amb la realitat.

ARTICLE 37

SANCIONS

1. Les infraccions simples són sancionades mitjançant una multa fixa d'entre 150 euros i 3.000 euros.

2. Les infraccions de defraudació són sancionades mitjançant una multa proporcional d'entre el 50% i el 150% de la quota defraudada.

3. Les sancions anteriors s'estableixen seguint els criteris de graduació establerts en la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

Comentari

Una vegada s'ha identificat la conducta infractora de l'obligat tributari, qualificada, bé com a infracció simple o bé com a infracció de defraudació, el pas següent és fixar l'import de la sanció. En aquest sentit, també s'ha de tenir en compte la diferenciació següent:

➢ Infracció simple

La sanció derivada d'una infracció simple es materialitza en una sanció fixa d'entre 150 euros i 3.000 euros.

➢ Infracció de defraudació

La sanció derivada d'una infracció de defraudació es materialitza en una sanció proporcional que pot fixar-se entre el 50% i el 150% de la quota no ingressada.

A continuació es mostra un esquema resum de les infraccions i sancions d'aquest l'impost:

	INFRACCIONS	SANCIONS
SIMPLES	- Les autoliquidacions incompletes sense transcendència en la liquidació - L'incompliment de requeriments d'informació i/o documentació	Multa fixa entre 150 euros i 3.000 euros
DEFRAUDACIÓ	- No presentar l'autoliquidació - Presentar les autoliquidacions incompletes amb transcendència en la liquidació - Presentar autoliquidacions falses	Multa proporcional entre el 50% i el 150% de la quota defraudada

ARTICLE 38

NOTIFICACIONS I RECURSOS DE LES INFRACCIONS

1. Prèviament a l'acte d'imposició d'una sanció, s'ha de notificar a la persona interessada la proposta de resolució amb indicació dels fets imputats, el precepte infringit i la quantia de la multa. La persona interessada disposa d'un termini de tretze dies hàbils per al·legar tot allò que consideri oportú per a la seva defensa.

2. Transcorregut el termini d'al·legacions, l'òrgan competent dicta la resolució que correspongui, contra la qual es pot recórrer en els termes establerts en l'article 72 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

3. En qualsevol cas, i perquè l'acte administratiu quedi en suspens, amb la interposició del recurs s'ha d'aportar una garantia suficient, ja sigui hipotecària o bé un aval o fiança d'una entitat bancària andorrana que garanteixi l'import total del deute tributari.

Comentari

Abans d'imposar directament la sanció corresponent, l'Administració tributària té l'obligació de notificar a l'obligat tributari la proposta de resolució. Aquesta proposta de resolució ha d'incloure els fets imputats dels quals deriva un defecte d'ingrés i identificar els preceptes incomplerts per l'obligat tributari.

Aquesta resolució ha d'estar degudament motivada i fonamentada per l'Administració per tal que l'obligat tributari pugui exercir el seu dret a la defensa. A aquests efectes, l'obligat tributari disposa d'un termini de 13 dies hàbils per presentar les seves al·legacions contra la resolució de l'Administració. En aquest moment procedimental, l'interessat podrà justificar la seva conducta amb les disposicions sobre les quals s'ha basat. En aquest sentit, cal remarcar que l'obligat tributari podrà fer servir tots els mitjans de prova admesos pel dret andorrà.

Una vegada presentades les al·legacions i analitzades per l'Administració, aquesta darrera podrà dictar la seva resolució, la qual haurà d'estar degudament motivada. Aquesta resolució podrà ser objecte de recurs segons els termes previstos en la normativa.

Per últim, s'ha de tenir en compte que en cas que l'obligat tributari decideixi interposar el recurs corresponent contra la resolució de l'Administració, la quantia per ingressar com a resultat de la liquidació haurà de ser objecte

de garantia. És a dir, el recurs no podrà ser admès a tràmit si el contribuent no aporta una garantia suficient de l'import resultant de la resolució administrativa.

De manera que s'entén com a garantia suficient:

✓ Garantia hipotecària.

✓ Aval d'una entitat bancària andorrana.

✓ Fiança d'una entitat bancària andorrana.

XI. Ordre jurisdiccional

ARTICLE 39

JURISDICCIÓ COMPETENT

La jurisdicció administrativa, amb l'exhauriment previ de la via administrativa en matèria tributària, és l'única competent per dirimir les controvèrsies de fet i dret que se suscitin entre el ministeri encarregat de les finances i els obligats tributaris en relació amb qualsevol de les qüestions a què es refereix aquesta Llei.

Comentari

Una vegada s'han interposat tots els recursos de la via administrativa, les parts poden acudir a la jurisdicció administrativa en cas que considerin que els seus interessos no han estat observats per la via administrativa.

Per tal de poder interposar l'acció corresponent davant la jurisdicció administrativa és necessari esgotar totes les instàncies previstes en la via administrativa. En cas que l'obligat tributari interposi la seva acció directament a la jurisdicció administrativa sense haver exhaurit la via administrativa, el tribunal administratiu podria no admetre a tràmit aquesta acció.

DISPOSICIÓ ADDICIONAL PRIMERA

REDUCCIÓ PEL PRIMER ANY D'APLICACIÓ DE LA LLEI

El primer any d'aplicació de l'impost els obligats tributaris gaudeixen d'una reducció del 50% de la quota de liquidació.

Comentari

El primer any d'aplicació de l'impost, això és el 2012, els obligats tributaris gaudeixen d'una reducció del 50% de la quota de liquidació. És a dir, durant el primer any, els contribuents únicament ingressaran el 50% de la quantia que hagin d'ingressar en concepte de l'IAE, una vegada aplicades les deduccions que corresponguin.

DISPOSICIÓ ADDICIONAL SEGONA

BENEFICIS FISCALS PER LA CREACIÓ DE PETITES EMPRESES DURANT ELS TRES PRIMERS ANYS

1. Per als obligats tributaris d'aquest impost que es constitueixin com nous empresaris d'una nova activitat empresarial o professional i que tinguin uns ingressos inferiors a 100.000 euros, el tipus de gravamen aplicable durant els 3 primers anys d'activitat és:

a) El 5% per la part de la base de tributació compresa entre 0 i 50.000 euros.

b) El 10% per la base de tributació restant.

2. Aquesta bonificació fiscal no es podrà aplicar als obligats tributaris que realitzin o hagin realitzat algun tipus d'activitat, tant de forma directa com a través d'una societat.

3. Reglamentàriament es determinen les formes, terminis i documentació necessària per acollir-se a aquests beneficis fiscals.

Comentari

La Llei de l'IAE inclou un benefici fiscal per a aquells obligats tributaris que es constitueixin com a nous empresaris d'una activitat empresarial o professional.

En particular aquest règim habilita els obligats tributaris de l'IAE a aplicar un tipus impositiu reduït durant els 3 primers exercicis de la seva activitat. Aquest tipus impositiu reduït consisteix en:

- ✓ El 5% per la part de la base de tributació compresa entre 0 i 50.000 euros.
- ✓ El 10% per la base de tributació restant.

Els requisits que s'han de complir per tal que aquest nou empresari pugui aplicar aquest incentiu fiscal són els següents:

- ➢ Els ingressos obtinguts siguin inferiors a 100.000 euros. En aquest cas s'ha de tenir en compte que aquest benefici fiscal té en consideració la xifra total d'ingressos i no sols la xifra neta de negocis.
- ➢ Els obligats tributaris que no realitzin o hagin realitzat algun tipus d'activitat anteriorment de forma directa o a través d'una societat.

Pel que fa a les obligacions formals ens agradaria precisar que tant la Llei com el Reglament de l'IAE no especifiquen el procediment a seguir per part de l'obligat tributari a l'hora de poder aplicar aquest benefici tributari. Malgrat això, l'article 31 del Reglament (dintre de les disposicions d'aplicació a l'IS) estableix que per tal de poder gaudir d'aquest incentiu fiscal l'obligat tributari podrà optar per la seva aplicació en el moment en què es presenti la declaració de l'impost.

En aquest sentit, els autors d'aquest manual entenem que el criteri previst per a l'IS seria d'aplicació també en l'IAE.

Per últim cal indicar que el text d'aquesta disposició addicional no inclou cap incompatibilitat amb els altres règims especials, per la qual cosa entenem que un contribuent que hagi optat per la determinació objectiva de la base de tributació es podria acollir a aquest règim especial sempre que es compleixin els condicionants indicats anteriorment.

Exemple

Un jove llicenciat en disseny d'interiors l'any 2013 opta per muntar-se un petit despatx, i el primer any d'exercici de la seva activitat professional té uns ingressos de 70.000 euros.

D'una banda, aquest jove llicenciat podria acollir-se al benefici fiscal per creació de petites empreses, ja que ha obtingut uns ingressos inferiors a 100.000 euros. Alhora podrà sol·licitar, d'acord amb l'establert en l'article 35.7 del Reglament, poder tributar pel mètode de determinació objectiva, ja que realitza una activitat empresarial i té una facturació inferior als 150.000 euros. A continuació procedim a detallar la liquidació del seu impost d'activitats econòmiques, calculat d'acord amb el mètode de determinació objectiva:

INTERIORISTA	
Ingressos:	70.000 €
Despeses:	
(40% xifra d'ingressos)	(28.000 €)
Resultat comptable	**42.000 €**
+/- Diferències temporals	-
+/- Diferències permanents	-
Base de tributació	**42.000 €**
Reducció - mínim exempt	(40.000 €)
Base de liquidació	**2.000 €**
Tipus de gravamen	5%
Quota diferencial:	**100 €**

DISPOSICIÓ TRANSITÒRIA

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 aplicant el 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.

No obstant això, els obligats tributaris acollits al règim especial de determinació objectiva han de determinar els pagaments a compte pel primer any d'aplicació aplicant sobre la xifra d'ingressos ordinaris de l'activitat els percentatges següents:

a) Quan es tracti d'activitats comercials, el 0,5 per cent.

b) Quan es tracti de retribucions als administradors o membres dels òrgans d'administració, el 2,45 per cent.

c) En la resta d'activitats, l'1,5 per cent.

Comentari

Com ja s'ha comentat anteriorment, els obligats tributaris que realitzen activitats empresarials o professionals subjectes a l'IAE tenen l'obligació de fer un pagament a compte de l'impost. Aquest pagament a compte consisteix a ingressar durant el mes de setembre el 50% de la quota de liquidació consignada en la darrera declaració de l'impost.

Pel que fa al pagament a compte corresponent al mes de setembre del 2012, la Llei de l'IAE ha introduït una disposició transitòria que determina l'import d'aquest primer pagament a compte. La base d'aquest primer pagament a compte es correspondrà amb el resultat comptable de l'any anterior, això és el 2011. Posteriorment, sobre aquesta base s'aplicarà el tipus impositiu del 2,5% i serà el resultat del pagament a compte a ingressar per l'obligat tributari durant el setembre de 2012.

En el supòsit que l'obligat tributari hagi obtingut pèrdues durant l'exercici 2011, el pagament a compte que hauria de fer és zero, encara que hauria de complir l'obligació formal d'omplir el formulari corresponent (model 810-A) i presentar-lo davant l'Administració (veure annex 12).

Aquells obligats tributaris que hagin sol·licitat acollir-se al règim especial de determinació objectiva de la base de tributació hauran d'aplicar els tipus impositius següents en el primer pagament a compte:

✓ Quan portin a terme activitats comercials, el tipus a aplicar és el 0,5 per cent.

✓ Quan es tracti de retribucions als administradors o membres dels òrgans d'administració, el pagament a compte es correspon al 2,45 per cent de la base.

✓ En la resta d'activitats, l'1,5 per cent.

En aquest punt ens remetem als exemples exposats en l'article 25 d'aquest impost.

DISPOSICIÓ FINAL PRIMERA

MODIFICACIÓ DE LA LLEI DE BASES DE L'ORDENAMENT TRIBUTARI

El Govern ha de presentar en el termini d'un any a l'entrada en vigor d'aquesta Llei, un Projecte de llei de modificació de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, que adapti i actualitzi els procediments de liquidació, gestió i control dels tributs en relació a les exigències i necessitats d'aquesta Llei.

Comentari

La Llei de l'IAE dóna un termini d'un any, a computar des de l'entrada en vigor de la Llei, per presentar un projecte de llei de modificació de la Llei de bases de l'ordenament tributari, de 19 de desembre de 1996.

A la data d'edició d'aquest manual pràctic, no s'ha publicat en el Butlletí Oficial del Principat d'Andorra la modificació de la Llei esmentada.

DISPOSICIÓ FINAL SEGONA

ACTUALITZACIÓ DELS IMPORTS

La Llei del Pressupost General pot actualitzar els tipus de gravamen o els límits quantitatius que estableix aquesta Llei, sense que això no pugui implicar modificacions substancials de l'impost que regula.

Comentari

La Llei de l'IAE dóna facultats al Consell General per actualitzar els tipus de gravamen o límits quantitatius inclosos en la Llei a través de la Llei del pressupost general, sense haver de preparar una modificació de la Llei.

DISPOSICIÓ FINAL TERCERA

HABILITACIÓ NORMATIVA

1. S'encomana al Govern la redacció de les disposicions i dels reglaments necessaris pel desenvolupament i l'execució d'aquesta Llei en el termini de sis mesos des de la seva entrada en vigor.

2. Els models de declaració d'aquest impost i els dels seus pagaments a compte són fixats per reglament, el qual ha d'establir, a més de la forma, el lloc i els terminis per presentar-los, els supòsits i les condicions de la seva presentació per mitjans telemàtics.

3. Es delega al ministeri encarregat de les finances la gestió i recaptació de l'impost que regula aquesta Llei.

4. Durant els sis primers mesos d'aplicació de l'impost, els obligats tributaris podran realitzar consultes relatives exclusivament a la interpretació de l'articulat de la Llei que hauran de ser contestades pel ministeri encarregat de les finances i que tindran caràcter vinculant. El Govern establirà reglamentàriament els termes i l'abast en què es podran efectuar aquestes consultes.

Comentari

El Govern tindrà l'obligació de desenvolupar i executar aquelles disposicions de la Llei de l'IAE dintre el termini de sis mesos des de la seva entrada en vigor. En particular, aquesta obligació s'ha complert amb l'aprovació del Reglament de l'IAE el 20 de juny de 2012, en què també s'aproven els models i formularis per poder complir les obligacions previstes en aquesta Llei.

S'adjunta com a annex 1 una reproducció del Reglament de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

Així mateix, els obligats tributaris podran plantejar al Govern consultes en relació amb la interpretació de les disposicions de la Llei de l'IAE. Aquestes consultes hauran de ser contestades pel Govern i la interpretació donada serà d'obligat compliment per l'obligat tributari que ha plantejat la consulta.

DISPOSICIÓ FINAL QUARTA

APLICACIÓ DE L'IMPOST

ES DEROGA

DISPOSICIÓ FINAL CINQUENA

ENTRADA EN VIGOR

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

Comentari

Aquesta Llei va entrar en vigor l'endemà de la publicació al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra i serà d'aplicació per als exercicis iniciats a partir de l'1 de gener de 2012.

ANNEXOS

ANNEX 1. REGLAMENT DE L'IMPOST

2528 Butlletí Oficial del **Principat d'Andorra** Núm. 28 - Any 24 - 20.6.2012

Decret pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre societats i de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques

Exposició de motius

El 29 de desembre del 2010 el Consell General va aprovar la Llei 95/2010, de l'impost sobre societats, i la Llei 96/2010, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques. Posteriorment, l'1 de desembre del 2011, el Consell General va aprovar les lleis 17/2011 i 19/2011, de modificació de les lleis de l'impost sobre societats i de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, respectivament. Així, aquestes normes configuren la regulació de la imposició directa que recau sobre les rendes de les activitats econòmiques que obtenen les persones residents a Andorra.

Aquest Reglament regula en un sol text el desplegament per aplicar aquests dos impostos, d'acord amb el mandat que estableix la disposició final cinquena de la Llei de l'impost sobre societats i la disposició final tercera de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

Així, aquest Reglament preveu, entre d'altres, tots els aspectes relatius a l'exercici de les opcions previstes dins els règims especials de determinació de la base de tributació, els procediments declaratius, les formes de liquidació, les modalitats de pagament, tots els aspectes relacionats amb les devolucions, així com els mecanismes de control de l'impost adequats.

Aquest Reglament es compon de 42 articles dividits en quatre títols, una disposició addicional, una disposició transitòria i una disposició final.

En el primer títol es regulen els aspectes generals i comuns dels dos impostos, i es destaca el règim d'atribució aplicable a les rendes econòmiques que obtenen les entitats que no tenen personalitat jurídica.

En el títol segon, que conté dotze capítols, s'hi inclouen les regles aplicables en l'àmbit de l'impost sobre societats, es destaca el règim de les entitats exemptes, i es determinen les obligacions d'aquestes entitats; també s'hi preveuen les regles d'imputació temporal dels ingressos i despeses, el règim d'operacions vinculades i obligacions que comporten, així com les formes, les opcions i els requisits per a l'exercici de les opcions per als diversos règims especials de determinació de la base de tributació.

El títol tercer regula els aspectes relacionats amb l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques i desenvolupa l'exercici per a les opcions que la Llei de l'impost estableix. Òbviament, i tal com passa a la Llei, aquest títol es remet en alguns aspectes, com ara els criteris d'imputació temporal i les operacions vinculades, al que estableix el títol segon per aplicar-ho.

Per acabar, el títol quart regula els procediments de gestió i declaració, que són comuns als dos impostos.

A proposta del ministre de Finances, el Govern, en la sessió del 13 de juny del 2012, aprova aquest Reglament d'aplicació de la Llei 95/2010, de l'impost sobre societats, i de la Llei 96/2010, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

Article únic

S'aprova el Reglament d'aplicació de la Llei 95/2010, de l'impost sobre societats, i de la Llei 96/2010, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, que entrarà en vigor l'endemà de ser publicat al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra.

Reglament d'aplicació de la Llei 95/2010, de l'impost sobre societats, i de la Llei 96/2010, de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques

Títol I. Disposicions generals aplicables a l'impost sobre societats i a l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques

Capítol primer. Àmbit d'aplicació, obligats tributaris i entitats en règim d'atribució de rendes

Article 1
Àmbit d'aplicació

1. Aquest Reglament regula el desplegament de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'Impost sobre societats i de la Llei 96/2010, del 29 de desembre, de l'Impost sobre la renda de les activitats econòmiques per la seva aplicació desenvolupa les obligacions formals que han d'acomplir els obligats tributaris d'aquests tributs, així com el sistema de gestió, de liquidació i de control dels Impostos esmentats.

2. El compliment de les obligacions establertes en aquest Reglament s'entén sense perjudici de les establertes en les lleis esmentades i altres disposicions que resultin aplicables.

Article 2
Obligats tributaris

1. Respecte a l'impost sobre societats, són obligats tributaris quan tenen la residència en territori andorrà:

a) Les persones jurídiques.

b) Les institucions d'inversió col·lectiva incloses en l'àmbit d'aplicació de la Llei 10/2008, del 12 de juny, de regulació dels organismes d'inversió collectiva de dret andorrà.

c) Entitats públiques, parapúbliques i de dret públic.

Núm. 28 - Any 24 - 20.6.2012 Butlletí Oficial del **Principat d'Andorra** 2529

Els obligats tributaris d'aquest impost es designen abreujadament i indistintament amb les denominacions "societats" o "entitats" al llarg d'aquest Reglament.

2. Respecte a l'impost sobre activitats econòmiques, són obligats tributaris les persones físiques que tenen la residència fiscal en territori andorrà i duen a terme una activitat econòmica d'acord amb el que determina l'article 5 de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

Article 3
Entitats en règim d'atribució de rendes

Les rendes obtingudes per les societats civils, herències jacents, comunitats de béns i totes les entitats o els patrimonis autònoms regulats en el segon paràgraf de la lletra a) de l'apartat A) de l'article 15 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, corresponents a la realització de les seves activitats econòmiques, s'atribueixen als seus socis, hereus, comuners o partícips segons les normes o els pactes aplicables en cada cas o a parts iguals en defecte d'aquestes normes i aquests pactes, i s'integren en l'impost sobre societats quan el soci, comuner o partícip sigui una persona jurídica, i a l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques quan el soci, comuner o partícip sigui una persona física.

Títol II. Impost sobre societats

Capítol primer. Entitats exemptes

Article 4
Règim de les entitats exemptes de l'impost sobre societats

Les entitats totalment exemptes a què es refereix l'article 8.1 de la Llei de l'impost sobre societats disposen d'una exempció automàtica. No han de presentar la declaració de l'impost ni s'han de donar d'alta al Registre Tributari.

Article 5
Entitats parcialment exemptes

1. Les entitats parcialment exemptes a què es refereix l'article 8.2 de la Llei de l'impost s'han de donar d'alta al Registre Tributari de l'impost sobre societats i portar la comptabilitat d'acord amb el Pla general de comptabilitat d'Andorra. En cas que aquestes entitats no resultin obligades a portar comptabilitat, han de portar un registre d'ingressos i despeses on han d'anotar mensualment les partides d'ingressos i despeses corresponents.

Els ingressos i les despeses s'han de registrar seguint el principi de meritació que es preveu en la Llei de l'impost. Això implica que la imputació d'ingressos i despeses s'ha de fer en funció del corrent real de béns i serveis que els mateixos béns i serveis representin i amb independència del momemt en què se'n produeix el cobrament i el pagament.

2. L'exempció afecta només les rendes derivades del compliment del seu objecte social o finalitat específica, incloses les derivades dels elements transmesos i afectes al dit compliment. No obstant això, els obligats tributaris a què es refereix l'apartat 2 de l'article 8 de la Llei de l'impost estan totalment exempts de tributació per aquest impost quan els seus ingressos resultants d'activitats accessòries no emparades per l'exempció que preveu aquest precepte siguin inferiors a 10.000 euros anuals.

3. Aquestes entitats han de presentar la declaració de l'impost per les rendes exemptes i les no exemptes.

4. Per aplicar l'exempció parcial prevista en aquest article, l'entitat ha de comunicar al Ministeri de Finances la seva opció pel règim referit mitjançant la declaració censal corresponent.

5. Les entitats parcialment exemptes han d'elaborar una memòria econòmica que contingui la informació següent:

a) Identificació de les rendes exemptes i no exemptes de l'impost sobre societats amb indicació dels ingressos i les despeses de cadascuna.

b) Identificació dels ingressos, les despeses i les inversions corresponents a cada projecte o activitat realitzada per l'entitat per al compliment dels seus fins estatutaris o del seu objecte. Les despeses de cada projecte es classifiquen per categories, tals com despeses de personal, despeses per serveis exteriors o compres de material.

c) Especificació i forma de càlcul de les rendes i els ingressos que deriven del compliment del seu objecte social, així com la descripció del seu destí.

d) Retribucions, dineràries o amb espècie, satisfetes per l'entitat als seus patrons, representants o membres de l'òrgan de govern, tant en concepte de reembors de les despeses que els hagi ocasionat l'acompliment de la seva funció, com en concepte de remuneració pels serveis prestats a l'entitat.

e) Percentatge de participació que posseeix l'entitat en societats mercantils, incloent-hi la identificació de l'entitat, la denominació social i el número de registre tributari (NRT).

f) Retribucions percebudes pels administradors que representin l'entitat en les societats mercantils en què participi, amb indicació de les quantitats que hagin sigut objecte de reintegrament.

g) Convenis de col·laboració empresarial en activitats d'interès general subscrits per l'entitat, amb la identificació del col·laborador que hi participi i amb la indicació de les quantitats rebudes.

h) Indicació de les activitats prioritàries de mecenatge que desenvolupi l'entitat, si escau.

i) Indicació de la previsió estatutària relativa al destí del patrimoni de l'entitat en cas de dissolució, i en cas que la dissolució hagi tingut lloc en l'exercici, del destí donat al referit patrimoni.

6. L'entitat ha de presentar la memòria econòmica al Ministeri de Finances en el moment de presentar la declaració de l'impost.

Capítol segon. Imputació temporal. Inscripció comptable d'ingressos i despeses

Article 6
Conceptes generals

1. En termes generals, 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, i respectant l'adequada correlació entre els uns i els altres.

2. 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, d'acord amb el que s'estableix en l'apartat 2 de l'article 19 de la Llei de l'impost sobre societats, no són fiscalment deduïbles, llevat dels casos en què la Llei de l'impost de societats prevegi expressament incentius o despeses amb efectes fiscals que no hagin de quedar reflectits comptablement, sense perjudici de la necessitat d'esmentar l'incentiu específic en la memòria de l'entitat.

3. En el cas d'operacions a terminis o amb preu ajornat, les rendes s'entenen obtingudes proporcionalment a mesura que s'efectuïn els cobraments corresponents, llevat que l'entitat decideixi aplicar el criteri de la meritació.

Es consideren operacions a termini o amb preu ajornat les vendes i les execucions d'obra el preu de les quals es percebi, totalment o parcialment, mitjançant pagaments successius o mitjançant un sol pagament, sempre que el període transcorregut entre el lliurament i el venciment de l'últim o l'únic termini sigui superior a l'any.

4. En cas que s'utilitzi un criteri d'imputació temporal diferent del de la meritació, els obligats tributaris ho han d'incloure de forma detallada en la memòria en el moment de formular els comptes anuals de l'exercici.

Capítol tercer. Règim d'operacions vinculades

Article 7
Operacions vinculades: aspectes generals

1. Quan els obligats tributaris efectuen operacions amb persones o entitats vinculades a ells, els són aplicables les disposicions de l'article 16 de la Llei de l'impost sobre societats.

2. Les operacions efectuades entre persones o entitats vinculades es valoren pel seu valor normal de mercat, d'acord amb el que disposa l'apartat 3 de l'article 16 de la Llei de l'impost sobre societats.

3. El ministeri encarregat de les finances pot comprovar que les operacions efectuades entre persones o entitats vinculades s'han valorat pel seu valor normal de mercat i pot fer, si escau, les correccions valoratives oportunes respecte de les operacions subjectes a aquest impost. El ministeri encarregat de les finances queda vinculat pel nou valor respecte a la resta de persones o entitats vinculades.

La valoració administrativa no pot generar per aquest impost una renda superior a la derivada de l'operació per al conjunt de les persones o entitats que l'hagin efectuat.

4. L'obligat tributari ha de facilitar al ministeri encarregat de les finances tota la documentació necessària del grup relativa a les operacions vinculades, als contractes i altres dades que permetin determinar el valor normal de mercat.

5. En el cas de retribucions de caràcter laboral que tinguin el seu origen en persones vinculades, s'entén que el seu valor de mercat es correspon amb la base per a la qual aquesta retribució cotitza al règim de la CASS.

Article 8
Sol·licitud d'assistència per a la determinació del valor de mercat

1. Els obligats tributaris que efectuïn operacions vinculades poden sol·licitar al ministeri encarregat de les finances la seva assistència per determinar i fixar el valor normal de mercat d'aquestes operacions abans que es duguin a terme. Aquesta sol·licitud ha d'incorporar una proposta de valoració fonamentada en el valor de mercat, amb una descripció dels fets i les circumstàncies de les operacions de què es tracti.

2. La sol·licitud de valoració ha de reflectir que totes les persones que hi tenen vinculació són coneixedores d'aquesta sol·licitud i l'accepten.

3. En el cas que hi hagi un grup, la sol·licitud ha d'anar acompanyada de la documentació que identifiqui el grup al qual pertanyi l'obligat tributari i de la documentació relativa a l'obligat tributari.

a) La documentació relativa al grup al qual pertanyi l'obligat tributari consisteix en:

– Una descripció de l'estructura organitzativa, jurídica i operativa del grup.

– Una identificació de les entitats que formen part del grup que efectuen operacions vinculades i que afecten les operacions fetes per l'obligat tributari.

– Una descripció de la naturalesa, la importància i els fluxos de les operacions vinculades entre les entitats de grup quan afecten les operacions fetes per l'obligat tributari, juntament amb els canvis relatius a períodes impositius o a liquidacions anteriors.

– Una descripció de les funcions exercides i dels riscos assumits per les entitats del grup quan afecten les operacions fetes per l'obligat tributari.

– Una relació de la titularitat de les patents, les marques, els noms comercials i altres actius intangibles quan afecten les operacions efectuades per l'obligat tributari, així com l'import de les contraprestacions derivades de la seva utilització.

– Una descripció de la política del grup en relació amb els preus de transferència que inclogui el mètode o els mètodes de fixació dels preus adoptats pel grup i que en justifiqui l'adequació al principi de lliure competència.

– Una relació dels acords de repartiment de costos i els contractes de prestació de serveis entre entitats del grup quan afecten les operacions efectuades per l'obligat tributari.

– Una relació dels acords previs de valoració o els procediments amistosos celebrats o en curs relatius a les entitats del grup quan afecten les operacions efectuades per l'obligat tributari.

– La memòria del grup o, si no n'hi ha, un informe anual equivalent.

b) La documentació relativa a l'obligat tributari ha de contenir:

– Noms, cognoms, raó social o denominació completa, domicili fiscal, NRT de l'obligat tributari, si escau,

Núm. 28 - Any 24 - 20.6.2012 Butlletí Oficial del **Principat d'Andorra** 2531

i de les entitats amb les quals efectua les operacions, i una descripció detallada de la naturalesa, les característiques i els imports de les operacions.

– Una explicació relativa al mètode de valoració escollit, els motius, l'aplicació i el valor que en resulta.

– Criteris de repartiment de les despeses en concepte de serveis prestats conjuntament a favor de les entitats o les persones vinculades i, si escau, els corresponents acords de repartiment de despeses.

– Qualsevol informació rellevant que l'obligat tributari hagi requerit per determinar el valor de les operacions vinculades.

4. El ministeri encarregat de les finances analitza la sol·licitud i la proposta de valoració i demana, si escau, aclariments o informació complementària. El ministeri encarregat de les finances pot acordar no admetre a tràmit la proposta, en especial quan:

a) La proposta de valoració manqui de fonament per determinar el valor de mercat;

b) Ja s'hagin desestimat propostes de valoració substancialment iguals a la proposta formulada;

c) Qualsevol altra circumstància que generi dubtes quant a la determinació del valor.

Tota denegació ha d'estar degudament motivada.

5. En un termini no superior a sis mesos a comptar de la data en què la sol·licitud hagi tingut entrada en qualsevol dels registres del ministeri encarregat de les finances o des de la data d'esmena a requeriment d'aquest ministeri, el ministeri encarregat de les finances ha de notificar a l'obligat tributari la decisió d'acceptar o de rebutjar la posada en marxa o l'aplicació del procediment que proposa. Si transcorre aquest termini sense que s'hagi produït una resolució expressa, la sol·licitud, quan s'hagi acompanyat d'una proposta raonada de valoració, s'entén estimada.

Article 9
Resolució de la sol·licitud

El ministeri encarregat de les finances, mitjançant una resolució, pot decidir:

a) Aprovar la proposta de valoració.

b) Aprovar una proposta de valoració que difereix de la proposta inicialment proposada amb l'acceptació prèvia de l'obligat tributari.

c) Desestimar la proposta de valoració formulada per l'obligat tributari.

Article 10
Acord previ de valoració

1. L'acord previ de valoració es formalitza en un document que inclou:

a) Lloc i data de formalització.

b) Nom, cognoms o raó social, domicili fiscal i número de registre tributari, si escau, de l'obligat tributari al qual es refereix la proposta.

c) Conformitat de l'obligat tributari amb el contingut de l'acord.

d) Descripció de les operacions a les quals es refereix la proposta.

e) Elements essencials del mètode de valoració.

f) Períodes impositius o de liquidació als quals s'aplica l'acord i la data d'entrada en vigor de l'acord.

2. El ministeri encarregat de les finances i l'obligat tributari han d'aplicar el que resulti de la proposta aprovada. En tot cas el ministeri encarregat de les finances pot comprovar la correcta aplicació de la proposta i, en cas contrari, ha de regularitzar la situació tributària de l'obligat tributari.

Article 11
Informació sobre l'aplicació de l'acord previ de valoració

L'obligat tributari ha de presentar, juntament amb la declaració de l'impost, un escrit relatiu a l'aplicació de l'acord previ de valoració aprovat que indiqui:

a) Les operacions efectuades en el període impositiu o de liquidació a què es refereix la declaració i a les quals és aplicable l'acord previ.

b) Els preus o els valors de les operacions en aplicació de l'acord previ de valoració.

c) La descripció, si escau, de les variacions de les circumstàncies econòmiques com a resultat de l'aplicació del mètode de valoració a què es refereix l'acord previ.

d) Les operacions efectuades en el període impositiu o de liquidació similars a les quals fa referència l'acord previ, els preus que s'han aplicat.

Article 12
Modificació de l'acord previ de valoració

1. Quan es doni una variació de les circumstàncies econòmiques establertes en l'acord previ de valoració, es pot modificar l'acord per adequar-lo a les noves circumstàncies econòmiques. Aquest procediment es pot iniciar d'ofici o a instància d'una part i s'ha de presentar una justificació de la variació de les circumstàncies econòmiques i la proposta de modificació que sigui procedent.

2. El ministeri encarregat de les finances, després d'analitzar la documentació, dicta una resolució motivada per estimar o no la proposta de modificació.

Capítol quart. Règim de determinació directa

Article 13
Base de tributació

1. La base de tributació en el mètode de determinació directa es determina d'acord amb el que disposa l'article 9 de la Llei de l'impost sobre societats.

2. El resultat comptable es corregeix, en el seu cas, mitjançant l'aplicació dels principis i els criteris de qualificació, valoració i imputació temporal recollits en els preceptes de la Llei de l'impost sobre societats que donen lloc a la pràctica d'ajustos extracomptables.

3. Els ajustos extracomptables, positius o negatius, poden ser permanents o temporals segons reverteixin o no en períodes impositius posteriors. La informació corresponent a cada ajust extracomptable, permanent o temporal, s'ha d'incloure de forma detallada en la memòria en el moment de formular els comptes anuals de l'exercici.

Article 14
Correccions de valor: Normes comunes d'amortització d'elements patrimonials de l'immobilitzat tangible i intangible

Es considera que la depreciació dels elements patrimonials de l'immobilitzat material i intangible és efectiva quan sigui el resultat d'aplicar els coeficients d'amortització lineal que es deriven de la taula prevista a l'annex I de la Llei de l'impost sobre societats.

1. És amortitzable el preu d'adquisició o cost de producció, exclòs, en el seu cas, el valor residual.

2. Quan es tracti d'edificacions, no és amortitzable la part del preu d'adquisició corresponent al valor del sòl.

3. L'amortització es practica element per element. Tanmateix, quan es tracti d'elements patrimonials de naturalesa anàloga o sotmesos a un similar grau d'utilització, l'amortització es pot fer sobre el conjunt d'aquests elements, sempre que en tot moment pugui conèixer-se la part de l'amortització acumulada corresponent a cada element patrimonial.

4. Les instal·lacions tècniques poden constituir un únic element susceptible d'amortització. Es consideren installacions tècniques les unitats complexes d'ús especialitzat en el procés productiu que comprenen edificacions, maquinària, material, peces o elements, inclosos els sistemes informàtics que, fins i tot sent separables per la seva naturalesa, estan lligats de forma definitiva per al seu funcionament i sotmesos al mateix ritme d'amortització, així com els recanvis vàlids exclusivament per a aquest tipus d'instal·lacions.

5. Els elements patrimonials de l'immobilitzat material comencen a amortitzar-se des de la seva posada en condicions de funcionament i els de l'immobilitzat intangible des del moment en què estiguin en condicions de produir ingressos.

6. Els elements patrimonials de l'immobilitzat material han d'amortitzar-se dins del període de la seva vida útil, és a dir, el període en què, segons el mètode d'amortització adoptat, ha de quedar totalment cobert el seu valor, exclòs el valor residual. Tractant-se d'elements patrimonials de l'immobilitzat intangible, la seva vida útil és el període durant el qual s'espera, raonablement, que produeixin ingressos.

7. Les marques, els drets de traspàs i els elements patrimonials de l'immobilitzat intangible que no tinguessin una data certa d'extinció, s'han d'amortitzar d'acord amb el que preveu l'apartat 3 de l'article 10 de la Llei de l'impost sobre societats.

8. El preu d'adquisició originari de les aplicacions informàtiques es dedueix amb el límit anual màxim d'una cinquena part del seu import.

9. Quan les renovacions, ampliacions o millores dels elements patrimonials de l'immobilitzat material s'incorporin al dit immobilitzat, l'import dels mateixos elements s'amortitza durant els períodes impositius que restin per completar la vida útil dels referits elements patrimonials. A aquest efecte, s'imputarà a cada període impositiu el resultat d'aplicar a l'impost de les renovacions, ampliacions o millores el coeficient resultant de dividir l'amortització comptabilitzada de l'element patrimonial practicada en cada període impositiu, en la mesura en què es correspongui amb la depreciació efectiva, entre el valor comptable que aquest element patrimonial tenia a l'inici del període impositiu en el qual es van realitzar les operacions de renovació, ampliació o millora.

10. Quan les operacions esmentades en l'apartat anterior determinin un allargament de la vida útil estimada de l'actiu, aquest allargament s'ha de tenir en compte a l'efecte de l'amortització de l'element patrimonial i de l'import de la renovació, ampliació o millora.

Article 15
Correccions de valor: pèrdues per deterioració del valor dels elements patrimonials

1. Les pèrdues per deterioració dels crèdits derivades de les possibles insolvències dels deutors són deduïbles quan en el moment de la meritació de l'impost es doni alguna de les circumstàncies següents:

a) Que hagi transcorregut el termini de sis mesos des del venciment de l'obligació.

b) Que el deutor estigui declarat en situació de suspensió de pagaments o fallida.

c) Que el deutor estigui processat pel delicte d'aixecament de béns.

d) Que les obligacions hagin estat reclamades judicialment o siguin objecte d'un litigi judicial de la solució del qual depengui el cobrament.

Les pèrdues respecte dels crèdits que s'esmenten tot seguit només són deduïbles si són objecte d'un procediment judicial que versi sobre la seva existència o quantia:

- Els que deuen les entitats de dret públic o són fiançats per aquestes entitats.

- Els fiançats per entitats de crèdit.

- Els garantits mitjançant drets reals, pacte de reserva de domini i dret de retenció, excepte en els casos de pèrdua o depreciació de la garantia.

- Els garantits mitjançant un contracte d'assegurança de crèdit o caució.

- Els que hagin estat objecte de renovació o pròrroga expressa.

No són deduïbles les pèrdues per a la cobertura del risc derivat de les possibles insolvències de persones o entitats vinculades al creditor en els termes que preveu l'article 16, llevat del cas d'insolvència declarada judicialment.

2. No són deduïbles les dotacions basades en estimacions globals ni genèriques d'insolvències de clients i deutors.

3. El criteri disposat en els apartats 3 i 4 de l'article 11 de la Llei de l'impost sobre societats és igualment aplicable a les participacions de societats que tinguin el caràcter de vinculades d'acord amb l'article 16 de la Llei esmentada.

Article 16
Provisions

Les entitats de nova creació també poden deduir les dotacions relatives a les despeses inherents als riscos derivats de garanties de reparació i revisió. En aquest cas el percentatge es determina atenent les despeses i vendes realitzades

Núm. 28 - Any 24 - 20.6.2012 Butlletí Oficial del **Principat d'Andorra** 2533

en els períodes impositius que haguessin transcorregut.

Article 17
Eliminació de la doble imposició econòmica interna i internacional sobre participacions en beneficis d'altres entitats a través del mètode d'exempció

Els obligats tributaris han de presentar, conjuntament amb la seva declaració per l'impost de societats dels exercicis en els quals practiquin l'exempció prevista en l'article 20 de la Llei de l'impost sobre societats, la informació següent en relació amb l'entitat directament participada:

- Identificació i percentatge de participació.

- Descripció de les activitats de la participada.

- Valor i data d'adquisició de les participacions, així com el valor teòric d'aquestes participacions en els fons propis d'altres entitats, referit tant a l'inici de l'exercici com al tancament de l'entitat que participa.

- Una prova que els dividends corresponen a rendes que han estat efectivament subjectes a un impost equivalent. Es consideren prova els comptes anyals de l'entitat participada, juntament amb la declaració i la liquidació que per l'impost equivalent s'hagi fet en el territori de la filial.

Article 18
Base de tributació en les entitats parcialment exemptes

1. Les entitats parcialment exemptes només han d'incloure en la seva base de tributació les rendes derivades de les explotacions econòmiques no exemptes.

2. No tenen la consideració de despeses deduïbles, a part de les previstes en l'article 13 de la Llei de l'impost sobre societats, les següents:

a) Les despeses imputables, exclusivament, a l'obtenció de rendes exemptes.

Tractant-se de despeses imputables parcialment a rendes no exemptes, és deduïble la part de les mateixes despeses en la proporció que representin els ingressos obtinguts en les explotacions econòmiques no exemptes respecte dels ingressos totals de l'entitat.

b) Les quantitats que constitueixin una aplicació de les rendes; en concret, els excedents procedents d'operacions econòmiques el destí dels quals sigui el sosteniment de les activitats exemptes.

Capítol cinquè. Règim especial de determinació objectiva

Article 19
Base de tributació

1. Els obligats tributaris en què la xifra de negocis en l'exercici immediatament anterior no superi els 300.000 euros es poden acollir al règim especial previst en aquest article.

2. No obstant el que es preveu en l'apartat anterior, per als casos d'obligats tributaris que desenvolupin activitats professionals, perquè es puguin acollir a aquest règim especial, la xifra de negocis a què es refereix l'apartat anterior és de 150.000 euros.

3. S'entén per "activitat professional" l'exercici d'una professió per a la qual es requereixi estar en possessió d'una titulació universitària.

4. En cas que l'obligat tributari exerceixi simultàniament activitats econòmiques i activitats professionals, el límit quantitatiu per a l'aplicació d'aquest règim especial és de 300.000 euros.

5. En el cas de societats civils, herències jacents, comunitats de béns i totes les entitats o patrimonis autònoms regulats en el segon paràgraf de la lletra a) de l'apartat A) de l'article 15 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, els socis de les quals optin pel règim especial de determinació objectiva, els límits quantitatius establerts en aquest capítol fan referència a cada un dels socis, hereus, comuners o partícips, respectivament.

6. Els obligats tributaris que vulguin acollir-se a aquest règim ho han de comunicar al Ministeri de Finances un mes abans de l'inici de l'exercici fiscal en què hagi de tenir efecte, mitjançant la declaració censal corresponent.

7. En el cas d'entitats de nova creació, l'opció d'acollir-se a aquest règim s'ha de fer durant el mes següent a la inscripció al Registre de Societats.

8. La base de tributació en la modalitat de determinació objectiva es determina d'acord amb el que estableix l'article 24.bis de la Llei de l'impost sobre societats. En cas que l'obligat tributari desenvolupi diverses activitats, el càlcul es fa activitat per activitat, i la suma dels rendiments nets de les activitats s'integra en una sola liquidació.

9. L'obligat tributari queda exclòs del règim especial de determinació de la base de tributació quan no es compleixi el que disposa l'apartat 1 d'aquest article. La exclusió té efectes des de l'inici de l'any immediatament posterior a aquell en què es produeixi aquesta circumstancia. L'exclusió suposa la inclusió al règim d'estimació directa de la base de tributació.

Capítol sisè. Règim especial de consolidació tributària

Article 20
Aplicació i obligacions de comunicació de les entitats acollides al règim de consolidació tributària

1. L'exercici de l'opció pel règim de consolidació tributària s'ha de comunicar al ministeri encarregat de les finances abans de l'inici del període impositiu en què aquest règim sigui d'aplicació.

La comunicació ha d'incloure les dades següents:

- Identificació de les societats que integren el grup.

- Còpia dels acords pels quals les societats del grup han optat pel règim de consolidació tributària.

- Relació del percentatge de participació directa o indirecta mantinguda per la societat participant respecte a totes i cada una de les societats que integren el grup tributari i la data d'adquisició de les participacions respectives.

2. El ministeri encarregat de les finances ha de comunicar a la societat participant el número del grup tributari atorgat.

3. Així mateix, quan es produeixin variacions en la composició del grup tributari, la societat participant ho ha de comunicar al ministeri encarregat de les

finances i ha d'identificar les societats que s'hi hagin integrat i les que n'hagin estat excloses. La comunicació de la variació del grup s'ha de dur a terme abans de l'inici del període impositiu en què causi efecte.

4. La renúncia a l'aplicació del règim de consolidació tributària s'ha de fer a través de la declaració censal corresponent, en el termini de tres mesos a comptar de la finalització de l'últim període impositiu en què s'ha aplicat.

Article 21
Obligacions tributàries de les societats que integren el grup tributari

1. Tant la societat participant com les societats participades del grup tributari han de presentar la seva declaració individual, i han de determinar la seva base de tributació i les deduccions aplicables, sense haver-ne d'ingressar la quota resultant.

2. A més dels que disposa l'apartat anterior, la societat participant del grup tributari ha de presentar la declaració consolidada del grup tributari ingressant,, el deute tributari, si escau.

3. L'obligació de fer els pagaments a compte del grup tributari recau en la societat participant.

Article 22
Determinació de la base de tributació i de la quota de tributació

1. La base de tributació del grup tributari es determina de la manera següent:

a) Integració en la base de tributació de la societat participant de les bases de tributació de cada una de les entitats participades que integrin el grup tributari.

b) Eliminacions, en la societat participant, corresponents a les operacions internes realitzades entre les societats del grup tributari.

c) Integració de les eliminacions practicades en exercicis anteriors quan les operacions es realitzin davant de terceres persones.

d) Compensació de les bases de tributació negatives del grup tributari, quan l'import de la suma dels paràgrafs anteriors fos positiu, així com de les bases de tributació negatives pendents de compensació generades per les societats abans que s'integrin en el grup tributari. Aquestes últimes només es poden compensar per bases de tributació positives de la mateixa entitat.

2. La quota de tributació resulta d'aplicar el tipus de gravamen a la base de tributació del grup tributari.

Article 23
Deduccions de la quota de tributació del grup tributari

1. La quota de tributació del grup tributari es minora en l'import de les deduccions que preveu el capítol vuitè de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats.

Els requisits establerts per aplicar les deduccions esmentades es refereixen tant a cada una de les societats que integren el grup tributari com al grup en si mateix.

2. Les deduccions de qualsevol societat pendents d'aplicació en el moment que s'hagin d'incloure en el grup tributari es poden deduir de la quota de tributació del grup tributari amb el límit que correspongui a la societat esmentada en el règim individual de tributació.

Article 24
Obligacions d'informació

1. La societat participant 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.

2. Els comptes anuals consolidats es refereixen a la mateixa data de tancament i període que els comptes anuals de la societat participant, de manera que les societats participades han de tancar el seu exercici social en la data en què ho faci la societat participant. En aquest sentit, l'entitat participant ha d'adjuntar a la liquidació de l'impost la informació següent:

a) Les eliminacions practicades en períodes impositius anteriors pendents d'incorporació i les eliminacions practicades en el període impositiu degudament justificades en la seva procedència i quantitat.

b) Les incorporacions fetes en el període impositiu, igualment justificades pel que fa a procedència i quantitat.

c) Les diferències, degudament explicades, que hi pugui haver entre les eliminacions i les incorporacions realitzades a l'efecte de determinar la base de tributació del grup tributari i les realitzades a l'efecte de l'elaboració dels comptes anuals consolidats.

Article 25
Pèrdua i extinció del règim de consolidació tributària: Causes i efectes

1. El grup tributari s'extingeix quan la societat participant perdi el caràcter esmentat.

2. El règim de consolidació tributària es perd per les causes següents:

a) La concurrència en alguna o algunes de les societats integrants del grup tributari d'alguna de les circumstàncies que, d'acord amb el que estableix l'article 29 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, determinen l'aplicació del mètode d'estimació indirecta.

b) L'incompliment de les obligacions a què es refereix l'article anterior.

3. La pèrdua del règim de consolidació tributària es produeix amb efectes del període impositiu en què concorri alguna o algunes de les causes a què es refereix l'apartat anterior. Les societats integrants del grup tributari passen a tributar pel règim individual en el període esmentat.

4. En el supòsit que existissin eliminacions pendents d'incorporació, bases de tributació negatives del grup tributari o deduccions en la quota pendents de compensació en el període impositiu en què es produeixi la pèrdua del règim de consolidació tributària o l'extinció del grup tributari, cal procedir de la manera següent:

a) Les eliminacions pendents d'incorporació s'integren en la base de tributació del grup tributari en l'últim període impositiu en què sigui aplicable el règim de consolidació tributària.

b) Les societats que integrin el grup tributari en el període impositiu en

Núm. 28 - Any 24 - 20.6.2012 Butlletí Oficial del **Principat d'Andorra** 2535

què es produeixi la pèrdua o l'extinció d'aquest règim han d'assumir el dret a la compensació de les bases de tributació negatives del grup tributari pendents de compensar, en la part que hagin contribuït a la seva formació.

La compensació es fa amb les bases de tributació positives que es determinin en règim individual de tributació.

c) Les societats que integrin el grup tributari en el període impositiu en què es produeixi la pèrdua o l'extinció d'aquest règim han d'assumir el dret a la compensació de les deduccions de la quota del grup tributari pendents de compensació, en la part en què hagin contribuït a la seva formació.

Capítol setè. Règim especial de societats que realitzen explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional

Article 26
Règim especial de societats que realitzen explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional

1. L'aplicació del règim especial de societats que realitzen explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional l'ha de sol·licitar l'obligat tributari al ministeri encarregat de les finances a través de la declaració censal corresponent, en què s'han identificar els sectors d'activitat als quals s'aplicarà i s'ha de fonamentar la concurrència dels condicionaments previstos en l'article 23.2 de la Llei de l'impost sobre societats.

2. El ministeri encarregat de les finances aprova o denega aquesta sol·licitud en un termini no superior a sis mesos a comptar de l'entrada de la sol·licitud al registre del ministeri. Si transcorre aquest termini sense que s'hagi produït una resolució expressa, la sol·licitud pot entendre's desestimada. El règim produeix efectes des del mateix període impositiu en què es va presentar la sol·licitud.

3. Contra la denegació de la sol·licitud o la desestimació per haver transcorregut el termini establert en l'apartat anterior es pot interposar recurs davant el Govern.

4. Un cop concedida l'autorització inicial, l'obligat tributari que pretengui aplicar-la en períodes impositius posteriors ha de comunicar aquesta circumstància a l'òrgan competent del ministeri encarregat de les finances, allà on es produeixi un canvi substantiu de les circumstàncies en relació amb les que estableix l'autorització inicial. Aquesta comunicació ha de contenir una identificació dels sectors d'activitat als quals s'aplicarà aquest règim i la justificació de la concurrència dels condicionants per a l'aplicació d'aquest règim. El ministeri encarregat de les finances ha d'autoritzar l'aplicació del règim especial a les noves activitats d'acord amb un procediment idèntic al que regula el punt 2 d'aquest article.

5. Els obligats tributaris que es beneficiïn d'aquest règim especial han de detallar a la memòria, en el moment de formular els comptes anuals, els ingressos subjectes a aquesta reducció i diferenciar-los de la resta dels seus ingressos.

Capítol vuitè. Règim especial de societats de gestió i inversió financera intragrup

Article 27
Règim especial de societats de gestió i inversió financera intragrup

1. La concessió del règim especial de societat de gestió i inversió financera està condicionada a la presentació de la sol·licitud al ministeri encarregat de les finances, el qual pot acceptar o denegar la sol·licitud amb efecte des de la presentació de la declaració censal corresponent.

2. El ministeri encarregat de les finances aprova o denega aquesta sol·licitud en un termini no superior a sis mesos a comptar de l'entrada de la sol·licitud al registre del Ministeri. Si transcorre aquest termini sense que s'hagi produït una resolució expressa, la sol·licitud pot entendre's desestimada. El règim produeix efectes des del mateix període impositiu en què es va presentar la sol·licitud.

3. Contra la denegació de la sol·licitud o la desestimació per haver transcorregut el termini establert en l'apartat anterior es pot interposar un recurs davant el Govern.

4. Un cop concedida l'autorització inicial, l'obligat tributari que pretengui aplicar-la en períodes impositius posteriors ha de comunicar aquesta circumstància a l'òrgan competent del ministeri encarregat de les finances en els casos en què es produeixi un canvi substantiu de les circumstàncies en relació amb les que estableix l'autorització inicial. Aquesta comunicació ha de contenir una identificació dels sectors d'activitat als quals s'aplicarà aquest règim i la justificació de la concurrència dels condicionants per a l'aplicació d'aquest règim. El ministeri encarregat de les finances ha d'autoritzar l'aplicació del règim especial a les noves activitats d'acord amb un procediment idèntic al que regula el punt 2 d'aquest article.

Capítol novè. Règim especial d'amortització per a noves inversions

Article 28
Règim especial d'amortització per a noves inversions

1. Els obligats tributaris que adquireixin béns i drets destinats a l'activitat econòmica poden aplicar automàticament aquest règim especial d'amortització per a noves inversions, que consisteix a amortitzar en funció els coeficients d'amortització lineal resultants de multiplicar per 2,5 els coeficients de l'article 10 de la Llei de l'impost sobre societats.

2. L'aplicació del règim dóna lloc a ajustos extracomptables com a conseqüència de les diferències entre l'amortització comptable i l'amortització fiscalment deduïble. Els ajustos extracomptables s'hauran d'incloure de forma detallada en la memòria en el moment de formular els comptes anuals de l'exercici.

Capítol desè. Règim especial de societats de tinença de participacions en societats estrangeres

Article 29
Règim especial de societats de tinença de participacions en societats estrangeres

1. Els obligats tributaris que vulguin gaudir de l'exempció prevista en l'article 38 de la Llei de l'impost sobre societats han de sol·licitar al ministeri encarregat

de les finances a través de la declaració censal corresponent l'aplicació del règim especial de societats de tinença de participacions en societats estrangeres

2. Els obligats tributaris que s'acullin a aquest règim especial han d'identificar a la memòria dels comptes anuals els conceptes següents:

- Detall de les participacions en les societats que tingui o hagi mantingut en l'exercici.

- Valor patrimonial de la cartera posseïda.

- Dividends o reserves que percebi en l'exercici.

3. El règim s'aplica al període impositiu que finalitzi amb posterioritat a l'autorització del ministeri encarregat de les finances, i els successius que concloguin abans de comunicar al Ministeri la renúncia al règim.

Capítol onzè. Deducció per creació de llocs de treball i per inversions

Article 30
Deducció per creació de llocs de treball i per inversions

1. Pel calcular la deducció per creació de llocs de treball es computen exclusivament els treballadors amb contracte formalitzat a Andorra que desenvolupin una jornada completa en els termes que disposa la normativa laboral andorrana, i que estiguin donats d'alta al règim general de la CASS.

2. Per determinar l'increment mitjà de plantilla, es calcula la plantilla mitjana prorratejant el nombre de persones pels dies de l'any que estan contractades per l'obligat tributari durant el període impositiu, i es compara amb la plantilla mitjana del període impositiu immediatament interior, determinada de la mateixa forma.

Per al càlcul es computen les persones empleades tenint en compte la jornada contractada en relació amb la jornada completa. En contractes de treball en què la jornada sigui inferior a la jornada completa s'ha de determinar l'equivalència d'aquell contracte respecte d'un altre a jornada completa.

3. Aquest increment mitjà de plantilla s'ha de mantenir durant l'any posterior a comptar del tancament de l'exercici. En cas que no es compleixi aquest increment mitjà de plantilla, l'obligat tributari ha d'ingressar l'import de la deducció aplicada, juntament amb els interessos de demora.

4. El càlcul de la deducció per creació de llocs de treball s'ha d'incloure en la memòria en el moment de formular els comptes anuals de l'exercici.

5. En el cas d'aplicar la deducció per noves inversions fetes a Andorra d'actius fixos afectes a l'activitat empresarial, l'obligat tributari ha d'informar en la memòria del detall de les inversions esmentades i del seu manteniment en els termes que estableix la Llei de l'impost. En el cas que no es compleixi el manteniment de les inversions durant el període mínim de cinc anys, l'obligat tributari ha d'ingressar l'import de la deducció aplicada, juntament amb els interessos de demora.

6. Les deduccions previstes en aquest article, no aplicades per insuficiència de quota, es poden deduir de la quota de tributació dels tres exercicis posteriors.

Capítol dotzè. Beneficis fiscals per la creació de petites empreses durant els tres primers anys

Article 31
Beneficis fiscals per la creació de petites empreses durant els tres primers anys

1. Els obligats tributaris de l'impost sobre societats que es constitueixin com a nous empresaris d'una activitat empresarial o professional i que tinguin uns ingressos inferiors a 100.000 euros poden aplicar-se durant els 3 primers anys d'activitat el tipus reduït establert a la disposició addicional segona de la Llei de l'impost sobre societats.

2. Els obligats tributaris que vulguin acollir-se a aquest benefici fiscal poden optar en el moment de presentar la declaració de l'impost sobre societats.

Títol III. Impost sobre la renda de les activitats econòmiques

Capítol primer. Aspectes generals

Article 32
Definicions

1. Són activitats econòmiques les que impliquen l'ordenació per compte propi de factors de producció materials i humans o d'algun d'aquests factors de producció, amb la finalitat d'intervenir en la producció o la distribució de béns o en la prestació de serveis.

2. L'activitat d'arrendament de béns immobles només té la consideració d'activitat econòmica quan les rendes brutes dels lloguers que obté l'obligat tributari, sigui quin sigui el lloc de situació del bé o dret sobre el bé immoble, superin la xifra de 40.000 euros a l'any per la totalitat dels immobles que llogui l'obligat tributari.

3. L'activitat de compravenda d'immobles en nom propi només té la consideració d'activitat econòmica a partir del moment en què es facin més de cinc transmissions de béns immobles durant el període impositiu, independentment on es trobin situats aquest béns immobles.

4. També es consideren activitats econòmiques les retribucions que obtenen les persones físiques pel fet de ser administradors o membres dels òrgans d'administració de societats mercantils o d'altres entitats.

Article 33
Operacions vinculades

La valoració de les operacions entre parts vinculades es regirà pel que estableix l'article 15 de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques i pel capítol tercer d'aquest Reglament.

Capítol segon. Règims de determinació de la base de tributació

Article 34
Règim de determinació directa

La determinació de la renda de les activitats econòmiques en la modalitat

Núm. 28 - Any 24 - 20.6.2012 Butlletí Oficial del **Principat d'Andorra** 2537

d'estimació directa es fa d'acord amb les normes de l'impost sobre societats i el capítol quart del títol II d'aquest Reglament, sense perjudici de les normes especials establertes en l'apartat 2 de l'article 12 de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

Article 35
Règim especial de determinació objectiva

1. Els obligats tributaris amb una xifra de negocis en l'exercici immediatament anterior que no superi els 300.000 euros es poden acollir al règim especial de determinació objectiva previst en aquest article.

2. No obstant el que es preveu en l'apartat anterior, per als casos d'obligats tributaris que desenvolupin activitats professionals, la xifra de negocis a què es refereix l'apartat anterior és de 150.000 euros en cas que vulguin acollir-se a aquest règim especial.

3. S'entén per "activitat professional" l'exercici d'una professió per a la qual es requereixi estar en possessió d'una titulació universitària.

4. En cas que l'obligat tributari exerceixi simultàniament activitats econòmiques i activitats professionals, el límit quantitatiu per a l'aplicació d'aquest règim especial és de 300.000 euros.

5. En el cas de societats civils, herències jacents, comunitats de béns i totes les entitats o patrimonis autònoms regulats en el segon paràgraf de la lletra a) de l'apartat A) de l'article 15 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, en què els socis optin pel règim especial de determinació objectiva, els límits quantitatius establerts en aquest article fan referència a cada un dels socis, hereus, comuners o partícips, respectivament.

6. Els obligats tributaris que vulguin acollir-se a aquest règim ho han de comunicar al Ministeri de Finances abans de finalitzar l'any anterior en què hagi de tenir efecte a través de la declaració censal corresponent.

7. En el cas d'inici d'activitat, l'opció d'acollir-se a aquest règim s'ha de fer, en el cas de professionals liberals, durant el mes següent a la inscripció al Registre de Professionals Liberals, i en el cas d'obertura de negoci, durant el mes següent a la inscripció al Registre de Comerç.

8. La base de tributació en la modalitat de determinació objectiva es determina d'acord a el que estableix l'article 13 de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, tenint en compte que, en cas que l'obligat tributari desenvolupi diverses activitats, el càlcul es fa activitat per activitat, i s'integra en una sola liquidació.

9. L'obligat tributari queda exclòs del règim especial de determinació de la base de tributació quan no es compleixi el que disposa l'apartat 1 d'aquest article. La exclusió té efectes des de l'inici de l'any immediatament posterior a aquell en què es produeixi aquesta circumstancia. L'exclusió suposa la inclusió al règim d'estimació directa de la base de tributació.

Capítol tercer. Deducció per creació de llocs de treball i inversions

Article 36
Deducció per creació de llocs de treball i inversions

1. Per calcular la deducció per creació de llocs de treball es computen exclusivament els treballadors amb contracte formalitzat a Andorra que desenvolupin una jornada completa en els termes que disposa la normativa laboral andorrana, i que estiguin donats d'alta al règim general de la CASS

2. Per determinar l'increment mitjà de plantilla, es calcula la plantilla mitjana prorratejant el nombre de persones pels dies de l'any que estan contractades per l'obligat tributari durant el període impositiu, i es compara amb la plantilla mitjana del període impositiu immediatament interior, determinada de la mateixa forma.

Per al càlcul es computen les persones empleades tenint en compte la jornada contractada en relació amb la jornada completa. En contractes de treball en què la jornada sigui inferior a la jornada completa, s'ha de determinar l'equivalència d'aquell contracte respecte d'un altre a jornada completa.

3. Aquest increment mitjà de plantilla s'ha de mantenir durant l'any posterior a comptar del tancament de l'exercici. En cas que no es compleixi aquest increment mitjà de plantilla, l'obligat tributari ha d'ingressar l'import de la deducció aplicada, juntament amb els interessos de demora.

4. El càlcul de la deducció per creació de llocs de treball s'ha d'incloure en la memòria en el moment de formular els comptes anuals de l'exercici.

5. En el cas d'aplicar la deducció per noves inversions fetes a Andorra d'actius fixos afectes a l'activitat empresarial, l'obligat tributari ha d'informar en la memòria del detall de les inversions esmentades i del seu manteniment en els termes que estableix la Llei de l'impost. En el cas que no es compleixi el manteniment de les inversions durant el període mínim de cinc anys, l'obligat tributari ha d'ingressar l'import de la deducció aplicada, juntament amb els interessos de demora.

6. Les deduccions previstes en aquest article, no aplicades per insuficiència de quota, es poden deduir de la quota de tributació dels tres exercicis posteriors.

Títol IV. Gestió de l'impost sobre societats i l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques

Capítol primer. Pagaments a compte

Article 37
Pagaments a compte

1. Durant el mes de setembre els obligats tributaris han d'efectuar un pagament a compte de la liquidació corresponent al període impositiu que estigui en curs el primer dia d'aquest període.

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

3. Els obligats tributaris no han d'efectuar el pagament a compte durant el primer exercici de l'activitat.

4. La declaració del pagament a compte es fa mitjançant el model corresponent aprovat pel Ministeri de Finances.

Capítol segon. Gestió de l'impost

Article 38
Obligació de registre NRT

1. Els obligats tributaris han de donar-se d'alta al Registre Tributari i han de disposar d'un número de registre tributari (en endavant, NRT), que han de sol·licitar a través d'una declaració censal. Aquest número és únic per a tots els tributs estatals. La sol·licitud s'ha de formalitzar a través de la declaració censal corresponent.

2. El ministeri encarregat de les finances ha de portar un registre tributari en què s'han d'inscriure les entitats i les persones físiques que siguin obligats tributaris d'aquests impostos.

3. Les societats civils, herències jacents, comunitats de béns i totes les entitats o patrimonis autònoms regulats en el segon paràgraf de la lletra a) de l'apartat A) de l'article 15 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, s'han de donar d'alta al règim d'entitats mitjançant el model corresponent aprovat pel ministeri encarregat de les finances

En el moment de sol·licitar l'alta en el Registre tributari aquestes entitats han d'aportar el document privat o públic, segons el cas, que acrediti la seva constitució.

Article 39
Declaració, autoliquidació i ingrés del deute tributari

1. Els obligats tributaris estan obligats a presentar i subscriure la declaració per aquests impostos 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.

2. Els obligats tributaris a què es refereix l'apartat 2 de l'article 8 de la Llei de l'impost sobre societats han de declarar la totalitat de les seves rendes, exemptes i no exemptes.

3. En el moment de presentar la declaració els obligats tributaris han de determinar el deute tributari corresponent.

Article 40
Devolució d'ofici

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

2. Els obligats tributaris a què es refereix l'apartat 2 de l'article 8 de la Llei de l'impost sobre societats han de presentar declaració per aquest impost per obtenir la devolució.

Article 41
Mitjans de pagament

1. Els obligats tributaris han d'ingressar, en el seu cas, l'import de la quota de liquidació i del pagament a compte utilitzant qualsevol dels procediments següents:

a) Pagament en efectiu fins a un import de 15.000 euros.

b) Targeta de crèdit.

c) Domiciliació bancària.

d) Xec nominatiu a favor del Govern d'Andorra.

e) Transferència nominativa a favor del Govern d'Andorra, presentant una còpia del document acreditatiu de la transferència juntament amb les declaracions de l'impost.

2. En cas de pagament per domiciliació bancària, la manca de pagament comporta l'augment del deute tributari amb l'import de les despeses de retorn.

Article 42
Obligacions dels fedataris públics

1. El fedatari públic ha de remetre per la via telemàtica al ministeri encarregat de les finances una relació de les entitats, els obligats tributaris de l'impost sobre societats, la constitució, l'establiment, la modificació o l'extinció de les quals hagi autoritzat durant el trimestre natural immediatament anterior.

2. Els titulars del Registre de Comerç i Indústria, els titulars del Registre de Professions Liberals i els titulars del Registre d'Associacions han de remetre al ministeri encarregat de les finances, per la via telemàtica, la informació en relació amb les persones físiques i entitats subjectes a l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, la constitució, l'establiment, la modificació o l'extinció referent a les modificacions que es produeixen en aquests registres durant el trimestre natural immediatament anterior. La mateixa obligació incumbeix els notaris pel que fa a les escriptures i altres documents que autoritzin la constitució, la modificació, la transformació o l'extinció de tota classe d'entitats.

3. La relació a què es refereixen els apartats anteriors s'ha de presentar dins dels quinze primers dies del trimestre següent.

4. En la declaració hi ha de constar, agrupada per mesos naturals, la informació següent:

a) Dades identificatives de l'entitat o persones físiques.

b) Objecte del document.

c) Data del document.

Disposició addicional

S'aproven els models següents, que s'acompanyen com a annex en aquest Reglament:

001	Declaració censal
001-A	Declaració censal - Número de registre tributari (NRT)
001-B	Declaració censal - Domicilis
001-C	Declaració censal – Dades bancàries
001-D	Declaració censal - Explotació d'intangibles o comerç internacional
001-E	Declaració censal - Gestió i inversió financera intragrup
001-F	Declaració censal - Determinació objectiva de la base de tributació
001-G	Declaració censal - Consolidació tributària
001-H	Declaració censal - Tinença de participacions en societats estrangeres
001-I	Declaració censal - Entitats parcialment exemptes
810-A	Pagament a compte any 2012
820	Sol·licitud de modificació de pagament a compte

El Govern en el termini de 60 dies aprovarà i publicarà els models següents:

800	Declaració de l'impost sobre societats / la renda d'activitats econòmiques / la renda dels no-residents (establiments permanents)
800-A	Annexos que acompanyen el formulari 800 per la liquidació de l'impost (model normal)
800-B	Annexos que acompanyen el formulari 800 per la liquidació de l'impost (model simplificat)
800-C	Annexos que acompanyen el formulari 800 per la liquidació de l'impost per les societat que s'acollen al règim especial de consolidació tributària
800-D	Annex per determinar la base de tributació de l'impost pels obligats tributaris que s'acullen al règim de determinació directa
800-E	Annex per determinar la base de tributació de l'impost pels obligats tributaris que s'acullen al règim especial de determinació objectiva
800-F	Annex que acompanya el formulari 800 pels obligats tributaris que s'acullen al règim especial de societats que realitzen explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional
800-G	Annex per determinar la base de tributació pels obligats tributaris que s'acullen el règim especial de societats de tinença de participacions en societats estrangeres
800-H	Annex que acompanya el formulari 800 per la liquidació de l'impost per les societats parcialment exemptes
800-I	Annexos que acompanyen el formulari 800 per la liquidació de l'impost per les societat que s'acollen al règim especial de consolidació tributària
800-J	Annex que acompanya el formulari 800 per les altres activitats econòmiques subjectes a l'IAE

Disposició transitòria.

Obligacions formals per al primer any d'aplicació de la Llei de l'impost sobre societats i la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques

El compliment de les obligacions formals a què es refereixen la Llei de l'impost sobre societats, la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques i aquest Reglament, pel que fa al primer any d'aplicació, s'ha de dur a terme abans del 31 de juliol del 2012.

Disposició final.

Entrada en vigor

Aquest Reglament entra en vigor l'endemà de ser publicat al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra.

Cosa que es fa pública per a coneixement general.

Andorra la Vella, 13 de juny el 2012

Antoni Martí Petit
Cap de Govern

ANNEX 2. DECLARACIÓ CENSAL - 001

Govern d'Andorra

Número: **001**

Declaració censal

☐ Alta ☐ Modificació ☐ Baixa

1. Dades del declarant

Núm. de registre tributari (NRT):

Nom i cognoms o raó social:

Representant legal:[1] Núm. de passaport/DNI:

Adreça electrònica: Tel. fix/mòbil:

Exercici econòmic[2] (dia/mes/any): del: ⌊_⌊_⌋ / ⌊_⌊_⌋ / ⌊_⌊_⌊_⌊_⌋ al: ⌊_⌊_⌋ / ⌊_⌊_⌋ / ⌊_⌊_⌊_⌊_⌋

2. Dades que s'informa en la declaració censal

2.1. Dades del declarant

☐ Núm de registre tributari (NRT) - *Annexeu full H5 001-A*

☐ Sol·licitud del número de registre d'entitats no residents fiscals - *Annexeu full H5 002-A*

☐ Domicilis - *Annexeu full H5 001-B*

☐ Dades bancàries - *Annexeu full H5 001-C*

☐ Nomenament del representant fiscal - *Annexeu full H5 001-L*

☐ Renovació del representant fiscal - *Annexeu full H5 001-M*

2.2. IAE - IS / IRNR

☐ Règim especial de societats que realitzen explotació d'intangibles o intervenen en el comerç internacional - *Annexeu full H5 001-D*

☐ Règim especial de societats de gestió i inversió financera intragrup - *Annexeu full H5 001-E*

☐ Règim especial de determinació objectiva de la base de tributació - *Annexeu full H5 001-F*

☐ Règim especial de consolidació tributària - *Annexeu full H5 001-G*

☐ Règim especial de societats de tinença de participacions en societats estrangeres - *Annexeu full H5 001-H*

☐ Registre tributari de l'impost sobre societats per a les entitats parcialment exemptes - *Annexeu full H5 001-I*

2.3. IGI

☐ Consideració d'empresari a l'efecte de l'IGI - *Annexeu full H5 001-J*

☐ Règim simplificat de l'impost general indirecte - *Annexeu full H5 001-K*

3. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

1. Només per a les societats.

2. Per a les persones físiques, l'exercici econòmic coincideix amb l'any natural, salvat si es produeix la defunció de l'obligat tributari.

H5 001 - 02/11/2012

ANNEX 3. DECLARACIÓ CENSAL - NRT 001-A

Número: **001-A**

Govern d'Andorra

Declaració censal: NRT

☐ Alta ☐ Modificació ☐ Baixa

1. Dades de l'obligat tributari

☐ Persona física ☐ Persona jurídica ☐ Entitats sense personalitat jurídica pròpia[1]

Residència fiscal a Andorra: ☐ Sí ☐ No

En cas de no tenir residència fiscal a Andorra, es disposa d'establiment permanent?: ☐ Sí ☐ No

2. Entitats en règim d'atribucions de rendes

☐ UTE ☐ Societat civil ☐ Comunitat de béns ☐ Herències jacents ☐ Altres

NRT dels socis	**% de participació**
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
.....	.....
Total % de participació:	.....

3. Entitats sense personalitat jurídica pròpia altres que les de l'apartat 2

☐ Establiments permanents ☐ Altres

4. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

Documentació general que s'ha d'adjuntar

☐ Si és persona física, passaport/DNI per als no-andorrans.
☐ Si és una entitat sense personalitat jurídica pròpia, document constitutiu.
☐ Nomenament o revocació del representant fiscal de l'obligat tributari, només per a establiments permanents.

1. Ompliu l'apartat 2 o el 3.

ANNEX 4. DECLARACIÓ CENSAL - DOMICILIS 001-B

Número: **001-B**

Govern d'Andorra

Declaració censal - Domicilis

☐ Alta ☐ Modificació ☐ Baixa

1. Dades de l'obligat tributari

Número de registre tributari (NRT):

Domicili fiscal a Andorra:

Adreça electrònica: Tel. fix/mòbil:

Domicili a l'efecte de notificació (si és diferent del domicili fiscal):

Adreça electrònica: Tel. fix/mòbil:

Domicili de gestió administrativa (si és diferent del domicili fiscal):

Adreça electrònica: Tel. fix/mòbil:

Domicili fiscal en l'estat de residència i de constitució:[1]

Adreça electrònica: Tel. fix/mòbil:

2. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

H1 XXXX 11/6/2012

1. Només per als establiments permanents.

ANNEX 5. DECLARACIÓ CENSAL - DADES BANCÀRIES 001-C

Govern d'Andorra

Número: **001-C**

Declaració censal - Dades bancàries

☐ Alta ☐ Modificació ☐ Baixa

1. Dades de l'obligat tributari

Número de registre tributari (NRT):

2. Dades bancàries

L'obligat tributari autoritza el ministeri encarregat de les finances a domiciliar els diversos tributs als comptes següents:

Liquidacions de l'IS / IAE:

IBAN: AD

Titular del compte:

Liquidació de l'ISI / IGI:

IBAN: AD

Titular del compte:

3. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

4. Documentació general que s'ha d'adjuntar

☐ Còpia de la targeta de domiciliació bancària

H5 001C - 11/6/2012

ANNEX 6. DECLARACIÓ CENSAL - INTANGIBLES 001-D

Govern d'Andorra

Número: **001-D**

Declaració censal: Explotació d'intangibles o comerç internacional

☐ Sol·licitud ☐ Modificació ☐ Renúncia

1. Dades de l'obligat tributari

Número de registre tributari (NRT):

Exercici d'inici d'aplicació de la modalitat sol·licitada:

2. Condicions

Indiqueu els sectors d'activitat als quals s'aplicarà

Local destinat exclusivament (superfície mínima 20 m²). Adreça completa: .....

.....

Persona/es contractada/es (mínim: una persona a mitja jornada). Núm. de cens.

3. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

Documentació general que s'ha d'adjuntar

☐ Contracte de lloguer del local o títol de propietat.
☐ Alta a la CASS per a l'empleat.
☐ Llista dels sectors d'activitat als quals s'aplicarà amb descripció dels codis CAEA.
☐ Descripció detallada de l'activitat que realitza.

XX XXXXX 11/6/2012

ANNEX 7. DECLARACIÓ CENSAL - GESTIÓ I INVERSIÓ FINANCERA INTRAGRUP 001-E

Govern d'Andorra

Número: **001-E**

Declaració censal: Gestió i inversió financera intragrup

☐ Sol·licitud ☐ Modificació ☐ Renúncia

1. Dades de l'obligat tributari

Número de registre tributari (NRT):

Exercici d'inici d'aplicació de la modalitat sol·licitada:

2. Condicions

Indiqueu les societats que integren el grup (raó social, número d'identificació fiscal, país)

La societat disposa d'un capital social mínim de 250.000 euros

Local destinat exclusivament (superfície mínima 20 m²). Adreça completa: .....

.....

Persona/es contractada/es (mínim: una persona a mitja jornada). Núm. de cens.

3. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

Documentació general que s'ha d'adjuntar

☐ Contracte de lloguer del local o títol de propietat.
☐ Alta a la CASS per a l'empleat.
☐ Llista que indiqui les societats que integren el grup (raó social, número d'identificació fiscal, país).
☐ Descripció detallada de l'activitat que realitza.

ANNEX 8. DECLARACIÓ CENSAL - DETERMINACIÓ OBJECTIVA DE LA BASE DE TRIBUTACIÓ 001-F

Govern d'Andorra

Número: **001-F**

Declaració censal: Determinació objectiva de la base de tributació

☐ Sol·licitud ☐ Modificació ☐ Renúncia

1. Dades de l'obligat tributari

Número de registre tributari (NRT):

Exercici d'inici d'aplicació de la modalitat sol·licitada:

2. Condicions

L'obligat tributari certifica que la seva xifra de negoci de l'exercici immediatament anterior no supera els 300.000 euros.

En cas que l'obligat tributari desenvolupi una activitat professional, la xifra de negoci de l'exercici immediatament anterior no supera els 150.000 euros.

L'opció d'acollir-se a aquest règim és voluntària, però en cas de fer-ho, aquest règim serà obligatori per a la totalitat d'activitats que realitzi.

Si opta per acollir-s'hi, ho farà per un període mínim de tres anys.

En cas de renúncia, ho ha de comunicar al ministeri encarregat de les finances mitjançant aquest mateix formulari.

3. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

XX XXXXX 11/6/2012

ANNEX 9. DECLARACIÓ CENSAL - CONSOLIDACIÓ TRIBUTÀRIA 001-G

Govern d'Andorra

Número: **001-G**

Declaració censal: Consolidació tributària

☐ Sol·licitud ☐ Modificació ☐ Renúncia

1. Dades de l'obligat tributari

Número de registre tributari (NRT):

Exercici d'inici d'aplicació de la modalitat sol·licitada:

2. Identificació de les societats que integren el grup

Número de registre tributari (NRT) del participant:

Nom o raó social:

Exercici econòmic (dia/mes): del ..... / ..... al ..... / .....

Participades NRT	Raó social	% participació de la participant	Data d'adquisició
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....
.....	.....	.....	.....

3. Condicions

La societat participant ha de tenir com a mínim el 75% del capital o dret de vot de les participades.

Totes les societats que formen part del grup han de tenir els mateixos exercicis econòmics.

4. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

5. Documentació general que s'ha d'adjuntar

☐ Còpia dels acords pels quals les societats del grup han optat pel règim de consolidació tributària.
☐ Descripció detallada de l'activitat que realitza.

ANNEX 10. DECLARACIÓ CENSAL - TINENÇA PARTICIPACIONS EN SOCIETATS ESTRANGERES 001-H

Govern d'Andorra

Número: **001-H**

Declaració censal: Tinença de participacions en societats estrangeres

☐ Sol·licitud ☐ Modificació ☐ Renúncia

1. Dades de l'obligat tributari

Número de registre tributari (NRT):

Exercici d'inici d'aplicació de la modalitat sol·licitada:

2. Condicions

La gestió i la tinença de participacions en societats estrangeres ha de ser l'objecte exclusiu de la societat.

Els valors o les participacions representatius de la participació en el capital de l'entitat de tinença de valors estrangers han de ser nominatius.

En la memòria dels comptes anyals s'haurà d'identificar el detall de la cartera de la societat, i les participacions en les societats que tingui o hagi mantingut en l'exercici, el seu valor patrimonial i els dividends o les reserves que percebi en l'exercici.

3. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

4. Documentació general que s'ha d'adjuntar

☐ Còpia dels valors o de les participacions representatius de la participació en el capital de l'entitat de tinença de valors estrangers.

XX XXXXX 11/6/2012

ANNEX 11. DECLARACIÓ CENSAL - ENTITATS PARCIALMENT EXEMPTES 001-I

Govern d'Andorra

Número: **001-I**

Declaració censal: Entitats parcialment exemptes

☐ Alta ☐ Modificació ☐ Baixa

1. Dades de l'obligat tributari

Número de registre tributari (NRT):

2. Tipus d'entitat parcialment exempta de l'impost

☐ Fundacions sense ànim de lucre	☐ Partits polítics
☐ Consorcis	☐ Associacions sense ànim de lucre regulades per la Llei qualificada d'associacions[1]
☐ Església catòlica i altres confessions	☐ Escoles, instituts i escoles de formació professional de caràcter públic
☐ Col·legis professionals	☐ Universitats de caràcter públic
☐ Federacions amb finalitats no lucratives	☐ Mútues d'accidents de treball i malalties professionals
☐ Confederacions amb finalitats no lucratives	☐ Mútues d'accidents de treball i malalties professionals
☐ Unions amb finalitats no lucratives	☐ Quarts
☐ Sindicats	☐ Cambra de Comerç, Indústria i Serveis

3. Data i signatura

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

1. Llei qualificada d'associacions, del 29 de desembre del 2000.

ANNEX 12. PAGAMENT A COMPTE 810-A

Govern d'Andorra

Número: **810-A**

Pagament a compte corresponent a l'any 2012

☐ IS ☐ IAE ☐ IRNR

1. Dades del declarant

Núm. de registre tributari (NRT):

Nom i cognoms o raó social:[1]

Representant legal: Núm. de passaport/DNI:

Adreça electrònica: Tel. fix/mòbil:

Adreça fiscal a l'efecte de notificació:

Exercici econòmic (dia/mes/any): del: ⌊_⌋⌊_⌋ / ⌊_⌋⌊_⌋ / ⌊_⌋⌊_⌋⌊_⌋⌊_⌋ al: ⌊_⌋⌊_⌋ / ⌊_⌋⌊_⌋ / ⌊_⌋⌊_⌋⌊_⌋⌊_⌋

2. Càlcul de l'import del pagament a compte[2]

Determinació directa:

a. Resultat comptable de l'exercici anterior (2011): ..... €

Pagament a compte (*a* x 2,5%): ..... €

Determinació objectiva:

☐ Activitat comercial:

b. Xifra d'ingressos ordinaris: ..... € c. Pagament a compte (*b* x 0,5%) ..... €

☐ Retribucions als administradors o membres dels òrgans d'administració:

d. Xifra d'ingressos ordinaris: ..... € e. Pagament a compte = (*d* x 2,45%) ..... €

☐ Activitats professionals:

f. Xifra d'ingressos ordinaris: ..... € g. Pagament a compte = (*f* x 1,5%) ..... €

☐ Resta d'activitats:

h. Xifra d'ingressos ordinaris: ..... € i. Pagament a compte = (*h* x 1,5%) ..... €

Total pagament a compte:

Total pagament a compte (*c* + *e* + *g* + *i*): ..... €

H1 XXXX 11/6/2012

1. Només per a les societats.

2. En cas d'exercici inferior a 12 mesos, s'ha de calcular el pagament a compte considerant la part proporcional del resultat fins a 12 mesos.

3. Forma de pagament

☐ Efectiu ☐ Targeta de crèdit ☐ Xec

☐ Transferència bancària[3] ☐ Domiciliació bancària[4]

Banc: Número:

IBAN: AD

Titular del compte:[5]

4. Declaració, data i signatura

El declarant manifesta que el pagament consignat en aquesta liquidació s'ha calculat d'acord amb el que estableixen les disposicions legals que regulen l'impost objecte d'aquesta declaració.

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

3. Si feu el pagament per transferència bancària, heu d'adjuntar una còpia del comprovant de la transferència.
4. Ompliu el codi IBAN només si voleu domiciliar aquest pagament per un compte diferent del de la vostra declaració censal. En aquest cas, adjunteu una còpia de la targeta de domiciliació bancària.
5. Indiqueu el titular del compte en el cas de domiciliació bancària.

ANNEX 13. SOL·LICITUD DE MODIFICACIÓ DEL PAGAMENT A COMPTE 820

Número: **820**

Govern d'Andorra

Sol·licitud de modificació de pagament a compte

☐ IS ☐ IAE ☐ IRNR

1. Dades del declarant

Núm. de registre tributari (NRT):

Nom i cognoms o raó social:

Representant legal:[1] Núm. passaport/DNI:

Adreça electrònica: Tel. fix/mòbil:

2. Declaració que es vol modificar

Número de declaració: Any:

3. Elements objecte de modificació

Núm. casella	Informació original	Informació nova

4. Documentació que s'adjunta

H1 XXXX 11/6/2012

1. Només per a les societats.

5. Import de l'ingrés / devolució

Tipus: ☐ Ingrés ☐ Devolució ☐ Sense ingrés / devolució

Import de l'ingrés / devolució: ..... €

6. Forma de pagament

☐ Efectiu ☐ Targeta de crèdit ☐ Xec

☐ Transferència bancària[2] ☐ Domiciliació bancària[3]

Banc: Número:

IBAN: AD

Titular del compte:[4]

7. Declaració, data i signatura

El declarant manifesta que la quota de liquidació consignada en aquesta liquidació s'ha calculat d'acord amb el que estableixen les disposicions legals que regulen el fet generador de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

, d del

Nom i cognoms del representant:

Signatura del representant

2. Si feu el pagament per transferència bancària, heu d'adjuntar una còpia del comprovant de la transferència.

3. Ompliu el codi IBAN només si voleu domiciliar aquest pagament per un compte diferent del de la vostra declaració censal. En aquest cas, adjunteu una còpia de la targeta de domiciliació bancària.

4. Indiqueu el titular del compte en el cas de domiciliació bancària.

ANNEX 14. AUTORITZACIÓ DE REPRESENTACIÓ

Govern d'Andorra

Autorització de representació

1. Dades de la persona que sol·licita

Nom i cognoms o Raó social:		N.R.T.:
Representant legal:		
Càrrec que ocupa dins el comerç i/o societat:		
Núm. Passaport/DNI:		
Adreça electrònica:	Telèfon. fix:	Telèfon. mòbil:

2. Dades de la/les persona/es autoritzades

Nom i cognoms: Núm. Passaport/DNI:	Signatura
Nom i cognoms: Núm. Passaport/DNI:	Signatura
Nom i cognoms: Núm. Passaport/DNI:	Signatura
Nom i cognoms: Núm. Passaport/DNI:	Signatura
Nom i cognoms: Núm. Passaport/DNI:	Signatura

3. Compromís

Autoritzo la/les persona/es mencionada/es a l'apartat 2 a recollir o presentar documentació, en nom i per compte de la societat i/o comerç que represento, davant del departament de Tributs i de Duana.

4. Data, signatura i segell

A , el d del

Signatura de la persona que autoritza

H4 XXX XX/XX/2012

Documentació general que cal adjuntar:
- Persona física, Passaport/DNI per als no andorrans.
- Persona jurídica, Poders de representació.

ANNEX 15. DECLARACIÓ DE L'IMPOST SOBRE LA RENDA D'ACTIVITATS ECONÒMIQUES 800

Govern d'Andorra

Número. **800**

Declaració de l'Impost

sobre societats / la renda d'activitats econòmiques / la renda dels no-residents (establiments permanents)

1. Tipus de declaració

☐ IS (Impost sobre Societats) ☐ IAE (Impost sobre la renda d'Activitats Econòmiques)

☐ IRNR (Impost sobre la Renda dels No Residents; establiments permanets)

2. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

Exercici econòmic (dia/mes/any): del / / al: / /

☐ Substitutiva: Declaració original:

3. Model(s) declaratiu(s)

1. ☐ **(800 C)** Determinació directa
2. ☐ **(800 D)** Règim especial per a societats que realitzen explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional (art. 23 LIS)
3. ☐ Règim especial per a societats de gestió i inversió financera intragrup *(art. 24 LIS)*
4. ☐ **(800 E)** Règim especial de societats de tinença de participacions en societats estrangeres *(art. 38 LIS)*
5. ☐ Tractament per a noves inversions *(art. 26 LIS)*
6. ☐ **(800 F)** Entitats parcialment exemptes *(art. 8.2 LIS)*
7. ☐ Règim especial de consolidació tributària *(art. 25 LIS)*

Número del grup tributari: 8. .....

9. ☐ Individual participant 10. ☐ Individual participada 11. ☐ **(800-H)** Consolidada

12. ☐ Opció pagament a compte proper exercici

13. ☐ Aplicació d'un acord previ de valoració

14. ☐ **(800-G)** Altres activats econòmiques subjectes a l'impost sobre la renda d'activitats econòmiques

4. Liquidació

15. Base de tributació:	16. Quota de tributació:
17. Quota de liquidació:	18. Quota diferencial per ingressar o per retornar:

H5T008A 21/1/2013

5. Declaració Substitutiva

19. Quota diferencial de la declaració original:

20. Ingrés/Devolució *(18-19)*:

6. Devolució

21. Import:

22. ☐ Xec

23. ☐ Transferència: IBAN: AD _
Si és diferent de l'informat en la declaració censal

7. Ingrés

24. ☐ Efectiu 25. ☐ Targeta

26. ☐ Xec número: 26. Entitat bancària del xec:

27. ☐ Transferència núm: 28. Entitat bancària:

29. ☐ Domiciliació : IBAN: AD _
Si és diferent de l'informat en la declaració censal

30. Titular del compte:

31. ☐ Certificat de lliurament de béns núm.:

8. Declaració, data i signatura

El declarant manifesta que la quota diferencial consignada en aquesta declaració s'ha calculat d'acord amb el que estableixen les disposicions legals que regulen l'impost objecte d'aquesta declaració.

, d del

Nom i cognoms de la persona que declara:

Signatura de la persona que declara

Govern d'Andorra

Número. **800**

Declaració de l'Impost

sobre societats / la renda d'activitats econòmiques / la renda dels no-residents (establiments permanents)

1. Relació d'administradors

Les entitats declarants han d'indicar totes les persones o entitats que hi tinguin càrrecs d'administradors o siguin membres del consell d'administració de l'entitat, així com les retribucions totals percebudes, corresponents a l'exercici declarat.

Nom i cognoms o raó social	Núm. de Registre Tributari *(NRT)* o equivalent	Retribucions:
32.	33.	34.
35.	36.	37.
38.	39.	40.
41.	42.	43.
44.	45.	46.
47.	48.	49.
50.	51.	52.
53.	54.	55.
56.	57.	58.
59.	60.	61.

H5T008B 21/1/2013

Participacions directes del/de la declarant en altres societats i d'altres persones o entitats en la declarant a la data de tancament del període declarat (superiors al 10%)

Participacions de la declarant en altres entitats

	Entitat 1	**Entitat 2**	**Entitat 3**	**Entitat 4**
Dades de la participada:				
Núm.Passaport/DNI/NRT	62.	63.	64.	65.
Nom o raó social	66.	67.	68.	69.
País	70.	71.	72.	73.
Dades en el registre de la declarant:				
Percentatge de participació	74.	75.	76.	77.
Valor nominal total de la participació	78.	79.	80.	81.
Valor en llibres de la participació	82.	83.	84.	85.
Ingressos per dividends rebuts en l'exercici declarat	86.	87.	88.	89.
Correccions valoratives per deteriorament	90.	91.	92.	93.
Dades addicionals de la partcipada:				
Capital	94.	95.	96.	96.
Reserves	97.	98.	99.	100.
Altres partides del patrimoni net	101.	102.	103.	104.
Resultat de l'últim excercici	105.	106.	107.	108.

Participacions de persones o entitats en la declarant

Núm.Passaport/DNI/NRT	Noms i cognoms/Raó social	Domicili fiscal/país	Valor Nominal	%Participació
109.	**110.**	**111.**	**112.**	**113.**
114.	**115.**	**116.**	**117.**	**118.**
119.	**120.**	**121.**	**122.**	**123.**
124.	**125.**	**126.**	**127.**	**128.**
129.	**130.**	**131.**	**132.**	**133.**
134.	**135.**	**136.**	**137.**	**138.**
139.	**140.**	**141.**	**142.**	**143.**
144.	**145.**	**146.**	**147.**	**148.**
149.	**150.**	**151.**	**152.**	**153.**
154.	**155.**	**156.**	**157.**	**158.**

2. Annexos

159. ☐ Relació d'administradors

160. ☐ Participacions de la declarant en altres entitats

3. Fons de comerços

Indiqueu si comptablement esteu amortitzant fons de comerç: 161. ☐ Sí 162. ☐ No

163. Import amortitzat: 164. Any adquisició: 165. Preu adquisició:

Índex d'utilització dels formularis

	800	800-A	800-B	800-C	800-D	800-E	800-F	800-G	800-H
Determinació directa	☐	☐		☐				OP	
Explotació internacional intangibles	☐	☐		☐	☐				
Gestió i inversió financera intragrup	☐	☐		☐					
Consolidació tributària									
Participant	☐	☐		☐					
Participada	☐	☐		☐					
Consolidada	☐		☐						☐
Tinença participacions societats estrangeres	☐	☐		☐		☐			
Parcialment exemptes	☐	☐		☐			☐		

Llegenda:

800 Formulari cos declaració

800-A Comptes normals

800-B Comptes consolidats

800-C Base de tributació per determinació directa

800-D Societats que realitzen l'explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional

800-E Societats de tinença de participacions en societats estrangeres

800-F Entitats parcialment exemptes

800-G Altres activitats econòmiques subjectes a l'IAE

800-H Consolidació tributària

Govern d'Andorra

Número. **800**

Base de tributació final / Base de liquidació - IAE

1. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Base de tributació per Determinació Directa

(800-C) Base de tributació I	1. .....
(800-D) Base de tributació II Deducció (Règim especial de societats de gestió i inversió financera intragrup - Art. 24 LIS) Núm. Autorització 3. _____	**2.** .....
(800-E) Import que s'ha deduir I	4. .....
(800-F) Import que s'ha deduir II	5. .....
(800-H) Base de tributació III	6. .....
Total base de tributació	7. .....

Compensació de bases de tributació negatives *(art. 22 LIS)*	**Pendent d'aplicació a principi d'exercici**	**Aplicat en aquesta liquidació**	**Pendent d'aplicació** en períodes futurs
Compensació sobre la base de l'any	8.	9.	10. .....
Compensació sobre la base de l'any	11.	12.	13. .....
Compensació sobre la base de l'any	14.	15.	16. .....
Compensació sobre la base de l'any	17.	18.	19. .....
Compensació sobre la base de l'any	20.	21.	22. .....
Compensació sobre la base de l'any	23.	24.	25. .....
Compensació sobre la base de l'any	26.	27.	28. .....
Compensació sobre la base de l'any	29.	30.	31. .....
Compensació sobre la base de l'any	32.	33.	34. .....
Compensació sobre la base de l'any	35.	36.	37. .....

Total de les bases de tributació negatives de períodes anteriors	38.	
Total de les bases de tributació negatives de períodes anteriors del grup (800-H)	39.	
☐ **Reducció de la base de tributació*** *(art. 16.1 LIEA)*	40.	40.000 €

** únicament Impost sobre la renda d'Activitats Econòmiques*

BASE DE TRIBUTACIÓ FINAL / BASE DE LIQUIDACIÓ IAE **41.** .....

H5 T008C 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800**

Liquidació/pagament a compte proper exercici

1. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Liquidació

BASE DE TRIBUTACIÓ FINAL / BASE DE LIQUIDACIÓ IAE **1.** .....

Tipus de gravamen 10% Base de tributació 2. ..... 5. .....

5% * 3. ..... 6. .....

0% 4. ..... 7. .....

8. ☐ Primer any 9. ☐ Segon any 10. ☐ tercer any

QUOTA DE TRIBUTACIÓ **11.** .....

Quotes de tributació safisfetes per *(art. 43.2 LIS - art. 23.2 LIAE)*:

- L'impost comunal sobre els rendiments arrendataris 12. .....
- L'impost comunal sobre la radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals 13. .....
- L'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries 14. .....

Quota de tributació de rendes obtingudes i gravades a l'estranger *(art. 43.3 LIS - art. 23.3 LIAE)* 15. .....

Deducció per insuficiència de quota de tributació *(art. 43.6 LIS - art. 23.6 LIAE)* 16. .....
(completar el quadre 1 adjuntat)

18. Deducció per creació de llocs de treball *(art. 44.1 a LIS - art. 24.1 a LIAE)*: 17. .....

- Increment mitjà de plantilla fixa anyal: Plantilla mitjana de l'any ..... / Plantilla mitjana de l'any anterior ..... = ...
- ..... x 3.000

Deducció per noves inversions *(art. 44.1 b LIS - art. 24.1 b LIAE)*: 18. .....

- Import de les noves inversions ..... x 5%

Deducció per insuficiència de quota de tributació per deducció per creació de llocs de treball i per noves inversions *(art. 44.1 c LIS - art. 24.1 c LIAE)* 19. .....
(completar el quadre 2 adjuntat)

QUOTA DE LIQUIDACIÓ *(no pot ser negativa i com a mínim es consigna l'import zero)* 20. .....

Pagament a compte 21. Núm. ..... 22. .....

** Sobre la base de tributació compresa entre 0 i 50.000€, per als obligats tributaris d'aquest impost que es contitueixen com nous empresaris d'una activitat empresarial o professional i que tinguin uns ingressos inferiors a 100.000 euros, durant els 3 primers anys.*

H5T008D 21/1/2013

Augment per pèrdua de beneficis fiscals de períodes anteriors	23. .....
Interessos de demora	24. .....
Reducció quota *(50% de reducció de la quota de liquidació per al primer any d'aplicació de l'impost)*	25. .....
QUOTA DIFERENCIAL PER INGRESSAR O PER TORNAR	26. .....
PAGAMENT A COMPTE PROPER EXERCICI	27. .....
Quota liquidació:	28. .....
Pagament a compte = (246) x 50%	29. .....

30. ☐ **Autoritzo el M.I. Govern d'Andorra per a que carregui el pagament a compte, a la domiciliació bancària informada en aquesta declaració, l'últim dia del mes de setembre vinent.**

Govern d'Andorra

Número. **800**

Full annex deduccions per insuficiència de quota de tributació

1. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Detall deduccions per insuficiència de quota de tributació

Quadre 1. Deducció per doble imposició interna i internacional (Insuficiència de quota de tributació)

1. Autoliquidació exercici 20_ _

2. exercici ____ (x-3)

3. Import pendent :	4. Deducció:	5. Import diferit:

6. exercici ____ (x-2)

7. Import pendent :	8. Deducció:	9. Import diferit:

10. exercici ____ (x-1)

11. Import pendent :	12. Deducció:	13. Import diferit:

14. exercici ____ (x)

15. Total imports pendents:	16. Total deducció:
17. Diferit a propers exercicis:	

Quadre 2. Deducció per creació llocs de treball i noves inversions *(Insuficiència de quota de tributació)*

18. Autoliquidació exercici 20_ _

19. exercici ____ (x-3)

20. Import pendent :	21. Deducció:	22. Import diferit:

23. exercici ____ (x-2)

24. Import pendent :	25. Deducció:	26. Import diferit:

27. exercici ____ (x-1)

28. Import pendent :	29. Deducció:	30. Import diferit:

31. exercici ____ (x)

32. Total imports pendents:	33. Total deducció:
34. Diferit a propers exercicis:	

H5T008E 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800**
Annex 1
Pàgina ___ de ___

Annex de declaració de l'Impost

Sobre Societats / la Renda d'Activitats Econòmiques / la Renda dels No-Residents (Establiments permanents)

1. Relació d'administradors

Les entitats declarants han d'indicar totes les persones o entitats que hi tinguin càrrecs d'administradors o siguin membres del consell d'administració de l'entitat, així com les retribucions totals percebudes, corresponents a l'exercici declarat.

Nom i cognoms o raó social	Núm. de Registre Tributari *(NRT)* o equivalent	Retribucions:
1.	2.	3.
4.	5.	6.
6.	7.	8.
9.	10.	11.
12.	14.	15.
15.	16.	17.
18.	19.	20.
21.	22.	23.
24.	25.	26.
27.	28.	29.
30.	31.	32.
33.	34.	35.
36.	37.	38.
39.	40.	41.

H5T008F 21/1/2013

Govern d'Andorra

Número. **800**
Annex 2
Pàgina ___ de ___

Annex de participacions directes de la declarant en altres societats a la data de tancament del període declarat

(superiors al 10%)

1. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social: Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Participacions de la declarant en altres entitats

	Entitat ___	Entitat ___	Entitat ___	Entitat ___	Entitat ___	Entitat ___	Entitat ___	Entitat ___
Dades de la participada:								
Núm.Passaport/DNI/NRT	1.	2.	3.	4.	5.	6.	7.	8.
Nom o raó social	9.	10.	11.	12.	13.	14.	15.	16.
País	17.	18.	19.	20.	21.	22.	23.	24.
Dades en el registre de la declarant:								
Percentatge de participació	25.	26.	27.	28.	29.	30.	31.	32.
Valor nominal total de la participació	33.	34.	35.	36.	37.	38.	39.	40.
Valor en llibres de la participació	41.	42.	43.	44.	45.	46.	47.	48.
Ingressos per dividends rebuts en l'exercici declarat	49.	50.	51.	52.	53.	54.	55.	56.
Correccions valoratives per deteriorament	57.	58.	59.	60.	61.	61.	62.	63.
Dades addicionals de la partcipada:								
Capital	64.	65.	66.	67.	68.	69.	70.	71.
Reserves	72.	73.	74.	75.	76.	77.	78.	79.
Altres partides del patrimoni net	80.	81.	82.	83.	84.	85.	86.	87.
Resultat de l'últim excercici	88.	89.	90.	91.	92.	93.	94.	95.

H5T008G 21/1/2013

ANNEX 16. DECLARACIÓ DE L'IMPOST 800-A1 COMPTE DE PÈRDUES I GUANYS (NORMAL)

Govern d'Andorra

Número. **800-A1**

Compte de pèrdues i guanys

Normal

1. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Compte de pèrdues i guanys

Ingressos d'explotació			1.
Import net de la xifra de negoci		**2.**	
Variació d'existències de productes acabats i en curs de fabricació		**3.**	
Treballs realitzats per l'empresari al seu immobilitzat		**4.**	
Altres ingressos d'explotació		5.	
Despeses d'explotació			6.
Consum de mercaderies, matèries primeres i altres materials		7.	
Despeses de personal	8.		
Sous i salaris i assimilats	9.		
Càrregues socials	10.		
Altres despeses de personal	11.		
Amortització, deteriorament i resultats per venda o baixa de l'immobilitzat intangible i de l'immobilitzat tangible		12.	
Amortització		13.	
Deteriorament		14.	
Resultats per venda o baixa		15.	
Deteriorament del circulant		**16.**	
Existències	17.		
Crèdits i comptes a cobrar	18		
Altres	19.		
Altres despeses d'explotació		20.	
Arrendaments i cànons	21.		
Reparacions i conservació	22.		
Serveis professionals independents	23.		
Subministraments	24.		
Tributs	25.		
Altres serveis exteriors	26		
RESULTAT DE L'EXPLOTACIÓ			27.
Ingressos i despeses financeres		28.	
Ingressos financers	29.		
De participacions en instruments de patrimoni	30.		
D'altres actius financers	31.		
Despeses financeres	32.		
Per deutes amb parts vinculades	33.		
Altres deutes	34.		
Variació de valor raonable en instruments financers de negociació		35.	
Diferències de canvi		36.	
Deteriorament i resultats per venda o baixa d'actius financers		37.	
Deteriorament	38.		
Resultats per venda o baixa	39.		
RESULTAT FINANCER			40.
RESULTAT DE LES OPERACIONS			41.
Altres ingressos i despeses no recurrents			42.
Altres ingressos no recurrents		43.	
Altres despeses no recurrents		44.	
RESULTAT ABANS D'IMPOSTOS			45.
Impost sobre beneficis			46.
RESULTAT DE L'EXERCICI			47.

H5T009A 21/1/2013

ANNEX 17. DECLARACIÓ DE L'IMPOST 800-A2 ESTAT DE CANVIS DEL PATRIMONI NET (NORMAL)

Govern d'Andorra

Número: **800-A2**

Estat de canvis del patrimoni net

Nom i cognoms o raó social: NRT:

	Capital	Prima d'emissió	Reserva de revalorització	Altres reserves	Instruments de capital propis	Resultats d'exercicis anteriors	Altres aportacions de socis	Resultat de l'exercici	Dividend a compte	Total
A) Saldo 31/12/x-2 (N,A)	132	133	134	135	136	137	138	139	140	141
I. Ajustaments per canvis de criteris comptables x 2 i anteriors	142	143	144	145	146	147	148	149	150	151
II. Ajustaments per errors X-2 i anteriors	152	153	154	155	156	157	158	159	160	161
B) Saldo ajustat a 01/01/X-1	162	163	164	165	166	167	168	169	170	171
I. Resultat de l'exercici	172	173	174	175	176	177	178	179	180	181
II. Ingressos i despeses reconeguts en Patrimoni net	182	183	184	185	186	187	188	189	190	191
III. Operacions amb socis i propietaris	192	193	194	195	196	197	198	199	200	201
1. Distribució de dividends	202	203	204	205	206	207	208	209	210	211
2. Ampliacions/reduccions de capital	212	213	214	215	216	217	218	219	220	221
3. Operacions amb accions o participacions pròpies (netes)	222	223	224	225	226	227	228	229	230	231
4. Altres moviments (detalleu-los)	232	233	234	235	236	237	238	239	240	241
IV. Altres variacions del patrimoni net (detalleu-les)	242	243	244	245	246	247	248	249	250	251
C) Saldo 31/12/x-1	252	253	254	255	256	257	258	259	260	261
I. Ajustaments per canvis de criteris comptables X-1 i anteriors	262	263	264	265	266	267	268	269	270	271
II. Ajustaments per errors X-1 i anteriors	272	273	274	275	276	277	278	279	280	281
D) Saldo ajustat a 01/01/X	282	283	284	285	286	287	288	289	290	291
I. Resultat de l'exercici	292	293	294	295	296	297	298	299	300	301
II. Ingressos i despeses reconeguts en Patrimoni net	302	303	304	305	306	307	308	309	310	311
III. Operacions amb socis i propietaris	312	313	314	315	316	317	318	319	320	321
1. Distribució de dividends	322	323	324	325	326	327	328	329	330	331
2. Ampliacions/reduccions de capital	332	333	334	335	336	337	338	339	340	341
3. Operacions amb accions o participacions pròpies (netes)	342	343	344	345	346	347	348	349	350	351
4. Altres moviments (detalleu-los)	352	353	354	355	356	357	358	359	360	361
E) Saldo a 31/12/X	362	363	364	365	366	367	368	369	370	371

H5T009B 21/1/2013

ANNEX 18. DECLARACIÓ DE L'IMPOST 800-A3 BALANÇ (NORMAL)

Govern d'Andorra

Número. **800-A3**

Balanç

Normal

1. Balanços

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

Balanç actiu			
ACTIU NO CORRENT	1.		
Immovilitzat intangible	2.		
Despeses d'establiment	3.		
Despeses d'investigació i desenvolupament	4.		
Fons de comerç	5.		
Altres actius intangibles	6.		
Immobilitzat tangible	7.		
Terrenys i construccions	8.		
Instal·lacions tècniques i altres immobilitzats materials	9.		
Immobilitzats materials en curs i bestretes	10.		
Inversions immobiliàries	11.		
Immobilitzat financer	12.		
Empreses del grup i associades	13.		
Instruments de patrimoni	14.		
Crèdits i comptes a cobrar	15.		
Altres	16.		
Altres empreses	17.		
Instrument de patrimoni	18.		
Crèdits i comptes a cobrar	19.		
Altres	20.		
ACTIU CORRENT	21.		
Altres actius no corrents en venda	22.		
Existències	23.		
Matèries primeres i consumibles	24.		
Productes en curs de fabricació	25.		
Productes acabats i mercaderies	26.		
Bestreta a proveïdors	27.		
Altres	28.		
Crèdits i comptes per cobrar a curt termini	29.		
Clients per vendes i prestacions de serveis	30.		
Crèdits i comptes a cobrar en empreses del grup i associades	31.		
Resta de crèdits i comptes a cobrar	32.		
Inversions financeres a curt termini	33.		
En empreses del grup i associades	34.		
Resta d'actius financers	35.		
Tresoreria	36.		
Ajustaments per periodificació	37.		
Total actiu	38.		

Balanç patrimoni net i passiu			
PATRIMONI NET	38.		
Capital	39.		
Prima d'emissió	40.		
Reserves	41.		
Reserva legal	42.		
Reserva de revalorització	43.		
Reserva per accions pròpies	44.		
Reserves estatutàries	45.		
Altres reserves	46.		
Instruments de capital propis	47.		
Resultat d'exercicis anteriors	48.		
Romanent	49.		
Resultats negatius d'exercicis anteriors	50.		
Resultat de l'exercici	51.		
Dividend a compte	52.		
PASSIU NO CORRENT	53.		
Provisions a llarg termini	54.		
Deutes a llarg termini	55.		
Obligacions i altres valors negociables	56.		
Deutes amb entitats de crèdit	57.		
Altres	58.		
Deutes amb empreses del grup i associades a llarg termini	59.		
Subvencions	60.		
PASSIU CORRENT	61.		
Passius vinculats amb altres actius no corrents en venda	62.		
Provisions a curt termini	63.		
Deutes a curt termini	64.		
Obligacions i altres valors negociables	65.		
Deutes amb entitats de crèdits	66.		
Derivats financers a curt termnini	67.		
Altres	68.		
Deutes amb empreses del grup i associades a curt termini	69.		
Creditors comercials i altres comptes a pagar	70.		
Proveïdors	71.		
Empreses del grup i associades, creditores	72.		
Creditors varis	73.		
Bestretes de clients	74.		
Altres	75.		
Ajustaments per periodificació	76.		
Total patrimoni net i passiu	77.		

H5T009C 21/1/2013

ANNEX 19. DECLARACIÓ DE L'IMPOST 800-C BASE DE TRIBUTACIÓ PER DETERMINACIÓ DIRECTA

Govern d'Andorra

Número. **800-C**

Base de tributació per deteminació directa

1. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social: Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Base de Tributació per Determinació Directa

	A sumar	A minorar
Resultat del compte de pèrdues i guanys		1.
Correcció per impost sobre beneficis	2.	3.
Detall de les correccions al resultat del compte de pèrdues i guanys (I)		
	A sumar	A minorar
Diferència entre amortització comptable i fiscal de l'immobilitzat intangible (art. 10.1 LIS):	4.	5.
Diferència entre amortització comptable i fiscal de l'immobilitzat tangible (art. 10.1 LIS):	6.	7.
Correccions de valor de les amortitzacions corresponents a béns i drets destinats a l'activitat econòmica adquirits a partir de l'entrada en vigor d'aquesta Llei (art. 26 LIS):	8.	9.
Coeficient d'amortització lineal (Annex 1 LIS): …….. x 2,5 = ……..	10.	11.
Diferència entre amortització comptable i fiscal d'inversions immobiliàries (art. 10.1 LIS):	12.	13.
Correccions per deducció del preu d'adquisició originari de l'intangible corresponent a fons de comerç (art. 10.2 LIS):	14.	15.
Deducció de dotació per a l'amortització de l'intangible amb vida útil indefinida (art. 10.3 LIS):	16.	17.
Altres ajustaments d'amortització (perciseu-los: ……):	18.	19.

H5T011 21-1-2013

Pèrdues per deterioració del valor dels elements patrimonials (art. 11.1 LIS):		
- Pèrdues per deterioració dels crèdits derivades de les possibles insolvències dels deutors (art. 11.2 LIS):	20.	21.
- Pèrdues per deterioració dels valors representatius de la participació d'entitats que no cotitzin en un mercat regulat (art. 11.3 LIS):	22.	23.
- Pèrdues per deterioració dels valors representatius de la participació d'entitats que cotitzin en un mercat regulat (art. 11.3 LIS):	24.	25.
- Pèrdues per deterioració de valors representatius de deute admesos a cotització en mercats regulats (art. 11.4 LIS):	26.	27.
Correcció per provisions per retribucions al personal a llarg termini (art. 12.1 LIS):	28.	29.
Deducció per aplicació de provisions per retribucions al personal a llarg termini no deduïdes en exercicis anteriors (art. 12.2 LIS):		30.
Correcció per despeses inherents als riscos derivats de garanties de reparació i revisió (art. 12.3 LIS):	31.	32.
Despeses no deduïbles (art. 13 LIS):	33.	
- Retribució del patrimoni net (art. 13.1a LIS):	34.	
- Comptabilització de l'impost sobre societats (art. 13.1b LIS):	35.	
- Quotes de tributació satisfetes per (art 13.1c LIS):	36.	
- L'impost comunal sobre els rendiments arrendataris:	37.	
- L'impost comunal de radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals:	38.	
- L'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries:	39.	
- Multes i sancions penals i administratives (art. 13.1d LIS):	40.	
- Pèrdues del joc (art. 13.1e LIS):	41.	
- Donatius i liberalitats (art. 13.1f i g):	42.	
- Remuneracions a consellers i administradors (art. 13.2 LIS):	43.	44.
Diferència entre el valor normal de mercat dels elements transmesos i el seu valor a efectes comptables o fiscals (art. 15.3 LIS):	45.	46.
Diferència entre el valor normal de mercat dels elements adquirits i el valor comptable o fiscal dels lliurats (art. 15.3 LIS):	47.	48.
Valor normal de mercat de l'element patrimonial adquirit a títol lucratiu (art. 15.3):	49.	50.
Integració de l'excés del valor normal de mercat dels elements rebuts sobre el valor comptable o fiscal de la participació en les entitats que siguin sòcies o partíceps (art. 15.4 LIS):	51.	
Distribució de la prima d'emissió d'accions o participacions en les entitats que siguin sòcies o partíceps (art. 15.4 LIS):	52.	

Integració del valor normal de mercat dels elements rebuts en les entitats que siguin sòcies o partíceps (art. 15.5 LIS):	53.	54.
Diferència entre el valor normal de mercat dels elements rebuts i el valor comptable o fiscal de la participació anul·lada en la dissolucó d'entitats i separació de les entitats que siguin socis o partíceps (art. 15.6 LIS):	55.	56.
Diferència entre el valor normal del mercat de la participació rebuda i el valor comptable o fiscal de la participació anul·lada en la fusió, absorció o escissió total o parcial (art.15.7 LIS):	57.	58.
Correccions per operacions realitzades entre persones o entitats vinculades (art. 16 LIS):	59.	60.
Diferència entre el valor normal de mercat i el valor comptable o fiscal dels elements patrimonials propietat d'una entitat resident fiscal al Principat d'Andorra que trasllada la seva residència fora del país (art. 17.1a LIS):	61.	62.
Diferència entre el valor normal de mercat i el valor comptable o fiscal dels elements patrimonials propietat d'una entitat resident fiscal al Principat d'Andorra que trasllada la seva seu de direcció efectiva fora del país (art. 17.1b LIS):	63.	64.
Diferència entre el valor normal de mercat dels elements patrimonials al moment en que es va adquirir la residència fiscal al Principat d'Andorra i el valor normal de mercat dels elements patrimonials quan l'entitat torni a traslladar la residència fiscal i/o la seu de direcció efectiva fora del país (art. 17.1c LIS):	65.	66.
Diferència entre el valor normal de mercat al moment de la transmissió i el valor normal de mercat al moment en què l'entitat va obtenir la residència fiscal, descomptades les amortitzacions que corresponguin, quan aquesta entitat transmet, posteriorment a l'obtenció de la residència, els seus elements patrimonials (art. 17.1c LIS):	67.	68.
Diferència entre el valor normal de mercat i el valor comptable o fiscal de les transmissions a un establiment permanent situat a l'estranger d'elements patrimonials que hagin estat prèviament afectes a la casa central d'una societat resident fiscal al Principat (art. 17.1d LIS):	69.	70.
Diferència entre el valor normal de mercat al moment de la transmissió i el valor normal de mercat al moment de posada en funcionament a Andorra per l'entitat que va obtenir la residència fiscal al Principat d'Andorra, descomptades les amortitzacions que corresponguin, quan aquesta entitat transmet a un establiment permanent situat a l'estranger elements patrimonials de la seva propietat al moment d'obtenir la residència (art. 17.1d LIS):	71.	72.
Efectes de substitució del valor comptable pel valor de mercat (art.18 LIS):	73.	74.
Correccions per imputació temporal d'ingressos i despeses (art. 19 LIS):	75.	76.
Eliminació de la doble imposició: rendes procedents d'entitats residents i no residents fiscals (dividends, parcitipacions en beneficis, transmissió de participació, etc.) (art. 20 LIS):	77.	
Eliminació de la doble imposició sobre beneficis atribuïbles a establiments permanents situats a l'estranger (art. 21 LIS):	78.	

Correccions a la base de tributació per l'aplicació del règim especial de societats que realitzen explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional (art. 23 LIS):	79.	80.
Correcció de les entitats parcialment exemptes per la no-deducció de les despeses imputables a l'obtenció de rendes exemptes, exclusivament o parcialment. (art. 8.3 LIS):	81.	
Correcció de les entitats parcialment exemptes de les rendes que han perdut la seva condició d'exempció (art. 8.3 LIS):	82.	
Resultat per arrendaments de béns immobles (art. 5.2 LIAE):	83.	84.
Resultat per compravenda d'immobles (art. 5.3 LIAE):	85.	86.
Resultat per retribucions per ser administrador o membre d'òrgans d'administració (art. 5.4 LIAE):	87.	88.
Altres:	89.	90.
Altres:	91.	92.
Altres:	93.	94.
BASE DE TRIBUTACIÓ (I)		95.

ANNEX 20. DECLARACIÓ DE L'IMPOST 800-G ALTRES ACTIVITATS ECONÒMIQUES SUBJECTES A L'IAE

Govern d'Andorra

Número. **800-G**

Altres activitats econòmiques subjectes a l'IAE

1. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Altres activitats econòmiques subjectes a l'Impost sobre la renda de les Activitats Econòmiques

Activitat d'arrendament de béns immobles quan les rendes brutes dels lloguers superen la xifra de 40.000 euros a l'any per a la totalitat dels immobles que lloga l'obligat tributari (art. 5.2 LIAE).

Nombre de béns immobles arrendats: 1.

	Despeses	Ingressos
Ingressos i despeses que resulten de l'activitat d'arrendament de béns immobles:	2.	3.
Resultat per afegir al resultat comptable (800C):		4.

Activitat de compravenda d'immobles quan es fan més cinc transmissions de béns immobles durant el període impositiu (art. 5.3 LIAE).

Nombre de béns immobles transmesos: 5.

	Despeses	Ingressos
Ingressos i despeses que resulten de l'activitat de compravenda de béns immobles:	6.	7.
Resultat per afegir al resultat comptable (800C):		8.

H5T015 21/1/2013

Activitat per retribucions obtingudes per ser administrador o membre dels òrgans d'administració de societats mercantils o d'altres entitats (art. 5.4 LIAE)
Detall de les societats o altres entitats de les quals es percep una retribució:

NRT	Raó Social	Retribució bruta
9.	10.	11.
12.	13.	14.
15.	16.	17.
18.	19.	20.
21.	22.	23.
24.	25.	26.
27.	28.	29.
30.	31.	32.
33.	34.	35.
36.	37.	38.
39.	40.	41.
42.	43.	44.
45.	46.	47.
48.	49.	50.

	Despeses	Ingressos
Ingressos i despeses que resulten de l'activitat de compravenda de béns immobles:	51.	52.
Resultat per afegir al resultat comptable (800C):		53.

ANNEX 21. DECLARACIÓ SIMPLIFICADA DE L'IMPOST 850-A RÈGIM DE DETERMINACIÓ DIRECTA

Govern d'Andorra

Número. **850-A**

Declaració simplificada per al règim de determinació directa

Declaració únicament vàlida per una xifra total d'ingressos anuals inferior als 600.000 euros

1. Tipus de declaració

☐ IS (Impost sobre Societats) ☐ IAE (Impost sobre la renda d'Activitats Econòmiques)

☐ IRNR (Impost sobre la Renda dels No Residents; establiments permanets)

2. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

Exercici econòmic (dia/mes/any): del / / al: / /

☐ Substitutiva: Declaració original:

3. Càlcul de l'impost

1. Resultat comptable abans d'impost: **1.**.....

Aquest resultat inclou retribucions d'administrador/s o membre/s d'òrgans d'administració de societats o altres entitats?:2. ☐ Sí 3. ☐ No

Diferències permanents per sumar: 4.....

Diferències permanents per minorar: 5.....

Diferències temporals per sumar: 6.....

Diferències temporals per minorar: 7.....

(-) Compensació de bases de tributació negatives: 8.....

☐ Reducció de la base de tributació (- 40.000 € únicament IAE): 9.....

Base de tributació / Base de liquidació: 10.....

11..... Tipus de gravamen: ☐ 10 % 12.....

13..... ☐ 5 % *(1)* 14.....

15..... ☐ 0 % 16.....

Quota de tributació: 17.....

Deduccions i bonificacions a minorar: 18.....

(1) Sobre la base de tributació compresa entre 0 i 50.000€, per als obligats tributaris d'aquest impost que es contitueixin com a nous empresaris d'una activitat empresarial o professional i que tinguin uns ingressos inferiors a 100.000 euros, durant els 3 primers anys.

H5T016A 21/1/2013

Quota de liquidació *(no pot ser negativa i com a mínim es consigna l'import zero)***:** 19. .....

Reducció quota *(50 % de reducció per al primer any d'aplicació de l'impost)*: 20. .....

Pagament a compte: 21.núm: ..... 22. .....

Augment per pèrdua de deduccions i bonificacions: 23. .....

Quota diferencial (+/-): 24. .....

5. Càlcul de la quota diferencial en el cas de declaració substitutiva

Quota diferencial de la declaració original: 25. ..... (24-25): .....

6. Devolució

26. Import:

27. ☐ Xec

28. ☐ Transferència: IBAN: AD _
Si és diferent del consignat en la declaració censal

7. Ingrés

29. ☐ Efectiu 30. ☐ Targeta

31. ☐ Xec número: 32. Entitat bancària del xec:

33. ☐ Transferència Núm: 34. Entitat bancària:

35. ☐ Domiciliació : IBAN: AD _
Si és diferent del consignat en la declaració censal

36. Titular del compte:

37. ☐ Certificat de lliurament de béns núm.:

8. Pagament a compte proper exercici (50% de la quota de liquidació)

☐ Autoritzo el M.I. Govern d'Andorra a liquidar d'ofici el pagament a compte a la domiciliació bancària segons dades d'aquesta declaració, l'últim dia del mes de setembre vinent.

9. Declaració, data i signatura

El declarant manifesta que la quota diferencial consignada en aquesta declaració s'ha calculat d'acord amb el que estableixen les disposicions legals que regulen l'impost objecte d'aquesta declaració.

, d del

Nom i cognoms de la persona que declara:

Signatura de la persona que declara

ANNEX 22. DECLARACIÓ SIMPLIFICADA DE L'IMPOST 850-B RÈGIM DE DETERMINACIÓ OBJECTIVA

Govern d'Andorra

Número. **850-B**

Declaració simplificada per al règim de determinació objectiva

1. Tipus de declaració

☐ IS (Impost sobre Societats) ☐ IAE (Impost sobre la renda d'Activitats Econòmiques)

2. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social: Núm. de cens:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

Exercici econòmic (dia/mes/any): del / / al: / /

☐ Substitutiva: Declaració original:

3. Càlcul de l'impost

Rendiment net de l'activitat:

Xifra d'ingressos: 1. .....

- 2 % xifra retribucions administradors: 2. ..... 3. .....

Xifra d'ingressos: 4. .....

- 40 % xifra ingressos resta d'activitats: 5. ..... 6. .....

Xifra d'ingressos: 7. .....

- 80 % xifra ingressos activitats estrictament comercials: 8. ..... 9. .....

Suma de resultats extraordinaris i/o adquisicions lucratives afectes a l'activitat: **10.** .....

(-) Compensació de bases de tributació negatives: 11. .....

☐ Reducció de la base de tributació (- 40.000 € únicament IAE): 12. .....

Base de tributació / Base de liquidació: **13.** .....

14. ..... Tipus de gravamen: ☐ 10 % 15. .....

16. ..... ☐ 5 % *(1)* 17. .....

18. ..... ☐ 0 % 19. .....

Quota de tributació: 20. .....

Deduccions i bonificacions per minorar: 21. .....

Quota de liquidació *(no pot ser negativa i com a mínim es consigna l'import zero)***:** **22.** .....

Reducció quota *(50 % de reducció per al primer any d'aplicació de l'impost)*: 23. .....

(1) Sobre la base de tributació compresa entre 0 i 50.000€, per als obligats tributaris d'aquest impost que es contitueixin com a nous empresaris d'una activitat empresarial o professional i que tinguin uns ingressos inferiors a 100.000 euros, durant els 3 primers anys.

H5T016B 21-1-2013

Pagament a compte: 24. ..... 25. núm.: .....

Augment per pèrdua de deduccions i bonificacions: 26. .....

Quota diferencial (+/-): **27.** .....

4. Càlcul de la quota diferencial en el cas de declaració substitutiva

Quota diferencial de la declaració original: 28. ..... (27-28): . .....

5. Devolució

29. Import:

30. ☐ Xec

31. ☐ Transferència: IBAN: AD _
Si és diferent del consignat en la declaració censal

6. Ingrés

32. ☐ Efectiu 33. ☐ Targeta

34. ☐ Xec número: 35. Entitat bancària del xec:

36. ☐ Transferència Núm: 37. Entitat bancària:

37. ☐ Domiciliació : IBAN: AD _
Si és diferent del consignat en la declaració censal

38. Titular del compte:

39. ☐ Certificat de lliurament de béns núm.:

7. Pagament a compte proper exercici (50% de la quota de liquidació)

☐ Autoritzo al M.I. Govern d'Andorra a liquidar d'ofici el pagament a compte a la domiciliació bancària segons dades d'aquesta declaració, l'últim dia del proper mes de setembre.

8. Declaració, data i signatura

El declarant manifesta que la quota diferencial consignada en aquesta declaració s'ha calculat d'acord amb el que estableixen les disposicions legals que regulen l'impost objecte d'aquesta declaració.

, d del

Nom i cognoms de la persona que declara:

Signatura de la persona que declara

ANNEX 23. DECLARACIÓ SIMPLIFICADA DE L'IMPOST 850-C COMPTE DE PÈRDUES I GUANYS

Govern d'Andorra

Número. **850-C**

Compte de pèrdues i guanys

Simplificat

1. Identificació

Nom i cognoms o raó social:

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:

2. Compte de pèrdues i guanys

Ingressos d'explotació		1.
Import net de la xifra de negoci	2.	
Altres ingressos d'explotació	3.	
Despeses d'explotació		**4.**
Consum de mercaderies, matèries primeres i altres materials	5.	
Despeses de personal	6.	
Amortització, deteriorament i resultats per venda o baixa de l'immobilitzat intangible i de l'immobilitzat tangible	7.	
Altres despeses d'explotació	8.	
RESULTAT DE L'EXPLOTACIÓ		**9.**
Ingressos i despeses financeres		
Ingressos financers	10.	
Despeses financeres		
RESULTAT FINANCER		**11.**
RESULTAT DE LES OPERACIONS		**12.**
Altres ingressos i despeses no recurrents		13.
Altres ingressos no recurrents	14.	
Altres despeses no recurrents	15.	
RESULTAT ABANS D'IMPOSTOS		**16.**
Impost sobre beneficis		17.
Resultat de l'exercici:		18.

H5T016C 21-1-2013

ANNEX 24. DECLARACIÓ SIMPLIFICADA DE L'IMPOST 850-D BALANÇ

Govern d'Andorra

Número. **850-D**

Balanç

Simplificat

1. Balanços

Nom i cognoms o raó social:		Núm. de Registre Tributari *(NRT)*:	
Balanç: actiu		**Balanç: patrimoni net i passiu**	
ACTIU NO CORRENT	1.	**PATRIMONI NET**	11.
Immovilitzat intangible	2.	Capital	12.
Immobilitzat tangible	3.	Reserves / Aportacions / Resultats d'exercicis anteriors	13.
Altre immobilitzat	4.	Resultat de l'exercici	14.
		Dividend a compte	15.
ACTIU CORRENT	5.	**PASSIU NO CORRENT**	16.
Existències	6.	Deutes amb entitats de crèdit	17.
Crèdits i comptes per cobrar a curt termini	7.	Altres deutes a llarg termini	18.
Tresoreria	8.	**PASSIU CORRENT**	19.
Altres actius corrents	9.	Deutes amb entitats de crèdit	20.
		Altres deutes a curt termini	21.
Total actiu	10.	Total patrimoni net i passiu	22.

H5T016 21-1-2013

L'IMPOST SOBRE LA RENDA DELS NO-RESIDENTS FISCALS

ÍNDEX

Introducció dels autors 408
La Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals i les seves modificacions posteriors 408
Exposició de motius 409
Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals 409
Llei 18/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals. 410
Article 1. Naturalesa i objecte 412
Article 2. Àmbit d'aplicació 413
Article 3. Tractats i convenis 413
Article 4. Obligats tributaris 414
Article 5. Responsables 416
Article 6. Representants dels obligats tributaris no-residents fiscals 419
Article 7. Domicili fiscal 422
Article 8. Fet generador 423
Article 9. Rendes obtingudes en territori andorrà 424
Article 10. Regles de tributació 425
Article 11. Rendes atribuïbles a un establiment permanent 428
Article 12. Rendes del treball 431
Article 13. Rendes de capital mobiliari 432
Article 14. Altres rendes 434
Article 15. Rendes exemptes 437
Article 16. Formes de subjecció i operacions vinculades 442
Article 17. Rendes imputables als establiments permanents 446
Article 18. Diversitat d'establiments permanents 451
Article 19. Determinació de la base de tributació 452
Article 20. Tipus impositiu i quota de tributació 455
Article 21. Període impositiu i meritació 456
Article 22. Declaració 457
Article 23. Obligacions comptables, registrals i formals 459
Article 24. Pagaments a compte dels establiments permanents 460
Article 25. Base de tributació 460
Article 26. Norma general sobre l'import dels guanys o les pèrdues patrimonials 463
Article 27. Normes de valoració dels guanys patrimonials en les transmissions a títol onerós 463
Article 28. Normes específiques de valoració aplicables a guanys i pèrdues patrimonials 464
Article 29. Quota de tributació 466
Article 30. Quota de liquidació i deducció per eliminar la doble imposició interna 467
Article 31. Es deroga 468
Article 32. Meritació 468

Article 33. Declaració ... 469
Article 34. Persones i entitats amb obligació de retenir i ingressar a compte ... 470
Article 35. Normes de retenció i d'ingrés a compte ... 471
Article 36. Devolucions ... 474
Article 37. Infraccions ... 476
Article 38. Modalitats d'infraccions ... 477
Article 39. Sancions ... 478
Article 40. Notificacions i recursos de les infraccions ... 479
Article 41. Jurisdicció competent ... 480
Disposició addicional primera ... 481
Disposició final primera. Modificació de la Llei de bases de l'ordenament tributari ... 482
Disposició final segona. Actualització dels imports ... 482
Disposició final tercera. Habilitació normativa ... 483
Disposició final quarta. Aplicació de l'impost ... 483
Disposició final cinquena. Entrada en vigor ... 483
ANNEXOS ... 485
Annex 1. Reglament de l'impost ... 486
Annex 2. Sol·licitud de Número de Registre Tributari (NRT) – 001 ... 493
Annex 3. Nomenament del representant fiscal – 001-L ... 494
Annex 4. Revocació del representant fiscal – 001-M ... 496
Annex 5. Sol·licitud del número de registre d'entitats no residents fiscals– 002-A ... 498
Annex 6. Declaració de liquidació de l'IRNR– 700 ... 499
Annex 7. Relació de les rendes obtingudes i liquidades de l'IRNR– 700-A ... 501
Annex 8. Relació de les rendes exemptes i/o pagades de l'IRNR– 700-B ... 502
Annex 9. Declaració de retenció i ingrés a compte de l'IRNR– 710 ... 503
Annex 10. Relació de les rendes retengudes i ingressades de l'IRNR– 710-A ... 505
Annex 11. Relació de les rendes exemptes i/o pagades de l'IRNR– 710-B ... 506
Annex 12. Sol·licitud de modificació de la declaració de l'IRNR– 720 ... 507
Annex 13. Resum anual de retencions i ingressos a compte– 730 ... 509
Annex 14. Certificació acreditativa de les retencions i/o ingressos a compte de l'IRNR– 790 ... 511

INTRODUCCIÓ DELS AUTORS

La Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals i les seves modificacions posteriors

El 29 de desembre de 2010, el Consell General va aprovar la Llei 94/2010, de 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals que, posteriorment va ser modificada per la Llei 18/2011, de l'1 de desembre de modificació la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

El procés d'internacionalització i de modernització del sistema tributari andorrà ha provocat que s'incorporin a l'ordenament jurídic dos impostos directes que graven les rendes obtingudes per les persones jurídiques (IS) i aquelles obtingudes per persones físiques que desenvolupen una activitat econòmica de forma autònoma (IAE). En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que dits impostos sols graven els rendiments obtinguts per persones que reben la consideració de residents fiscals en territori andorrà.

Dins de l'esmentat procés d'adaptació del sistema tributari andorrà als principis europeus, es feia necessari incorporar en l'ordenament jurídic andorrà un impost de caràcter directe però dirigit a aquelles rendes obtingues en territori andorrà per persones no residents en dit territori. És per aquest motiu que es va crear l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals a través de l'esmentada Llei 94/2010.

Els principis inspiradors sobre els quals es va basar el text de la Llei de l'IS també estan presents en el text normatiu de l'IRNR. De manera que es pot dir que les disposicions d'aquesta Llei inclouen els principis bàsics previstos pels ordenaments jurídics europeus amb la finalitat de crear un impost anàleg i compatible a escala internacional. L'objectiu de crear un impost sobre les directrius europees i de l'OCDE és facilitar les negociacions i signatures de futurs convenis per evitar la doble imposició internacional, circumstància que provocarà l'obertura a l'exterior de l'economia andorrana juntament amb l'atracció d'inversions estrangeres.

Així mateix, la Llei de l'IRNR expressament preveu que el contingut és conforme a les directrius marcades per l'OCDE. De manera que els autors d'aquest manual entenem que s'està donant lloc a acudir als criteris interpretatius de l'organisme esmentat quan s'esdevingui algun conflicte a l'hora d'interpretar o aplicar les disposicions de la Llei de l'IRNR.

Addicionalment, en tot el text de la Llei de l'IRNR estan presents els principis de neutralitat fiscal i de no-discriminació. Aquests principis es materialitzen en el fet que la tipologia de les rendes gravades per aquest impost són les mateixes que aquelles gravades per l'IS i per l'IAE, i que el tipus de gravamen per a tots els impostos directes és el mateix. De manera que l'IRNR no és un impost amb més càrrega impositiva que la resta d'impostos directes pel fet que els obligats tributaris siguin no-residents fiscals en territori andorrà.

Aquest manual pràctic sobre els impostos directes, i concretament aquest apartat del manual sobre la Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, recull totes les modificacions previstes en la Llei 18/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'IRNR.

El manual s'ha elaborat amb l'objectiu de presentar de forma simplificada i entenedora el nou règim fiscal. Per això se n'ha il·lustrat l'aplicació amb nombrosos exemples i casos pràctics, i s'hi han inclòs les últimes modificacions legislatives a través dels seus reglaments, així com tots aquells formularis sobre la liquidació de l'impost, en els annexos corresponents d'aquest manual pràctic.

A continuació i per tal de facilitar la comprensió de la legislació al lector, reproduïm l'exposició de motius dels dos textos legislatius.

EXPOSICIÓ DE MOTIUS

Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals

I. JUSTIFICACIÓ DE L'IMPOST SOBRE LA RENDA DELS NO-RESIDENTS FISCALS

La creació de l'impost sobre societats, així com la submissió de la renda dels empresaris i els professionals individuals a un impost sobre les activitats econòmiques de les persones físiques, configuren un panorama en el qual les rendes derivades de l'exercici d'activitats econòmiques, amb forma individual o societària suporten algun tipus d'impost directe.

En aquest marc normatiu, cal una norma que, per raons d'igualtat i justícia tributària, creï un impost similar per a les rendes d'activitats econòmiques desenvolupades a Andorra per persones físiques o entitats no-residents fiscals i per a les rendes del treball percebudes per persones físiques no-residents fiscals. Atès que les persones físiques no-residents fiscals a Andorra no estan subjectes, en principi, al règim de seguretat social del Principat, ni tampoc no estan compreses en l'àmbit subjectiu d'aplicació dels impostos sobre societats i sobre activitats econòmiques de persones físiques, s'ha d'establir un impost sobre la renda dels no-residents fiscals que gravi totes les rendes derivades de l'exercici d'activitats econòmiques o laborals que aquests subjectes obtinguin de font andorrana. Lògicament, la inexistència de tributació per a les persones físiques residents fiscals de les rendes del capital determina que també els no-residents fiscals persones físiques quedin extramurs de l'impost allà on obtinguin rendes d'aquesta naturalesa. No és aquest el cas de les entitats en general, ja que la configuració de l'impost sobre societats com un impost sintètic que grava la renda total de la societat determina que l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, quan l'obligat tributari sigui una entitat no-resident fiscal, recaigui sobre totes les rendes de font andorrana obtingudes per l'entitat no-resident fiscal. En definitiva, en ser els principis d'igualtat i capacitat econòmica les pedres angulars del nostre ordenament tributari, l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, pretén simplement ser un complement que permeti aconseguir un grau important de simetria en matèria tributària respecte a la imposició que recau sobre els subjectes, persones físiques o entitats, residents fiscals a Andorra i gravar de manera substancialment igualitària els residents i els no-residents fiscals.

A més, l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals persegueix una finalitat anàloga amb l'impost sobre societats i es justifica per les mateixes raons que aquest impost: es tracta, en definitiva, de situar Andorra en el context internacional com un país amb un ordenament ortodox, homologable i equiparable amb el dels països del seu entorn, la Unió Europea i l'OCDE, i que entén que la signatura de convenis per a l'eliminació de la doble imposició és clau per al desenvolupament de la seva economia. En aquest sentit, l'impost segueix les grans línies de la imposició sobre els no-residents dels països més avançats, encara que no perd de vista la finalitat de l'impost sobre societats de crear un entorn competitiu que faciliti l'atracció d'inversions al Principat d'Andorra. Alhora, pretén ser una de les peces essencials del nostre sistema tributari que permeti establir una xarxa de convenis per eliminar la doble imposició.

II. PRINCIPIS RECTORS I CONFIGURACIÓ DE L'IMPOST

La complementarietat d'aquest impost respecte de l'impost sobre societats determina que els principis rectors d'aquest impost -coordinació i compatibilitat internacional, transparència i simplicitat normativa i competitivitat- hagin guiat l'elaboració d'aquesta norma.

Cal subratllar, no obstant això, que l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals posseeix singularitats importants respecte a la imposició societària que en justifiquen la regulació en una llei separada.

III. ASPECTES FONAMENTALS DE LA LLEI

Atesa la peculiaritat de l'ordenament del Principat, resulta essencial en aquesta Llei de donar una definició clara dels obligats tributaris de l'impost. A més de l'obligat tributari, es regulen altres figures com ara els responsables, retenidors i representants dels obligats tributaris, sobre els quals pivota la gestió de l'impost, especialment en la modalitat de contribuents no-residents fiscals sense establiment permanent.

Per vincular una renda al territori del Principat, la Llei utilitza dues tipologies dels punts de connexió. D'una banda, s'utilitza el concepte internacionalment acceptat d'"establiment permanent", que dóna lloc a una de les modalitats de l'impost. De l'altra, es defineixen els punts de connexió específics dels tipus de rendes que el no-resident fiscal pot obtenir en el territori del Principat d'Andorra.

Tant en un cas com en l'altre, els tipus impositius són, per imperatiu del principi de neutralitat i no-discriminació, idèntics als definits per a les societats residents fiscals a Andorra. A més, aquesta és una condició essencial per a la positiva resolució de les futures negociacions de convenis per evitar la doble imposició tenint en compte el contingut de l'article 24 del model de conveni de l'OCDE.

Formalment la Llei s'estructura en 41 articles, una disposició transitòria i cinc disposicions finals.

Llei 18/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals

L'entrada en vigor de la Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents suposa la introducció d'una nova figura impositiva en el sistema tributari andorrà, que té una rellevància especial, tant pel que fa a la seva economia interna com a les relacions econòmiques internacionals. Tanmateix, des que s'aplica s'hi han detectat algunes deficiències tècniques que convé esmenar, per garantir un funcionament correcte i eficient en el tribut.

En concret, es corregeix la menció segons la qual l'impost no té una naturalesa personal sinó real, i es delimiten de la millor manera els casos de la responsabilitat en el pagament de l'impost, de manera que s'elimina quan hi ha obligació de retenir i es limita, en el cas del dipositari o del gestor dels béns, només a les rendes derivades de la seva gestió.

D'altra banda, i com a aspectes més rellevants, la Llei que regula les plusvàlues derivades de les transmissions de béns immobles o de drets sobre aquests béns que obtenen els no-residents sense mediació d'establiment permanent, només tributin per l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries i no per aquest impost. Així s'aconsegueix que no hi hagi doble imposició i es pugui mantenir el model de tributació actual dels guanys que procedeixen de béns o drets d'aquesta naturalesa. Aquest plantejament ha exigit modificar la Llei 21/2006, de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, en el sentit que les plusvàlues de naturalesa immobiliària que obtinguin els no-residents sense establiment permanent resultin subjectes sempre a l'impost sobre les plusvàlues immobiliàries i no a l'impost sobre la renda dels no-residents. És una modificació tècnica que no incideix en la determinació de la quota de l'impost sobre les plusvàlues, l'objectiu de la qual és garantir que les rendes subjectes en aquest tribut no ho estiguin en aquell.

D'altra banda, es modifica la definició de les rendes del capital mobiliari perquè el seu tractament tributari sigui més clar. En aquest sentit, el concepte de cànon, definit segons la terminologia que recomana l'OCDE, passa a ser considerat com a "altres tipus de renda" i subjecte a tributació per l'impost sobre la renda dels no-residents, tot i que a un tipus més reduït que el general. La raó bàsica de considerar els cànons subjectes a tributació rau en el fet que, en general, constitueixen una despesa deduïble de l'impost sobre societats o de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques del pagador d'aquestes rendes. El principi de neutralitat recomana que hi hagi una tributació mínima sobre aquest tipus de renda per evitar buidar de contingut els impostos que recauen sobre les rendes empresarials dels residents. A més a més, l'exigència de tributació d'aquesta font de renda respecte als no-residents segueix les pautes de tributació en origen que recomana l'OCDE, respecte al repartiment de les potestats de gravar-les a l'estat on es paguen. També s'ha de tenir en compte que aquest impost es minora de la quota tributària que a l'estat de residència corresponent ha de satisfer la persona que percep aquest tipus de renda, fet que no suposa cap cost addicional per al no-resident. Així doncs, aquesta persona ha de veure recuperat l'impost andorrà de la quota impositiva que ha de satisfer a l'estat on resideix.

És important destacar que les adquisicions a títol lucratiu per mortis causa no han de tributar per aquest impost, igual que els guanys patrimonials que es produeixin pel mateix títol, ja que estan tots dos exempts del tribut. També s'han introduït alguns nous casos d'exempció, com ara els relatius als pagaments per pensions, l'obtenció de premis subjectes a la tributació del joc, els guanys procedents de la transmissió de participacions no significatives en entitats andorranes, entenent com a grau de participació significativa el fet que aquesta participació no superi el 25 per cent del capital de l'entitat, tal com recomana l'OCDE, entre d'altres.

Com a darrers punts importants objecte de modificació per aquesta Llei, podem fer menció de la simplificació del tractament dels no-residents que operen a través d'establiment permanent, de la subjecció a l'impost de les retribucions dels administradors i de la introducció d'una reducció general en la determinació de la base de tributació per a les rendes del capital immobiliari, que ja resulten gravades pels impostos comunals i que cal compensar amb aquesta reducció en la base de tributació. En aquest sentit, els lloguers de béns immobles es consideren sempre rendes que s'obtenen sense mediació d'establiment permanent i tributen d'acord amb les regles previstes al capítol V de la Llei.

Aquesta Llei es compon de 22 articles, dues disposicions addicionals i una disposició final.

I. Naturalesa i àmbit d'aplicació de l'impost

ARTICLE 1

NATURALESA I OBJECTE

L'impost sobre la renda dels no-residents fiscals és un tribut de caràcter directe que grava, en els termes que estableix aquesta Llei, la renda obtinguda en el territori del Principat d'Andorra per les persones físiques o jurídiques no residents fiscals en aquest territori.

Comentari

Aquest impost és de caràcter directe, és a dir, es tracta d'un impost que grava directament les fonts de riquesa de l'obligat tributari definit en l'article 4 de la Llei de l'impost.

Encara que l'objecte de tributació d'aquest impost està definit en els articles 8 de la Llei de l'IRNR i següents, s'ha de tenir en compte que, en línies generals, aquest impost grava la renda obtinguda dintre del territori andorrà per persones (físiques o jurídiques) no residents en dit territori.

Com es pot observar, l'IRNR rep la naturalesa d'impost real en lloc de personal (naturalesa pròpia de l'IS i de l'IAE). Concretament, s'entén que un impost té naturalesa real quan els rendiments objecte de tributació són aquells obtinguts pels obligats tributaris únicament en el territori d'aplicació de l'impost.

En aquest sentit, estaran gravats per aquest impost aquells rendiments obtinguts en el territori andorrà pels obligats tributaris de l'impost i en queden exclosos de tributació en concepte d'IRNR la resta de rendiments obtinguts en altres indrets.

Exemple

Un enginyer amb residència fiscal a Espanya es desplaça a un comú del Principat per realitzar avaluacions dels diferents embrancaments d'aigua de la parròquia.

En aquest cas, el professional estarà subjecte a l'IRNR ja que reuneix els requisits per ser considerat obligat tributari segons l'article 4 de la Llei de l'impost (persona física no resident fiscal a Andorra). Addicionalment, en ser un impost de naturalesa real segons l'article 1 de la Llei, l'enginyer hauria d'incloure en la seva base de tributació de l'impost la remuneració obtinguda a Andorra a conseqüència dels serveis prestats en el territori esmentat.

Malgrat això, al seu país d'origen hauria d'estar subjecte al que disposen les normes tributàries que li siguin d'aplicació a l'hora de determinar els rendiments subjectes per l'impost directe que li pertoqui. El més habitual és que aquest professional hagi d'incloure en la seva base de tributació de l'impost directe d'aplicació la totalitat dels rendiments obtinguts (renda mundial).

ARTICLE 2

ÀMBIT D'APLICACIÓ

Aquest impost s'aplica en tot el territori del Principat d'Andorra.

Comentari

L'IRNR és d'aplicació a aquells rendiments obtinguts en territori andorrà per les persones (físiques o jurídiques) considerades obligats tributaris de l'impost.

Quant a la delimitació dels rendiments objecte de tributació per aquest impost, s'ha de tenir en compte el que disposen els articles següents.

ARTICLE 3

TRACTATS I CONVENIS

El que estableix aquesta Llei s'entén sense perjudici del que disposen els tractats i els convenis internacionals que han passat a formar part de l'ordenament intern.

Comentari

L'Estat andorrà es troba en un procediment d'internacionalització i per aquest motiu s'han introduït en l'ordenament jurídic andorrà els impostos directes, l'anàlisi dels quals és objecte d'aquest manual pràctic.

En aquesta mateixa línia, el Govern d'Andorra ha iniciat diversos processos de negociació de CDI, entre els quals destaquen les negociacions amb França i Espanya. En relació amb les negociacions franceses, cal destacar que el mes d'abril de 2013, el Govern d'Andorra va signar amb el govern francès el CDI, que queda pendent, a la data d'edició d'aquest manual pràctic, de la ratificació per part del Parlament francès, així com de la corresponent publicació en els butlletins oficials d'ambdós països.

Una vegada que els processos de negociació esmentats hagin finalitzat i que el text del CDI hagi estat objecte de publicació en els butlletins oficials de cada Estat, aquest text s'integrarà en l'ordenament jurídic andorrà. De manera que a partir d'aquest moment, les disposicions incloses en aquests documents tindran plena eficàcia en territori andorrà i, fins i tot, tenen una posició superior a la normativa interna des d'un punt de vista de jerarquia normativa. És a dir, en cas de contradicció entre el contingut d'una disposició del CDI i el que estableix la normativa andorrana, tindrà prevalença el que disposa el conveni.

Tot i que en l'article 4 de la Llei de l'IRNR s'analitzarà el concepte de l'obligat tributari en profunditat, cal avançar que aquest impost té com a objecte gravar la renda obtinguda en territori andorrà per persones (físiques o jurídiques) no residents en el territori esmentat. De manera que el vessant internacional que té aquest impost és molt elevat i per això la importància especial del paper que juguen els CDI.

En línies generals, les disposicions previstes en aquests CDI delimiten l'Estat on són objecte de tributació els rendiments obtinguts en un Estat pels obligats tributaris residents en un altre Estat diferent del primer. Mitjançant la signatura de CDI, s'intenta evitar que un mateix rendiment estigui subjecte a la tributació interna en dos Estats, l'Estat de residència del perceptor dels rendiments i l'Estat d'origen dels rendiments, és a dir, l'Estat on té la residència el pagador d'aquests rendiments.

Exemple

A efectes merament il·lustratius d'aquest exemple, es pressuposa que Andorra ha firmat un CDI amb els Estats Units. En aquest conveni s'estableix que els rendiments derivats de l'exercici d'una activitat empresarial o professional estaran subjectes a tributació en l'Estat de residència del prestador del servei, és a dir, en l'Estat on el perceptor dels rendiments té la seva residència fiscal.

De manera que en el supòsit d'una empresa nord-americana que presta un servei d'assessoria informàtica a una empresa resident a Andorra, el rendiment obtingut per la primera empresa és objecte de tributació als Estats Units, el país de residència del prestador del servei.

No obstant això, la normativa interna vigent al Principat d'Andorra (la Llei de l'IRNR) estipula que aquest servei ha de ser gravat a Andorra per aquest impost. Davant d'aquesta contradicció, en aplicació del que estableix l'article 3, prevaldria tot allò disposat en el CDI i, per tant, els rendiments obtinguts per l'entitat nord-americana podrien no ser objecte de tributació en territori andorrà.

II. Els obligats tributaris

ARTICLE 4

OBLIGATS TRIBUTARIS

Són obligats tributaris d'aquest impost les persones físiques i les persones jurídiques no residents fiscals al Principat d'Andorra que obtinguin rendes que, d'acord amb aquesta Llei, es consideren generades en aquest territori.

A aquest efecte, es consideren residents fiscals al Principat d'Andorra les persones jurídiques definides a l'article 7 de la Llei de l'impost sobre societats, i les persones físiques definides a l'article 8 de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

Comentari

Abans d'entrar a analitzar el contingut d'aquest article, és necessari recordar que l'IRNR és un impost de naturalesa real. De manera que la Llei de l'IRNR regula l'obligació de contribuir en concepte d'aquest impost per part d'aquelles persones (físiques o jurídiques) no residents fiscals en territori andorrà però que obtenen rendes en el territori esmentat.

En conseqüència, aquells obligats tributaris (persones físiques o jurídiques) que no tinguin la seva residència en territori andorrà i obtinguin rendes en aquest territori no estaran subjectes a l'IS o a l'IAE (segons correspongui) sinó que l'impost que els és d'aplicació és l'IRNR.

Així mateix, s'ha de tenir en compte que seran considerats obligats tributaris aquelles persones no residents fiscals al Principat d'Andorra amb independència de la seva naturalesa jurídica, és a dir, amb independència si són persones físiques o jurídiques.

Per tant, es pot considerar que el condicionant principal per establir que uns rendiments estan subjectes a l'IRNR és que els perceptors no siguin residents fiscals en territori andorrà. D'altra banda, s'hauria de tenir en compte que la tributació d'aquests contribuents es limita exclusivament a les rendes obtingudes en territori andorrà.

➢ Concepte de residència fiscal

Rebran la consideració d'obligats tributaris aquelles persones (físiques o jurídiques) no residents en el Principat d'Andorra que obtinguin rendiments al territori esmentat.

Per tal d'identificar els obligats tributaris per aquest impost és necessari que, prèviament, es determini si aquests obligats tributaris poden ser qualificats residents fiscals a Andorra.

A aquests efectes, l'article 4 de la Llei de l'IRNR estableix que seran d'aplicació els criteris definits en l'article 7 de la Llei de l'IS en cas que l'obligat tributari sigui una persona jurídica i en l'article 8 de la Llei de l'IAE en el supòsit que l'obligat tributari sigui una persona física. En aquest sentit, els autors d'aquest manual ens remetem als nostres comentaris dels articles esmentats per tal d'ampliar el concepte de residència fiscal a Andorra en ambdues situacions.

A continuació, s'adjunta un quadre resum en què s'indica l'impost que és d'aplicació atenent la naturalesa del perceptor del rendiment (persona física o jurídica) així com la seva residència fiscal:

	RESIDENT A ANDORRA	NO RESIDENT A ANDORRA
Persona física	Impost sobre la renda de les activitats econòmiques **IAE (*)(**)**	Impost sobre la renda dels no-residents fiscals **IRNR (*)(**)**
Persona jurídica	Impost sobre societats **IS (***)**	Impost sobre la renda dels no-residents fiscals **IRNR (***)**

(*) Residència fiscal segons l'article 8 de la Llei de l'IAE.

(**) Persona física que realitza el fet generador.

(***) Residència fiscal segons l'article 7 de la Llei de l'IS.

ARTICLE 5

RESPONSABLES

1. Responen solidàriament del deute tributari corresponent als rendiments que hagin satisfet o a les rendes dels béns o els drets el dipòsit o la gestió dels quals tinguin encomanat, respectivament:

a) el pagador dels rendiments meritats en favor dels obligats tributaris que operin sense mediació d'establiment permanent, o

b) el dipositari, el mandatari o el gestor dels béns o dels drets dels obligats tributaris que operin sense mediació d'establiment permanent.

Aquesta responsabilitat no existirà quan es tingui l'obligació de retenir i ingressar al compte a què es refereix l'article 34, sense perjudici de les responsabilitats que derivin de la condició de retenidor.

2. No s'entén que una persona o una entitat satisfà un rendiment quan es limita a efectuar una simple mediació de pagament. S'entén per "simple mediació de pagament" l'abonament d'una quantitat per compte i ordre d'un tercer.

3. No obstant el que preveu l'apartat anterior, són responsables solidàries les persones que gestionin lloguers o drets sobre béns immobles la propietat dels quals sigui de persones no-residents fiscals. Aquesta responsabilitat es limita als lloguers o a les contraprestacions pels drets que gestionen.

4. En el cas del pagador de rendiments meritats sense mediació d'establiment permanent pels obligats tributaris no-residents fiscals, les actuacions del ministeri encarregat de les finances es poden entendre directament amb el responsable, al qual és exigible el deute tributari. El mateix procediment resulta d'aplicació en el cas del dipositari, el mandatari o el gestor de béns o drets dels obligats tributaris no-residents fiscals, no destinats a un establiment permanent.

5. Responen solidàriament de l'ingrés dels deutes tributaris corresponents als establiments permanents dels obligats tributaris no-residents fiscals les persones que, d'acord amb el que estableix l'article 6, siguin els seus representants.

6. Quan la falta d'ingrés del deute tributari de l'obligat tributari no-resident fiscal sigui imputable a accions o omissions de les persones a les quals aquest precepte considera responsables, el seu comportament pot ser objecte de les sancions corresponents, de manera que es pot exigir al responsable, juntament amb el deute tributari corresponent al no-resident fiscal, la sanció que correspongui.

7. L'exigència de responsabilitat prevista en aquest article requereix un acte administratiu previ de declaració d'incompliment de l'obligat tributari, que ha de ser notificat en la forma que preveu l'article 55 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

Comentari

Del text de l'article 4 de la Llei de l'IRNR es desprèn que els obligats tributaris són persones (físiques o jurídiques) no residents, des d'un punt de vista fiscal, en territori andorrà. De manera que la majoria dels obligats tributaris per aquest impost no seran fàcilment localitzables per part de l'Administració tributària andorrana. Per aquest motiu i amb una finalitat de control i verificació que les obligacions fiscals derivades del text d'aquesta Llei siguin degudament complertes per part dels obligats tributaris d'aquest impost, la Llei ha definit quines són les persones que reben la consideració de responsables tributaris als efectes de l'IRNR.

Específicament, aquest article de l'impost especifica quines són les persones responsables de l'ingrés del deute tributari davant l'Administració. En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que aquestes persones reben la consideració de responsables solidaris, de manera que l'Administració tributària té potestat per dirigir-se de forma indistinta tant a l'obligat tributari (definit en l'article 4 de la Llei de l'IRNR) com a les persones qualificades de responsables segons l'article 5 de la Llei de l'IRNR.

➢ Responsables solidaris

Com a regla general, reben la consideració de responsables solidaris del deute tributari les persones següents:

✓ El pagador dels rendiments meritats en favor dels obligats tributaris que operin sense mediació d'un EP.

En aquest sentit, rebrà la consideració de responsable solidari la persona que efectuï el pagament a l'obligat tributari dels rendiments obtinguts a Andorra. Així mateix, per poder rebre la consideració de responsable solidari és necessari que el pagador dels rendiments esmentats tingui la consideració de resident fiscal en territori andorrà.

S'ha de tenir en compte que aquesta responsabilitat solidària únicament serà d'aplicació en cas que l'obligat tributari actuï a Andorra sense un EP. En cas contrari, el pagador dels rendiments satisfets a l'EP no serà responsable solidari del deute de l'IRNR meritat per l'obligat tributari. Aquesta diferenciació està motivada pel fet que si l'obligat tributari obté rendiments a Andorra a través d'un EP, aquest està establert a Andorra, i l'Administració disposa del representant de l'EP per poder dirigir la seva reclamació del deute tributari.

Exemple

Una societat andorrana contracta una empresa de serveis de consultoria estrangera per portar a terme un estudi de mercat, i percep aquesta darrera uns honoraris de 30.000 euros.

Com es veurà més endavant, l'obligat tributari (l'empresa de consultoria estrangera) té un deute tributari en concepte de l'IRNR per import de 3.000 euros:

$$BT = 30.000\ € \times 10\% = 3.000\ €$$

En aquest sentit, l'empresari andorrà (com a pagador) serà considerat responsable solidari del deute per aquest impost de l'obligat tributari. De manera que si l'empresa estrangera de consultoria no ingressa el deute, l'Administració tributària podria exigir a l'empresa andorrana que hi respongui com a responsable solidari.

✓ El dipositari, el mandatari o el gestor dels béns o dels drets dels obligats tributaris que operin sense mediació d'un EP.

Addicionalment, reben també la consideració de responsables solidaris el dipositari, el mandatari o el gestor dels béns o drets que generin rendiments en territori andorrà i sempre que l'obligat tributari actuï a Andorra sense un EP.

Així mateix, pel que fa a l'objecte de la responsabilitat, cal tenir en compte que aquests responsables solidaris podrien respondre davant de l'Administració tributària dels deutes tributaris meritats en concepte de l'IRNR.

➢ Exclusió de la responsabilitat solidària

Addicionalment, s'ha de tenir en compte que no existirà responsabilitat solidària en els casos en què hi hagi l'obligació de retenir o practicar l'ingrés a compte en virtut del que estableix l'article 34, sense perjudici de la responsabilitat que es derivi de la condició de retenidor.

Així mateix, l'apartat segon de l'article 5 de la Llei especifica que a efectes de la consideració de responsabilitat, s'entén que una persona o entitat no satisfà un rendiment, a efectes de delimitar la responsabilitat solidària, quan aquesta persona o entitat es limita a efectuar una simple mediació de pagament.

La Llei estableix que s'entén per simple mediació de pagament l'abonament d'una quantitat per compte i ordre d'un tercer.

➢ Exempcions a l'exclusió de la responsabilitat solidària

L'apartat 3 de l'article 5 de la Llei de l'IRNR estableix que, malgrat el que es preveu en l'apartat 2 d'aquest article, seran responsables solidaris les persones que gestionin lloguers o drets sobre béns immobles la propietat dels quals correspongui a persones no residents fiscals a Andorra.

➢ Actuacions del ministeri de Finances

Atenent allò disposat anteriorment, el pagador dels rendiments satisfets a la persona o entitat no resident a Andorra té la consideració de responsable solidari. En conseqüència, el personal del ministeri de Finances està facultat per posar-se en contacte directament amb el responsable solidari amb la finalitat d'exigir-li l'import del deute tributari pendent en concepte de l'IRNR.

En tenir la qualificació de responsables solidaris, l'Administració tributària pot dirigir-se directament al responsable per tal de reclamar-li el deute tributari sense que sigui necessari que l'Administració hagi reclamat prèviament aquest deute a l'obligat tributari.

D'altra banda, en ser responsable solidari també és possible que sigui el destinatari de les notificacions emeses per part de l'Administració en relació amb l'IRNR. Atès que l'obligat tributari és no-resident fiscal a Andorra, podria succeir que l'Administració no disposi d'un domicili o dades de contacte actualitzades de l'obligat tributari per poder notificar-li correctament els requeriments que corresponguin. Davant aquesta situació, és possible que les notificacions es dirigeixin directament contra el responsable solidari, amb la qual cosa s'assegura l'Administració una resposta al seu requeriment.

Aquesta mateixa facultat és d'aplicació en el cas del dipositari, mandatari o gestor de béns o drets dels obligats tributaris no residents fiscals.

En aquest sentit, cal recordar que aquesta figura del responsable solidari és d'aplicació únicament en cas que l'obligat tributari actuï en el territori d'aplicació de l'impost sense un EP.

➢ Responsabilitat solidària en EP

L'apartat cinquè de l'article 5 de la Llei de l'IRNR preveu qui rebrà la consideració de responsable solidari del deute tributari en els casos en què l'obligat tributari actuï mitjançant un EP.

Davant aquests casos, reben la qualificació de responsables solidaris els representants fiscals nomenats pels EP en compliment del que disposa l'article 6 de la Llei de l'IRNR.

Encara que el concepte de representant fiscal s'analitza amb profunditat en els comentaris relatius a dit article, ens agradaria fer un petit incís sobre aquest concepte per tal de facilitar al lector la comprensió d'aquest apartat cinquè de l'article 5.

Concretament, l'article 6 de la Llei de l'IRNR estableix l'obligació per part de l'obligat tributari no-resident fiscal a Andorra de nomenar un representant fiscal amb la finalitat que el representi davant l'Administració tributària. En aquest punt, ens remetem als comentaris sobre l'article 6 d'aquest manual pràctic per tal d'aprofundir en aquest concepte.

➢ Règim sancionador

El personal del ministeri de Finances estaria facultat per iniciar el procediment sancionador corresponent quan l'incompliment de les obligacions tributàries previstes en la Llei de l'IRNR sigui conseqüència d'accions o omissions de les persones qualificades com a responsables solidaris.

És a dir, en cas que la falta d'ingrés del deute tributari en concepte de l'IRNR sigui imputable a l'acció o omissió de les persones qualificades com a responsables solidaris, aquest comportament serà susceptible de ser sancionat.

Davant aquestes situacions, el responsable solidari haurà d'ingressar a l'Administració tributària la sanció imposada pel ministeri de Finances juntament amb el deute tributari en concepte d'IRNR que s'ha ingressat en temps i forma. Si bé el text de la norma no fa una menció específica al tractament dels interessos de demora en aquest tipus de situació, els autors d'aquest manual pràctic entenem que l'import del deute tributari en concepte de l'IRNR estaria format per la quota deixada d'ingressar juntament amb els interessos meritats.

➢ Sistema de notificacions

Per últim, en cas que finalment l'Administració tributària hagi d'exigir al responsable solidari l'ingrés del deute tributari, és imprescindible que l'Administració emeti un acte administratiu previ a la declaració d'incompliment de l'obligat tributari.

Aquest acte administratiu ha de ser notificat als interessats segons les normes de notificació previstes per la Llei de bases de l'ordenament tributari.

ARTICLE 6

REPRESENTANTS DELS OBLIGATS TRIBUTARIS NO-RESIDENTS FISCALS

1. Els obligats tributaris no residents fiscals estan obligats a nomenar una persona física o jurídica amb residència a Andorra, perquè els representi davant el ministeri encarregat de les finances en relació amb les seves obligacions per aquest impost quan obtinguin rendes mitjançant establiment permanent o quan, atesa la quantia o les característiques de la renda obtinguda en el territori andorrà per l'obligat tributari, ho requereixi així el ministeri encarregat de les finances.

2. L'obligat tributari no resident fiscal, o el seu representant, estan obligats a comunicar al ministeri encarregat de les finances el nomenament, degudament acreditat, en el termini d'un mes a partir de la data d'aquest nomenament. Quan sigui a requeriment del ministeri encarregat de les finances, el nomenament s'ha de fer i comunicar en el termini d'un mes a partir de la notificació d'aquesta obligació. La comunicació s'ha d'acompanyar de l'acceptació expressa del representant.

3. En el cas d'incompliment de l'obligació de nomenament que estableix l'apartat anterior, el ministeri encarregat de les finances pot considerar representant de l'establiment permanent qui figuri com a tal en el Registre de Societats Mercantils o, si no n'hi ha, els que estiguin facultats per contractar en nom de l'obligat tributari no resident fiscal.

Comentari

En cas que els obligats tributaris no-residents fiscals desenvolupin la seva activitat en territori andorrà a través

d'un EP, tenen l'obligació de nomenar un representant fiscal. Aquest representant fiscal pot ser tant una persona física com una persona jurídica, però en ambdós casos ha de ser resident fiscal a Andorra. Els autors d'aquest manual pràctic ens remetem als nostres comentaris de l'article 11 per a la definició d'EP.

La funció principal d'aquest representant fiscal és representar davant del ministeri de Finances l'obligat tributari respecte del compliment de les seves obligacions tributàries envers aquest impost.

Addicionalment, l'obligat tributari de l'IRNR estarà obligat a nomenar un representant fiscal en territori andorrà en aquells casos en què el ministeri de Finances així ho exigeixi.

➢ Obligació de comunicació

L'obligat tributari o bé el seu representant fiscal tenen l'obligació de comunicar al ministeri de Finances el nomenament del representant fiscal. Per tal de poder complir aquesta obligació de comunicació, la Llei de l'IRNR atorga un termini d'un mes, computat des de la data en què es va produir el nomenament esmentat.

D'altra banda, aquest termini per comunicar el nomenament del representant fiscal també és d'un mes en el supòsit en què el nomenament del representant fiscal sigui conseqüència d'un requeriment del ministeri de Finances. En aquest cas, el termini d'un mes es computarà a partir de la notificació a l'obligat tributari d'aquesta obligació.

Per últim, s'ha de tenir en compte que aquesta comunicació del representant fiscal s'ha de presentar juntament amb l'acceptació expressa per part seva.

✓ **Contingut de la comunicació**

L'article 3 del Reglament de l'IRNR estableix que aquesta comunicació s'ha de presentar per escrit a través de l'ompliment del formulari 001-L, que s'haurà de presentar davant de Govern en el termini establert per la Llei. En particular, la designació del representant fiscal ha d'incloure la informació següent:

CONTINGUT DEL NOMENAMENT DEL REPRESENTANT FISCAL

- Els noms i les adreces de l'obligat tributari no resident fiscal i del representant fiscal;
- L'acceptació del nomenament per part del representant fiscal;
- El compromís per part del representant de complir les formalitats i els deures tributaris relatius a l'impost sobre la renda de no-residents fiscals, o que es puguin derivar d'altres impostos d'àmbit estatal o comunal, si escau;
- La data a partir de la qual entra en vigor la representació i, si escau, la durada de la mateixa.

➢ Incompliment de l'obligació de nomenar un representat fiscal

En cas que l'obligat tributari no compleixi l'obligació de nomenar un representant fiscal, segons el que s'ha establert anteriorment, el ministeri de Finances podrà considerar que el representant fiscal de l'EP serà el mateix representant que figuri en el Registre de Societats Mercantils.

➢ Revocació del nomenament del representant fiscal

L'article 4 del Reglament de l'IRNR estableix la possibilitat que l'obligat tributari substitueixi el representant fiscal, revocant-lo i procedint a nomenar-ne un de nou.

Aquesta revocació pot tenir l'origen, o bé en una decisió presa directament per l'obligat tributari o bé perquè el mateix representant fiscal decideixi renunciar a aquest càrrec.

En ambdós casos, s'haurà de presentar davant el ministeri de Finances la comunicació de la revocació o de la renúncia del nomenament del representant fiscal, a través del formulari 001-M.

A continuació es mostren els models que cal utilitzar per al nomenament i la revocació del representant fiscal:

➢ Número 001-L: nomenament del representant fiscal

Nomenament del representant fiscal

1. Designació per part de l'obligat tributari

El sotasignant, MARIA JIMENEZ GARCIA

actuant en qualitat de ADMINISTRADORA DE LA SOCIETAT INVERSORS PIRINEU, SA

amb domicili a C. DEL PI NÚM. 9, BARCELONA, ESPANYA, i núm. d'identificació fiscal del país d'origen 12345678A

DESIGNO

en qualitat de representant fiscal, el sr./sra. BORJA LLORENS MANRESA,

la raó social (si escau) .....,

amb domicili a BONAVENTURA ARMENGOL NÚM.10, i núm. de NRT[1] F-123456-A

➢ Número 001-M: revocació del representant fiscal

Revocació del representant fiscal

1. Revocació per part de l'obligat tributari

El sotasignant, MARIA JIMENEZ GARCIA

actuant en qualitat de ADMINISTRADORA DE LA SOCIETAT INVERSORS PIRINEU, SA

amb domicili a C. DEL PI NÚM. 9, BARCELONA, ESPANYA, i núm. d'identificació fiscal del país d'origen 12345678A

REVOCO

en qualitat de representant fiscal, el sr./sra. BORJA LLORENS MANRESA,

la raó social (si escau) .....,

amb domicili a BONAVENTURA ARMENGOL NÚM.10, i núm. de NRT[1] F-123456-A

Vegeu els annexos 3 i 4.

ARTICLE 7

DOMICILI FISCAL

1. Els obligats tributaris no-residents fiscals en el territori andorrà tenen el seu domicili fiscal, a l'efecte del compliment de les seves obligacions tributàries, a Andorra:

a) Quan operin a Andorra a través d'un establiment permanent, al lloc on radiqui la gestió administrativa efectiva i la direcció de l'empresa en el territori andorrà.

b) Quan obtinguin rendes derivades de béns immobles, en el domicili fiscal del representant i, si no n'hi ha, al lloc de situació de l'immoble corresponent.

c) En els casos restants, en el domicili fiscal del representant o, si no n'hi ha, en el del retenidor o el del responsable solidari.

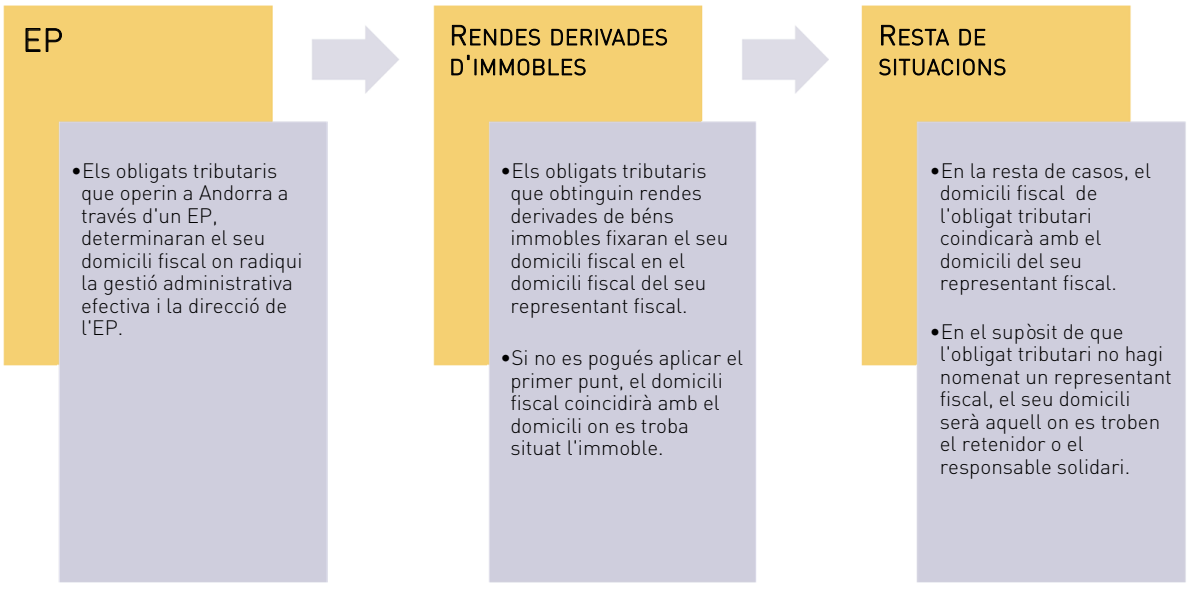
2. Quan no s'hagués designat representant, les notificacions practicades en el domicili fiscal del responsable solidari i del retenidor tenen el mateix valor i produeixen efectes iguals que si s'haguessin practicat directament a l'obligat tributari. La mateixa validesa, a falta de designació de representant per persones o entitats no-residents fiscals i a falta de responsable solidari, tenen les notificacions que es puguin practicar en qualsevol dels immobles de la seva titularitat.

3. Qualsevol canvi de domicili fiscal per part de l'obligat tributari no-resident fiscal ha de ser comunicat al ministeri encarregat de les finances, d'acord amb el que preveu l'article 23 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

Comentari

Tot i que l'obligat tributari no sigui resident fiscal a Andorra, l'article 7 de la Llei de l'IRNR estableix l'obligació de consignar un domicili fiscal en territori andorrà per tal de poder donar compliment de les seves obligacions tributàries.

Als efectes de la Llei, el domicili fiscal de l'obligat tributari es determinarà en funció de les regles següents:



De la mateixa manera que els obligats tributaris tenen l'obligació d'informar l'Administració tributària sobre el seu domicili fiscal, també hauran de ser objecte de comunicació els canvis de domicili.

Un dels motius pels quals l'obligat tributari ha de comunicar a l'Administració un domicili fiscal és que l'Administració tingui un lloc on poder lliurar-li les notificacions tributàries. En aquest sentit, en cas que no s'hagués nomenat un representant fiscal, les notificacions efectuades en el domicili del responsable solidari o del retenidor tindran els mateixos efectes que si s'haguessin lliurat directament a l'obligat tributari.

És a dir, davant una notificació lliurada al responsable solidari o al retenidor, l'obligat tributari no pot al·legar davant l'Administració tributària que no ha estat degudament notificat i, per tant, que no és coneixedor del contingut de la notificació esmentada.

III. Rendes sotmeses a gravamen i formes de subjecció

ARTICLE 8

FET GENERADOR

1. Constitueix el fet generador l'obtenció de rendes, dineràries o en espècie, en el territori d'Andorra, per part dels obligats tributaris d'aquest impost, de conformitat amb el que s'estableix als articles següents.

2. No estan subjectes a aquest impost els interessos i altres rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis a què es refereix l'Acord entre el Principat d'Andorra i la Comunitat Europea relatiu a l'establiment de mesures equivalents a les previstes a la Directiva 2003/48/CE del Consell en matèria de fiscalitat dels rendiments de l'estalvi en forma de pagaments d'interessos, aprovat per la Llei 11/2005, del 13 de juny.

3. Tampoc no estan subjectes a aquest impost els guanys de capital derivats de la transmissió de béns immobles o drets sobre aquests béns per part de persones no residents fiscals que actuïn sense mediació d'establiment permanent, sempre que estiguin subjectes a l'impost regulat per la Llei 21/2006, del 14 de desembre, de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries.

4. Es presumeixen retribuïdes, llevat de prova en contrari, les prestacions o les cessions de béns, drets i serveis susceptibles de generar rendes subjectes a aquest impost.

Comentari

El fet generador és un element essencial de l'impost, que determina la tipologia i la naturalesa dels rendiments obtinguts pels obligats tributaris que estaran gravats per cada un dels impostos en vigor.

En el cas de l'IRNR, el fet generador de l'impost es correspon amb les rendes obtingudes en territori andorrà per persones físiques o jurídiques que no tenen la seva residència fiscal al Principat d'Andorra. Cal recordar que són objecte de tributació únicament aquells rendiments obtinguts pels obligats tributaris dins del territori andorrà (naturalesa real de l'IRNR).

En aquest sentit, per poder considerar que uns rendiments obtinguts per l'obligat tributari estan subjectes a l'impost, s'ha de considerar el que preveuen els articles següents en relació amb els rendiments subjectes, no subjectes i

exempts de l'IRNR. Així mateix, hem de remarcar que la mateixa Llei admet la possibilitat que aquests rendiments subjectes a aquest impost puguin ser tant rendiments dineraris com en espècie.

Així mateix, la Llei de l'IRNR, en l'apartat 4 de l'article 8, estableix que es presumeixen com a retribuïdes les prestacions o les cessions de béns, drets i serveis desenvolupades per persones (físiques o jurídiques) no residents en territori andorrà dutes a terme a Andorra. Aquesta presumpció implica que aquelles prestacions o cessions de béns, drets i serveis realitzades de forma gratuïta constitueixen un fet generador de l'impost i que s'han de valorar aquestes transaccions a valor de mercat.

➢ Operacions no subjectes a l'IRNR

L'article 8 de la Llei de l'IRNR, en els apartats segon i tercer, estableix dos supòsits que queden exclosos de la consideració del fet generador de l'impost esmentat:

✓ No estan subjectes a l'IRNR els interessos i altres rendiments obtinguts per la cessió a tercers de capitals propis a què es refereix l'Acord entre el Principat d'Andorra i la Comunitat Europea aprovat per la Llei 11/2005, del 13 de juny.

✓ No constitueixen el fet generador de l'IRNR els rendiments obtinguts per l'obligat tributari a conseqüència de les transmissions de béns immobles o drets sobre aquest tipus de béns.

Aquesta exclusió del fet generador únicament és d'aplicació en aquells casos en què l'obligat tributari actuï en el territori d'aplicació de l'impost sense un EP i sempre que aquests rendiments siguin objecte de tributació per l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries.

➢ Presumpció de rendes

Per últim, l'apartat 4 d'aquest article 8 preveu que, des d'un punt de vista de l'IRNR, es presumeix que estan retribuïdes les prestacions o les cessions de béns, drets i serveis susceptibles de generar rendes subjectes a l'IRNR.

En aquest sentit, en cas que aquest tipus de transaccions es portin a terme de forma gratuïta, l'obligat tributari haurà d'ingressar l'impost meritat per aquest concepte sobre la base del seu valor de mercat.

S'ha de tenir en compte que recau sobre l'obligat tributari l'obligació d'acreditar la valoració donada a les transaccions a les quals és d'aplicació aquesta presumpció.

ARTICLE 9

RENDES OBTINGUDES EN TERRITORI ANDORRÀ

1. Es consideren rendes obtingudes en territori andorrà les provinents d'activitats desenvolupades dins del territori esmentat, les que procedeixin de béns situats a Andorra o les que provinguin de drets exercitables o utilitzables al Principat.

2. En particular, es consideren rendes obtingudes en el territori andorrà totes aquelles que siguin satisfetes per persones jurídiques residents a Andorra, o per persones físiques, que siguin empresaris o professionals residents a Andorra; excepte que les rendes corresponguin a drets o prestacions contractades, realitzades i utilitzades fora del territori andorrà.

Comentari

Constitueixen el fet generador de l'impost els rendiments derivats de la realització de les activitats incloses en la definició de l'article 8 de la Llei sempre que aquestes activitats es desenvolupin dintre el territori d'aplicació de l'impost.

Així mateix, reben la consideració de rendiments obtinguts en territori andorrà aquells derivats dels béns situats en territori andorrà, així com dels drets que siguin exercitables o utilitzables en el territori esmentat.

En particular, la Llei de l'IRNR considera que són rendes obtingudes a Andorra totes aquelles que siguin satisfetes per persones jurídiques o per persones físiques, sempre que tinguin la consideració d'empresaris o professionals, residents a Andorra en ambdós casos.

Malgrat això, no es consideraran rendes obtingudes a Andorra aquelles que es derivin de drets o prestacions contractades, realitzades i utilitzades fora del territori andorrà. De manera que, un servei prestat per un no-resident a Andorra no serà objecte de tributació a efectes d'aquest impost en el supòsit que aquestes contraprestacions pagades per una persona (física o jurídica) resident a Andorra no siguin resultat d'una activitat contractada, realitzada i utilitzada dins del territori andorrà.

Exemple

Una societat andorrana dedicada a l'oci vol realitzar una formació a Espanya pels seus directius.

Tenint en compte que aquest servei es contracta, utilitza i es realitza fora d'Andorra no es considerarien rendes obtingudes a Andorra i quedarien excloses de tributació en concepte d'IRNR.

ARTICLE 10

REGLES DE TRIBUTACIÓ

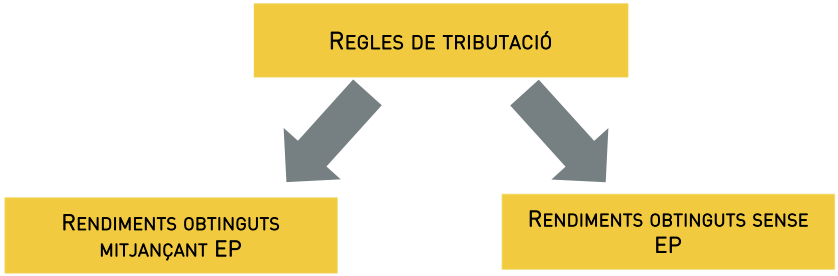
Els obligats tributaris d'aquest impost seguiran les següents regles de tributació:

1. Quan la renda s'obtingui mitjançant un establiment permanent a Andorra, tributarà per la totalitat de la renda atribuïble a l'establiment permanent, amb independència del lloc d'obtenció de la mateixa.

2. Quan la renda s'obtingui sense establiment permanent a Andorra, tributarà de forma individual i separada per cadascuna de les rendes que s'obtenen.

Comentari

Les regles per determinar la base de tributació, als efectes de l'IRNR, dependran de l'origen dels rendiments obtinguts per l'obligat tributari:



✓ Si l'obligat tributari obté una renda a Andorra **mitjançant un EP**, la seva base de tributació es correspondrà amb la totalitat de la renda atribuïble a l'EP.

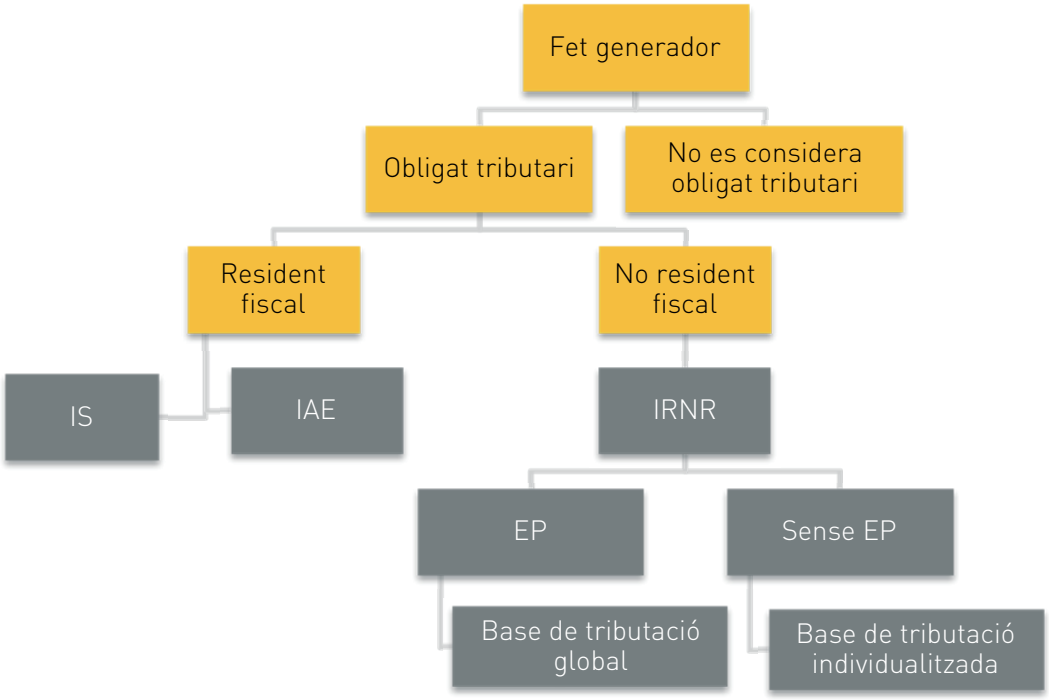
Davant aquestes situacions, l'obligat tributari consignarà com a base de tributació la totalitat de la renda obtinguda per l'EP. Com es veurà en els nostres comentaris de l'article 11 de la Llei de l'IRNR, s'hauran de tenir en compte tant els ingressos com les despeses generades per l'EP de referència.

✓ En cas que l'obligat tributari obtingui uns rendiments **sense EP**, la seva base de tributació es correspondrà amb cadascuna de les rendes que s'obtinguin.

En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que el contribuent tributarà de forma separada i individualitzada per a cadascuna de les rendes obtingudes a Andorra.

És a dir, si durant un exercici fiscal, un professional resident a Espanya presta diversos serveis d'assessorament a entitats establertes a Andorra sense tenir un EP al territori esmentat, aquest professional haurà de tributar de forma separada i individualitzada per a cadascuna de les rendes derivades dels serveis prestats a Andorra, és a dir (en línies generals) per cadascuna de les factures emeses pel no-resident fiscal.

Per a més detall, a continuació s'adjunta un resum del funcionament de l'IRNR:



Sense perjudici que més endavant s'aprofundirà en el mètode de determinació de la base de tributació de l'IRNR en cadascun dels supòsits indicats anteriorment, a continuació es mostra un exemple de determinació de les quotes de tributació de l'IRNR:

Exemple de rendes obtingudes amb EP

Una empresa espanyola que disposa d'un EP al Principat d'Andorra es dedica al subministrament de serveis informàtics. Durant l'exercici 2013, l'import percebut per aquest EP en concepte de serveis informàtics és de 18.750 euros i les seves despeses de personal i subministraments han estat de 10.000 euros.

La liquidació d'aquest EP en concepte de l'IRNR es mostra a continuació:

LIQUIDACIÓ IRNR- EP	
Ingressos	18.750 €
Despeses	(10.000 €)
Resultat comptable	**8.750 €**
+/- Diferències temporals	-
+/- Diferències permanents	-
Base de tributació	**8.750 €**
Tipus impositiu	10%
Quota de tributació	**875 €**

Cal precisar que, atès que aquest obligat tributari disposa d'un EP a Andorra, s'hauria de determinar la seva base de tributació tenint en compte la totalitat dels rendiments obtinguts en dit territori durant el període impositiu 2013, juntament amb les despeses que rebin la consideració de fiscalment deduïbles.

A diferència de les rendes obtingudes sense EP, en el cas d'EP funciona com una societat, en què s'han d'identificar els ingressos i les despeses. En canvi, com veurem a continuació, els obligats tributaris que actuen a Andorra sense EP només inclouen en la seva base de tributació els imports consignats en les factures emeses als clients andorrans.

Exemple de rendes obtingudes sense EP

Un professor de música de Barcelona és contractat per impartir classes de violí a l'Institut de Música d'Andorra la Vella per a la segona setmana de gener de 2013. Per les classes impartides a l'Institut de Música d'Andorra la Vella ha percebut 2.500 euros.

Així mateix, a final de novembre de 2013, el mateix professor participa en un concert per als alumnes de l'Escola de Música de les Valls del Nord. Per la seva participació en el concert, el professor rep 5.000 euros.

La base de tributació del professor de música en concepte de l'IRNR de l'exercici 2013 es presenta tot seguit:

LIQUIDACIÓ IRNR - SENSE EP			
Liquidació IRNR - Gener 2013		Liquidació IRNR - Novembre 2013	
Total ingressos	2.500 €	Total ingressos	5.000 €
Base de tributació	2.500 €	Base de tributació	5.000 €
Tipus impositiu	10%	Tipus impositiu	10%
Quota de tributació	**250 €**	**Quota de tributació**	**500 €**

S'ha de tenir en compte que els serveis prestats per aquest professor de música s'han realitzat sense un EP. De manera que les rendes obtingudes al Principat d'Andorra (2.500 euros al gener i 5.000 euros al novembre) haurien de tributar de forma individual i separada en concepte d'IRNR. Això implica que el professor hauria de presentar una liquidació de l'impost per a cada renda obtinguda, és a dir, la corresponent al mes de gener i al mes de novembre.

➤ **Aspectes per remarcar**

Els comentaris d'aquest article s'han d'analitzar conjuntament amb aquells relatius als articles 34 i 35 de la Llei de l'IRNR. En aquest punt, ens remetem als nostres comentaris de dits articles per a una anàlisi en més profunditat.

En particular, aquests articles tenen una importància especial en el cas dels rendiments obtinguts sense EP. Davant aquests supòsits, el pagador resident a Andorra té la consideració de responsable solidari del pagament de l'IRNR, com també té l'obligació de practicar la retenció corresponent. De manera que l'obligat tributari no hauria de presentar la declaració de l'IRNR, ja que l'obligació d'ingressar la quota de l'impost recau (en ser responsable solidari) en la figura del retenidor.

Així mateix, cal remarcar que al Principat d'Andorra, la liquidació dels impostos dels no-residents fiscals sense EP es realitza trimestralment; és a dir, els mesos de gener, abril, juliol i octubre es liquiden els impostos del trimestre al mes vençut.

En canvi, en disposar d'un EP, es realitzarà una liquidació durant el mes de juliol juntament amb el corresponent pagament a compte al mes de setembre.

ARTICLE 11

RENDES ATRIBUÏBLES A UN ESTABLIMENT PERMANENT

1. S'entén obtinguda a Andorra la renda d'activitats econòmiques quan aquesta renda resulti atribuïble a un establiment permanent ubicat a Andorra.

2. S'entén que una persona física o una entitat no-resident fiscal opera mitjançant establiment permanent en el territori andorrà quan, per qualsevol títol, disposi en aquest territori, de manera continuada o habitual, d'un lloc fix de negocis de qualsevol índole, mitjançant el qual l'entitat duu a terme tota o part de la seva activitat. En particular, s'entén que constitueixen establiment permanent:

a) les seus de direcció,

b) les sucursals,

c) les oficines,

d) les fàbriques,

e) els tallers, els magatzems, les botigues i altres establiments similars,

f) les mines, les canteres, les explotacions agrícoles, forestals o pecuàries, o qualsevol altre lloc d'exploració o extracció de recursos naturals, i

g) les obres de construcció, instal·lació o muntatge, la durada de les quals excedeixi els dotze mesos.

3. No obstant les disposicions de l'apartat anterior, es considera que l'expressió "establiment permanent" no inclou:

a) la utilització d'instal·lacions amb l'única finalitat d'emmagatzemar, exposar o lliurar béns o mercaderies que pertanyen a l'empresa;

b) el manteniment d'un dipòsit de béns o mercaderies que pertanyen a l'empresa amb l'única finalitat d'emmagatzemar-les, exposar-les o lliurar-les;

c) el manteniment d'un dipòsit de béns o mercaderies que pertanyen a l'empresa amb l'única finalitat que siguin transformades per una altra empresa;

d) el manteniment d'un lloc fix de negocis amb l'única finalitat de comprar béns o mercaderies o de recollir informació per a l'empresa;

e) el manteniment d'un lloc fix de negocis amb l'única finalitat de realitzar per a l'empresa qualsevol altra activitat de caràcter auxiliar o preparatori;

f) el manteniment d'un lloc fix de negocis amb l'única finalitat de realitzar qualsevol combinació de les activitats esmentades en les lletres anteriors, a condició que el conjunt de l'activitat del lloc fix de negocis que resulti d'aquesta combinació conservi el seu caràcter auxiliar o preparatori.

4. No obstant el disposat en els apartats anteriors, quan una persona diferent d'un agent independent actuï per compte d'una empresa i ostenti i exerceixi habitualment a Andorra poders que la facultin per concloure contractes en nom de l'empresa, es considerarà que aquesta empresa té un establiment permanent en aquest territori.

5. No es considera que una empresa té un establiment permanent a Andorra, pel simple fet que realitzi les seves activitats dins el territori andorrà per mitjà d'un corredor, un comissionista general o qualsevol altre agent independent, sempre que les esmentades persones actuïn dins del marc ordinari de la seva activitat.

6. El fet que una societat resident fiscal en un Estat tercer controli o sigui controlada per una societat resident d'Andorra o que realitzi activitats empresarials en territori andorrà (ja sigui per mitjà d'establiment permanent o d'altra manera), no converteix per si sol a qualsevol d'aquestes societats en establiment permanent de l'altra.

7. Les rendes procedents de lloguers o de cessions d'ús de béns immobles no s'entenen obtingudes mitjançant establiment permanent i tributen de forma separada d'acord amb les regles previstes en el capítol V d'aquesta Llei.

Comentari

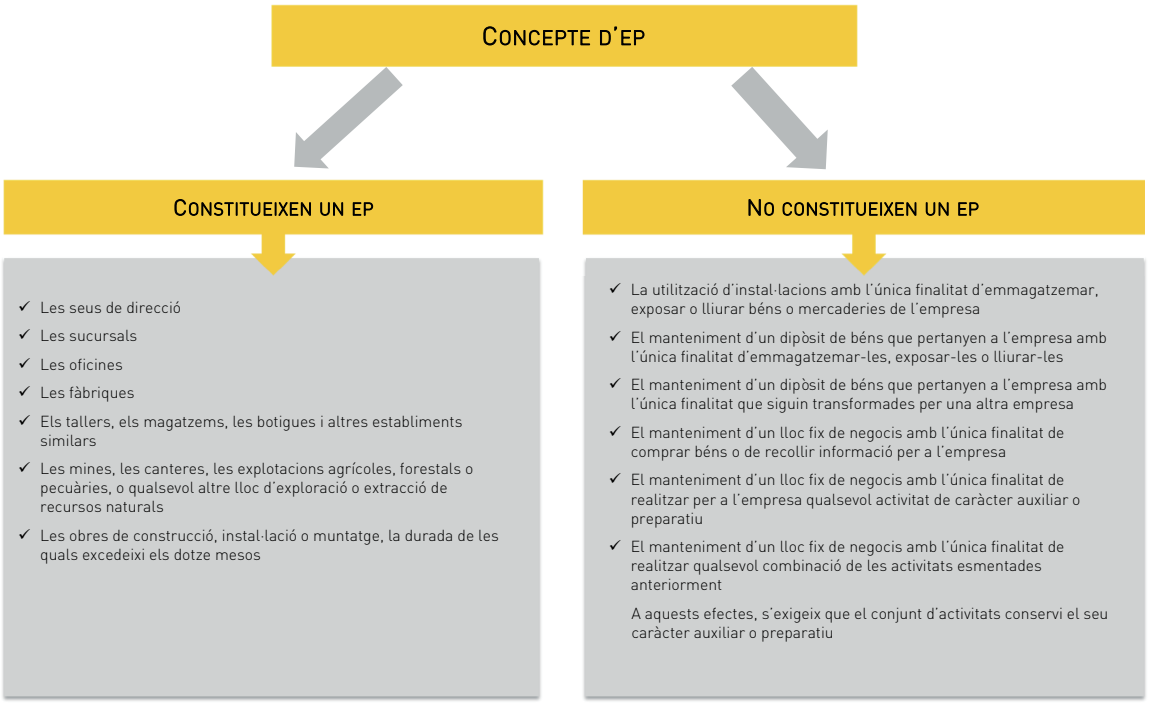
L'article 11 de la Llei de l'IRNR estableix que la determinació de la renda objecte de tributació a efectes de l'impost dependrà si l'obligat tributari disposa d'un EP a Andorra o no. Per aquest motiu, el primer pas que cal seguir a l'hora de determinar la renda objecte de tributació és analitzar si l'obligat tributari (no-resident) realitza la seva activitat mitjançant un EP.

➢ Concepte d'EP

En línies generals, s'entén que una persona (física o jurídica) no resident a Andorra actua mitjançant un EP sempre que disposi en l'esmentat territori d'un lloc fix de negocis de qualsevol índole, a través del qual l'entitat duu a terme tota o part de la seva activitat.

En particular, s'ha de tenir en compte que per concloure que un obligat tributari actua a través d'un EP no és un element únic i decisiu el fet que aquest lloc fix de negoci sigui propietat de l'obligat tributari, ja que pot ser que el negoci es materialitzi a través d'altres tipus de drets (com l'arrendament, per exemple).

Seguidament, s'analitzaran aquelles situacions en què la mateixa Llei de l'IRNR estableix que es constitueix un EP com també aquelles que queden excloses de dita consideració:



➢ Definició de l'agent com a EP

Es considerarà que l'obligat tributari no-resident actua a través d'un EP en cas que en territori andorrà hi hagi una persona que actuï per compte seu. A aquests efectes, és necessari que aquesta persona ostenti poders suficients que la facultin per poder concloure contractes en nom i representació de l'obligat tributari.

En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que el fet de donar-se aquesta circumstància implica que l'obligat tributari actua a Andorra a través d'un EP, encara que no es reuneixin els requisits indicats anteriorment respecte d'un lloc fix de negoci.

Aquesta regla no és d'aplicació en cas que l'obligat tributari actuï a Andorra mitjançant un corredor, comissionista o un altre agent independent sempre que actuïn dintre del marc de la seva activitat pròpia de mediació.

En aquests darrers casos, s'ha de tenir en compte que, en línies generals, aquestes figures no ostenten poders suficients per representar i vincular l'obligat tributari vers tercers. Per aquest motiu, no constitueix un EP el fet que la persona (física o jurídica) no resident gaudeixi dels serveis d'un comissionista o un agent independent.

➢ Entitats del grup

L'article 11 de la Llei de l'IRNR, en l'apartat sisè, estableix que el fet que una entitat resident fiscal en un Estat diferent a Andorra exerceixi un control o sigui controlada per una entitat resident en territori andorrà no implica que actuï mitjançant un EP.

Tot i això, aquest mateix article estableix que no constitueix un EP el fet que una entitat no resident a Andorra desenvolupi diversos serveis en territori andorrà pel simple fet que ambdues entitats tinguin una relació de domini.

➢ Rendiments procedents d'immobles

Les rendes procedents de lloguers o de cessions d'ús de béns immobles no s'entendran obtingudes mitjançant un EP, en virtut del que s'estableix en l'apartat setè de l'article 11 de la Llei de l'IRNR.

Davant aquesta tipologia de rendiments, els obligats tributaris hauran de tributar per aquestes rendes de forma individual i separada.

Exemple

✶ Suposem que una empresa constructora suïssa realitza un muntatge de seguretat en una carretera a Encamp. La durada de les tasques s'estima que serà superior a quinze mesos.

Es consideraria que opera mitjançant un EP a Andorra?

Sí, perquè el fet de realitzar unes obres de construcció i instal·lació amb una durada superior a dotze mesos es considera que la persona no resident actua a través d'un EP.

✶ Suposem que una empresa portuguesa disposa d'un magatzem a Canillo per emmagatzemar les seves mercaderies.

Es consideraria que opera mitjançant un EP a Andorra?

No, perquè encara que un magatzem constitueixi un lloc fix de negoci, queda exclòs del concepte d'EP, ja que els magatzems tenen una finalitat d'exposar o lliurar mercaderies.

ARTICLE 12

RENDES DEL TREBALL

1. Els rendiments del treball es consideren rendes obtingudes en el territori andorrà quan derivin, directament o indirectament, d'una activitat personal desenvolupada en aquest territori.

Tenen la qualificació de rendiments del treball totes les contraprestacions o utilitats, sigui quina sigui la seva denominació o naturalesa, dineràries o en espècie, que derivin, directament o indirectament, del treball personal o la relació laboral i no tinguin el caràcter de rendiments d'activitats econòmiques. En particular, tenen aquesta consideració els sous i els salaris, les remuneracions en concepte de despeses de representació, les beques i les opcions sobre accions concedides en el marc d'una relació laboral.

2. També tenen la consideració de rendes derivades del treball les pensions i altres prestacions similars, quan derivin d'una ocupació prestada en territori andorrà o quan siguin satisfetes per una persona o entitat resident fiscal en el territori andorrà o per un establiment permanent situat en aquest territori. Es consideren pensions les remuneracions públiques o privades satisfetes per raó d'una ocupació anterior, amb independència que siguin percebudes pel mateix treballador o per una altra persona.

Comentari

En aquest article s'estableix quines són les característiques que han de reunir les rendes del treball per ser qualificades rendes subjectes a tributació en concepte d'IRNR.

En aquest sentit, rep la consideració de renda del treball la contraprestació rebuda per persones no residents en territori andorrà a conseqüència del desenvolupament, directe o indirecte, d'una activitat personal. Concretament, reben aquesta consideració aquells rendiments que reuneixin els condicionants següents:

- ✓ La totalitat de les contraprestacions o utilitats han de derivar directament o indirecta del treball personal o d'una relació laboral entre el perceptor, no resident, i el pagador, resident en territori andorrà.
- ✓ A aquests efectes, s'ha de tenir en compte que la qualificació d'aquest tipus de rendiments dependrà de la seva naturalesa, amb independència si la seva contraprestació té caràcter dinerari o en espècie.
- ✓ Atesa l'exigència d'una relació laboral, queden exclosos d'aquesta qualificació els rendiments obtinguts per una persona no resident a conseqüència del desenvolupament d'activitats econòmiques i/o professionals.

A títol merament enunciatiu, reben la consideració de rendiments del treball els següents:

- ✓ Els sous i els salaris.
- ✓ Les remuneracions en concepte de despeses de representació.
- ✓ Les beques.
- ✓ Les opcions sobre accions atorgades dintre el marc d'una relació laboral.
- ✓ Les pensions i altres prestacions similars sempre que es derivin d'una ocupació prestada en territori andorrà o quan siguin satisfetes per una persona o entitat resident fiscal en aquest territori.

Convé precisar que aquest article s'ha d'estudiar de forma conjunta amb l'article 15 de la Llei de l'IRNR. Aquest article especifica que poden gaudir de l'exempció de l'IRNR els sous i salaris percebuts pels treballadors no-residents fiscals contractats per empreses residents o establertes al Principat d'Andorra, sempre que aquests sous i salaris estiguin subjectes en la seva totalitat al règim de la seguretat social del Principat d'Andorra. Per aquest motiu, els sous i salaris percebuts pels treballadors afiliats a la CASS estaran subjectes a tributació però exempts de l'impost.

ARTICLE 13

RENDES DE CAPITAL MOBILIARI

Es consideren rendes obtingudes en el territori andorrà les rendes del capital mobiliari següents:

a) Els dividends i altres rendiments derivats de la participació en el patrimoni net d'entitats residents fiscals a Andorra. En particular, el terme dividends, en el sentit d'aquest precepte, comprèn les rendes de les accions, les accions o els bons de gaudiment, les participacions, les parts de fundador o altres drets, excepte els de crèdit, que permetin participar en les utilitats d'una entitat per la condició de soci, accionista, associat o partícip. Aquest concepte no comprèn els guanys derivats de la venda d'aquests títols valors.

b) Els interessos, amb el significat que aquest terme adopta en l'article 6 de la Llei 11/2005, del 13 de juny, d'aplicació de l'Acord entre el Principat d'Andorra i la Comunitat Europea relatiu a l'establiment de mesures equivalents a les previstes a la Directiva 2003/48/CE del Consell en matèria de fiscalitat dels rendiments de l'estalvi en forma de pagament d'interessos, quan siguin pagats per persones o entitats residents fiscals a Andorra o quan retribueixin prestacions de capital utilitzades en el territori andorrà.

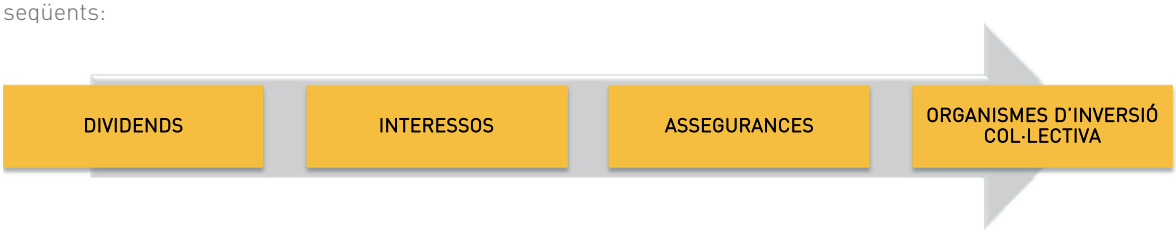
c) Els rendiments procedents d'operacions de capitalització i de contractes d'assegurances de vida o invalidesa contractats amb institucions o entitats residents fiscals a Andorra.

d) Les rendes derivades de participacions en qualsevol organisme d'inversió col·lectiva regulat en la Llei 10/2008, del 12 de juny, de regulació dels organismes d'inversió col·lectiva de dret andorrà. Aquest concepte comprèn els guanys de capital derivats de la transmissió de les participacions en aquest tipus d'organisme.

Comentari

En aquest article es tracten els rendiments subjectes a l'IRNR que han estat obtinguts en territori andorrà derivats del capital mobiliari situat en el territori esmentat. Per aquest motiu, aquest article defineix la tipologia de rendes que reben la qualificació de rendiments derivats del capital mobiliari.

Els rendiments que reben la consideració de capital mobiliari són aquells inclosos en cadascuna de les categories següents:



A continuació, s'inclou una breu explicació del tipus de rendiments que estan inclosos en cadascuna de les categories anteriors:

✓ Reben la qualificació de rendes del capital mobiliari els dividends així com altres rendiments derivats de la participació en el patrimoni net, sempre que provinguin d'entitats residents fiscals a Andorra.

En aquest sentit, el terme dividends comprèn les rendes derivades de les accions, els bons de gaudiment, les participacions, les parts del fundador, així com altres drets derivats d'aquests actius financers. A aquests efectes, és necessari que aquests títols permetin participar en els beneficis obtinguts per l'entitat resident a Andorra.

Malgrat això, quedarien exclosos de la consideració de rendes del capital mobiliari els guanys que podria obtenir una persona no resident a conseqüència de la transmissió d'accions d'entitats residents a Andorra així com d'altres títols valors indicats anteriorment.

✓ Els interessos pagats per persones o entitats residents fiscals a Andorra o quan retribueixin la cessió de capital sempre que aquest capital s'hagi utilitzat en el territori esmentat.

✓ També són objecte de tributació els rendiments provinents d'operacions de capitalització i de contractes d'assegurances de vida o invalidesa, sempre que l'entitat contractant d'aquests productes sigui resident fiscal a Andorra.

✓ Les rendes derivades de les participacions en qualsevol organisme d'inversió col·lectiva.

En aquest cas, aquests rendiments també inclouen aquells que tinguin l'origen en la transmissió de les participacions en aquest tipus d'organismes.

Pel que fa a aquests tipus de rendiments, s'ha de tenir en compte que l'article 15 de la Llei estableix que gaudeixen d'exempció tots aquells rendiments derivats del rendiment de capital mobiliari definits en l'article 13. De manera que aquests rendiments estan subjectes però exempts de tributació.

ARTICLE 14

ALTRES RENDES

1. Es consideren rendes obtingudes a Andorra els rendiments derivats, directament o indirectament, de béns immobles situats en el territori andorrà o de drets relatius a aquests béns immobles.

2. També es consideren rendes obtingudes en territori andorrà els cànons satisfets per persones o entitats residents fiscals en el territori andorrà o per establiments permanents situats en aquest territori, o que s'utilitzin en el territori andorrà. Tenen la consideració de cànons les quantitats de qualsevol classe pagades pels conceptes següents:

- qualsevol concessió o autorització d'ús o cessió o llicència de drets sobre patents, dissenys, models i dibuixos industrials, marques, noms de domini i altres signes distintius de l'empresa, com també sobre altres drets de propietat industrial;

- qualsevol concessió o autorització d'ús o cessió o llicència de drets sobre plans, fórmules o procediments secrets, de drets sobre informacions relatives a experiències industrials, comercials o científiques, incloses les tècniques i els mètodes de comercialització empresarial, o la concessió d'ús d'equips industrials, comercials o científics;

- qualsevol concessió o autorització d'ús o cessió o llicència de drets d'autor sobre obres literàries, artístiques o científiques, incloses les produccions audiovisuals i els programes, les aplicacions i els sistemes informàtics, així com els drets veïns dels drets d'autor;

- els pagaments per la cessió de drets d'imatge.

3. També es consideren rendes obtingudes en territori andorrà les utilitats o les contraprestacions, qualsevol que sigui la seva denominació o naturalesa, dineràries o en espècie, que provinguin, directament o indirectament, d'elements patrimonials, béns o drets, la titularitat dels quals correspongui a l'obligat tributari i que no estiguin destinats a activitats econòmiques realitzades per aquest obligat tributari, o derivin, directament o indirectament, de béns mobles o drets situats en el territori andorrà.

4. També es consideren rendes obtingudes en territori andorrà els guanys patrimonials derivats de béns mobles situats a Andorra, de valors emesos per persones o entitats residents fiscals en el territori andorrà o de drets que s'hagin de complir o s'exercitin en el territori andorrà. En concret s'inclouen en aquest apartat els guanys de capital procedents de transmissions d'accions o participacions en societats andorranes.

5. També es consideren rendes obtingudes en territori andorrà les retribucions satisfetes a administradors o als membres dels òrgans d'administració d'entitats andorranes.

6. També es consideren rendes obtingudes en territori andorrà totes les altres rendes no definides en els articles anteriors que procedeixin de prestacions de serveis satisfets per persones jurídiques o persones físiques, que siguin empresaris o professionals residents a Andorra, a excepció que les rendes corresponguin a drets o prestacions contractades, realitzades i utilitzades fora del territori andorrà.

7. No es consideren obtinguts en el territori andorrà els rendiments següents:

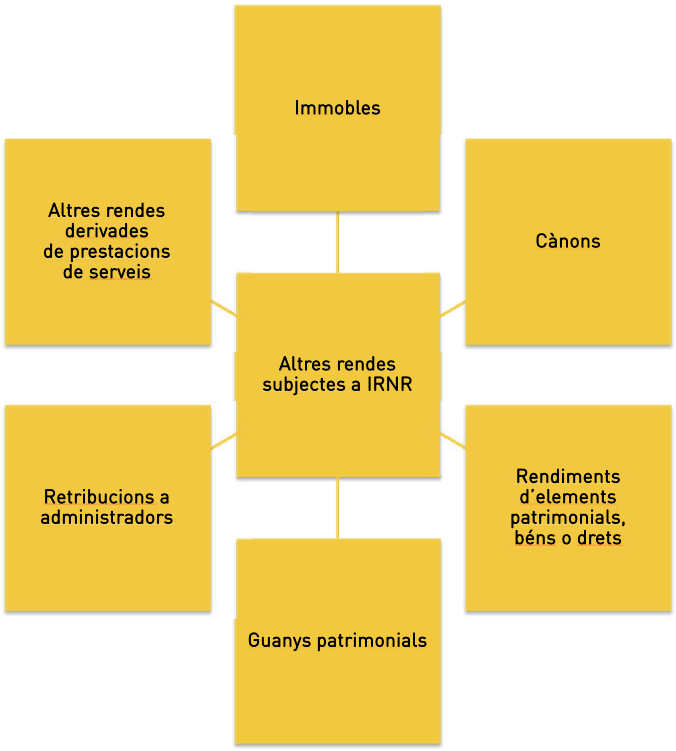
a) els satisfets per raó de compravendes internacionals de mercaderies, incloses les comissions de mediació en aquestes compravendes, així com les despeses accessòries i connexes;

b) els satisfets a persones o entitats no residents fiscals a Andorra per establiments permanents situats a l'estranger, amb càrrec a aquests establiments, quan les prestacions corresponents estiguin vinculades amb l'activitat de l'establiment permanent a l'estranger.

Comentari

Aquest article de la Llei de l'IRNR enumera aquelles rendes que estan subjectes a l'impost però que per la seva naturalesa no es poden qualificar ni com a rendiments del treball ni com a rendes del capital mobiliari.

A continuació, s'adjunta un esquema de la tipologia de rendes que l'article 14 de la Llei de l'IRNR estableix que estan subjectes a l'impost:



Els autors d'aquest manual pràctic ens remetem al text de l'article 14 de la Llei per a una definició i concreció més detallada de les rendes que estan subjectes a l'IRNR. Tot seguit, s'inclouen alguns aclariments sobre els rendiments especificats anteriorment:

✓ Respecte dels rendiments immobiliaris, s'ha de tenir en compte que l'article 25 de la Llei de l'IRNR preveu que aquesta base de tributació es reduirà un 20%.

✓ Els rendiments derivats de la transmissió d'accions o participacions en societats andorranes reben la qualificació de guanys patrimonials en lloc de rendiments del capital mobiliari.

✓ La normativa de l'impost introdueix un darrer apartat que inclou com a rendes subjectes a l'IRNR totes les

altres rendes no definides en els articles 12 a 14 de la Llei de l'IRNR que provinguin de prestacions de serveis satisfetes per persones (físiques o jurídiques) residents a Andorra.

En tot cas, queden excloses de la consideració de rendiments subjectes a l'IRNR aquells derivats de drets o prestacions contractades, realitzades i utilitzades fora del territori andorrà.

➢ Rendiments no subjectes a IRNR

Per últim, l'apartat setè d'aquest article estableix que no rebran la consideració de subjectes a l'impost els rendiments següents:

✓ Els derivats de les compravendes internacionals de mercaderies, així com les despeses de comissions i altres despeses accessòries sempre que estiguin vinculades a aquestes compravendes.

✓ Els rendiments satisfets a persones no residents a Andorra per part d'EP situats a l'estranger quan les prestacions corresponents estiguin vinculades amb l'activitat de l'EP a l'estranger.

En el cas que una societat andorrana tingui un EP situat fora d'Andorra, i és aquest EP estranger qui satisfà els rendiments a altres entitats no residents, aquests rendiments estaran no subjectes a l'IRNR sempre que aquests rendiments estiguin vinculats directament a l'EP estranger.

Exemple de persona no resident amb cànons a Andorra

Una societat amb residència fiscal a Irlanda (IRL, SA), titular de dues patents, n'ha cedit l'ús a una societat andorrana (AND, SL). Aquesta societat paga a la societat irlandesa un import anual de 150.000 euros, import que es fa efectiu en un sol moment (desembre de cada any).

✶ Es demana determinar la base de tributació de l'IRNR.

La societat IRL, SA rep la consideració d'obligat tributari de l'IRNR, de manera que els rendiments obtinguts en territori andorrà estaran subjectes a l'IRNR.

En el cas que ens ocupa, les rendes derivades de la cessió d'ús de patents estan subjectes a IRNR segons el que preveu l'article 14.2 de la Llei.

La seva quota de tributació en concepte d'IRNR seria la següent:

IRL, SA	
Base de tributació	**150.000 €**
Tipus impositiu	5%
Quota de tributació	**7.500 €**

En aquest cas, el tipus impositiu que és d'aplicació és el 5%, atès que els rendiments satisfets reben la consideració de cànons. Així mateix, ens agradaria remarcar que aquest exemple s'ha plantejat sense perjudici del que es disposa en els articles 34 i 35 de la Llei de l'IRNR, sobre l'obligació de retenir.

Exemple d'empresa andorrana amb EP fora d'Andorra

Una empresa andorrana té un EP a Espanya, i per al seu funcionament ha necessitat contractar un comercial, dos repartidors i un mosso de magatzem (tots són residents en territori espanyol).

Les rendes satisfetes per aquest EP a persones no residents a Andorra no estan gravades per l'impost andorrà de la renda dels no-residents fiscals. I per tant, aquest EP tributarà d'acord amb les disposicions de la normativa interna espanyola.

ARTICLE 15

RENDES EXEMPTES

Estan exemptes les rendes següents:

a) En el cas de persones físiques no-residents fiscals:

- Els sous i els salaris percebuts per treballadors no-residents fiscals contractats per empreses residents o establertes al Principat d'Andorra, als quals es refereix l'article 12, quan estiguin subjectes en la seva totalitat al règim de la seguretat social del Principat d'Andorra i mentre es mantinguin en aquest règim.

- Les pensions de tota mena satisfetes per la Caixa Andorrana de la Seguretat Social.

- Les prestacions satisfetes per entitats andorranes, que siguin conseqüència de plans de jubilació o sistemes de previsió social que tinguin el seu origen en aportacions fetes amb càrrec a rendes del treball o d'activitats empresarials o professionals realitzades a Andorra.

- Les indemnitzacions com a conseqüència de responsabilitat civil per danys personals, en la quantia legal o judicialment reconeguda. El mateix tracte resulta aplicable a les indemnitzacions satisfetes per les administracions públiques andorranes per danys personals com a conseqüència del funcionament dels serveis públics.

- Les indemnitzacions per acomiadament fet de forma indeguda, improcedent o injustificat del treballador, en la quantia establerta amb caràcter obligatori en la Llei 35/2008, del 18 de desembre, del Codi de relacions laborals, en la seva normativa de desenvolupament o, si escau, en la normativa reguladora de l'execució de sentències.

- Les prestacions reconegudes a l'obligat tributari no-resident fiscal per la seguretat social d'Andorra o per les entitats que la substitueixin com a conseqüència d'incapacitat permanent absoluta o invalidesa greu.

- Les beques públiques percebudes per cursar estudis reglats, tant a Andorra com a l'estranger, en tots els nivells i els graus del sistema educatiu amb els límits que es determinin reglamentàriament.

- Els premis literaris, artístics o científics rellevants, amb les condicions que es determinin reglamentàriament.

- Els guanys de patrimoni que es posin de manifest per motiu d'una transmissió lucrativa mortis causa.

b) Totes les rendes del capital mobiliari a les quals es refereix l'article 13.

c) Els guanys procedents de transmissions d'accions, de participacions o de drets en el capital d'entitats residents fiscals a Andorra, sempre que l'obligat tributari no hagi tingut una participació superior al 25 per cent del capital social o els seus drets de vot en els dotze mesos anteriors al moment de la transmissió.

d) Els guanys derivats de la transmissió de les accions o les participacions en organismes d'inversió col·lectiva regulades en la Llei 10/2008, del 12 de juny, de regulació dels organismes d'inversió col·lectiva de dret andorrà, amb exclusió de les gestores d'entitats d'aquest tipus.

e) Els premis que perceben persones físiques no-residents que procedeixin del joc, sempre que estiguin subjectes a la imposició sobre el joc establerta a la Llei del joc del bingo, del 28 de novembre de 1996.

f) Les adquisicions a títol lucratiu dels actius, títols o valors als quals es refereix aquest article i també dels dipòsits, comptes corrents i altres productes financers.

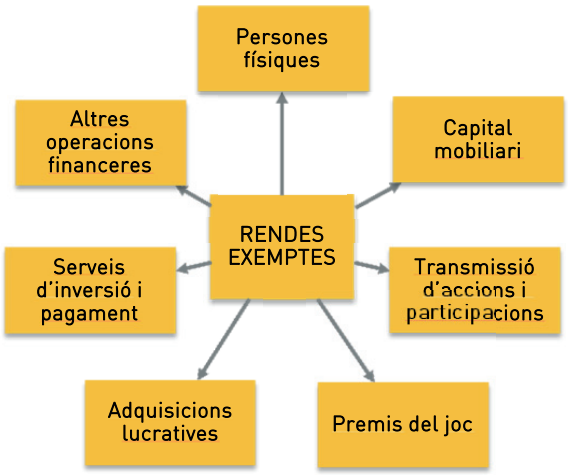
g) Els rendiments derivats de la prestació de serveis d'inversió i de pagament, principals i auxiliars, a entitats operatives autoritzades del sistema financer andorrà. A aquest efecte són serveis d'inversió i serveis auxiliars els que es defineixen a la Llei 13/2010, del 13 de maig, sobre el règim jurídic de les entitats financeres d'inversió i de les societats gestores d'organismes d'inversió col·lectiva.

h) Les rendes obtingudes en territori andorrà derivades de les operacions financeres contemplades a l'apartat 2 de la disposició addicional sisena de la Llei 14/2010, del 13 de maig, de règim jurídic de les entitats bancàries i de règim administratiu bàsic de les entitats operatives del sistema financer, no contemplades en apartats anteriors.

Comentari

Una vegada la Llei de l'IRNR ha determinat quin tipus de rendiments obtinguts per persones (físiques o jurídiques) no residents en territori andorrà estan subjectes a l'esmentat impost, el següent pas és verificar si les rendes obtingudes per l'obligat tributari gaudeixen d'exempció als efectes de l'IRNR.

Per aquest motiu, els articles 12 al 14 de la Llei de l'impost s'han d'analitzar conjuntament amb l'article 15 d'aquest Llei. A continuació mostrem en un gràfic la tipologia de rendes exemptes que es defineixen en aquest article.



D'acord amb l'article 12 de la Llei de l'IRNR, les rendes del treball estan subjectes a aquest impost, mentre que gaudeixen d'exempció per l'aplicació del que disposa l'article 15 de la Llei, objecte d'aquest comentari.

Exemple

Una empresa establerta a Andorra que es dedica al món de l'hostaleria disposa d'una plantilla de 20 persones, una de les quals és transfronterera. Aquest transfronterer té la residència fiscal al seu país d'origen, però el sou i salari es regeixen per les normes internes del Principat i amb la corresponent afiliació a la CASS.

D'acord amb aquest article i el que estableix l'article 15 de l'IRNR, aquest transfronterer no hauria de tributar per aquest rendiment del treball.

Amb ànims d'evitar repeticions innecessàries, els autors d'aquest manual pràctic ens remetem al text de l'article 15 de la Llei a l'hora d'identificar aquells rendiments que poden gaudir d'exempció. Malgrat això, a continuació s'adjunten les obligacions formals i altres especificitats que puguin ser d'interès per al lector.

➢ Rendes obtingudes per persones físiques no-residents fiscals

Els autors d'aquest manual pràctic ens remetem al text de l'article 15 de la Llei per a un detall exhaustiu de les rendes obtingudes per persones físiques no residents en territori andorrà.

Tot i això, el Reglament, en l'article 5, inclou una sèrie d'obligacions formals que s'hauran d'observar en cas de rebre beques públiques o premis literaris, artístics o científics.

➤ Aspectes per remarcar

L'article 5 del Reglament de l'IRNR preveu aquells requisits que haurien de reunir les beques públiques per poder gaudir de l'exempció esmentada. A continuació, es farà una menció breu a aquells aspectes més rellevants que s'hauran de tenir en compte a l'hora de determinar si una beca pot gaudir de l'exempció:

· No estan incloses en aquesta exempció les ajudes per als estudis atorgades per una entitat pública a favor dels seus treballadors, cònjuges o parents seus fins al tercer grau inclòs.

· L'import exempt per a les beques públiques inclou les partides i limitacions quantitatives següents:

Exempció de beques públiques Concepte	Import anual
• Costos de matrícula o concepte equivalent	Sense límit
• Assegurança d'accidents corporals	Sense límit
• Assistència sanitària	Sense límit
• Dotació econòmica (general)	3.000 euros
• Dotació econòmica per compensar despeses de transport i allotjament	15.000 euros
• Dotació econòmica per estudis a l'estranger (fins a segon cicle)	18.000 euros
• Dotació econòmica per estudis de tercer cicle	18.000 euros
• Dotació econòmica per estudis de tercer cicle a l'estranger	21.600 euros
• Dotació econòmica per beques d'investigació	21.600 euros

En el supòsit que la durada de la beca atorgada sigui inferior a un any, l'import màxim exempt serà la part proporcional que correspongui.

En el cas concret de les beques per a investigació, rebran la consideració d'exemptes aquelles beques a les quals el ministeri de Finances hagi declarat com a tals.

A aquests efectes, la persona o entitat que concedeix la beca haurà de presentar la sol·licitud perquè sigui considerada exempta. Aquesta sol·licitud s'haurà de presentar amb caràcter previ a la seva concessió. En cas contrari, la beca no podria ser considerada exempta de l'IRNR.

➤ **Aspectes per ressaltar respecte de l'exempció dels premis literaris, artístics o científics**

L'article 6 del Reglament de l'IRNR recull en profunditat els requisits que haurien de reunir els premis literaris, artístics o científics perquè els rendiments poguessin ser considerants exempts.

Tot seguit, s'analitzaran aquelles qüestions més significatives envers aquesta exempció:

· La persona o entitat que concedeixi el premi no podrà encarregar-se de l'explotació econòmica de l'obra o de les obres premiades. És a dir, la concessió del premi no pot implicar la cessió de drets de propietat sobre les obres (literàries, artístiques o científiques).

· La mera divulgació pública de l'obra premiada no implica un incompliment del requisit esmentat sempre que la divulgació es faci de forma gratuïta i per a un període inferior als 6 mesos.

· Queden excloses d'aquesta exempció les beques, ajudes i altres quantitats destinades al finançament previ o simultani de les obres o treballs de caràcter literari, artístic o científic.

· Per tal que els rendiments percebuts en concepte de l'atorgament del premi rebin la consideració de rendes exemptes, és necessari que l'entitat que els concedeix hagi presentat la sol·licitud corresponent davant el ministeri de Finances amb caràcter previ a la seva concessió.

➢ Rendes derivades del capital mobiliari

Als efectes de l'IRNR, n'estan exempts els rendiments del capital mobiliari definits en l'article 13 de la Llei.

➢ Rendes derivades de guanys patrimonials procedents de transmissions d'accions i participacions

Seran considerades exemptes les rendes derivades de la transmissió de les inversions financeres següents:

✓ En primer lloc, l'apartat c) d'aquest article 15 estableix que estan exemptes les rendes derivades de les transmissions de les accions o participacions en el capital d'entitats residents fiscals a Andorra.

Aquest tipus de rendiments estaran exempts sempre que l'obligat tributari no resident no hagi tingut una participació superior al 25% del capital social o els seus drets de vot en els dotze mesos anteriors al moment de la seva transmissió.

En cas que no es donin aquests requisits, el guany patrimonial derivat de la transmissió d'aquests actius financers no podrà considerar-se exempt.

Exemple de societat no resident amb participacions d'una societat andorrana

Una empresa espanyola ven participacions d'una societat andorrana dedicada als productes agrícoles per import de 18.000 euros, amb data 17 de març de 2014. Les participacions esmentades les va adquirir el 6 de setembre de 2011 per import de 12.000 euros.

✶ Es demana determinar la tributació per aquestes rendes obtingudes, tenint en compte que l'empresa espanyola té el 20% de la societat andorrana.

La transmissió de participacions rep la consideració de guanys patrimonials subjectes a l'IRNR. El càlcul de la quota de tributació en concepte de dit impost és el següent:

EMPRESA ESPANYOLA	
Preu venda (17 de març de 2014)	18.000 €
Preu adquisició (6 de setembre de 2011)	12.000 €
Resultat comptable	**6.000 €**
Rendes exemptes (*)	(6.000 €)
Base de tributació	-
Tipus impositiu	10%
Quota de tributació	-

(*) *Nota: atès que la societat espanyola ostenta menys d'un 25% del capital social de l'entitat andorrana, el guany patrimonial derivat d'aquesta transmissió es podria considerar exempt.*

✓ En segon lloc, aquest mateix article, en l'apartat d), preveu que els guanys derivats de les accions o de les participacions en organismes d'inversió col·lectiva també gaudeixen d'exempció per a aquest impost.

En aquest sentit, s'entenen per organismes d'inversió col·lectiva aquells que tenen per objecte invertir els patrimonis dels inversors i gestionar-los en béns, drets, valors negociables o altres instruments, financers o no, seguint el principi de diversificació del risc i sempre establint el rendiment de l'inversor en funció dels resultats col·lectius de l'organisme.

➢ Rendes derivades del joc

També estaran exempts els rendiments derivats dels premis que hagin rebut persones físiques no residents en territori andorrà provinents del joc.

Aquesta exempció únicament és d'aplicació per a aquells premis que estiguin subjectes a la imposició del joc prevista en la Llei del joc del bingo, del 28 de novembre de 1996. De manera que els rendiments d'aquells premis que no estiguin subjectes a la Llei esmentada hauran d'incloure's en la base de tributació de l'IRNR.

➢ Rendes derivades d'adquisicions a títol gratuït

Estaran exemptes de tributació de l'IRNR les rendes derivades de les adquisicions a títol lucratiu (sense contraprestació) dels actius, títols o valors indicats en aquest article.

Així mateix, també gaudeix de l'exempció corresponent la disposició gratuïta de dipòsits, comptes corrents i altres productes financers.

➢ Rendes derivades de la prestació de serveis d'inversió i de pagament

L'apartat g) de l'article 15 de la Llei de l'impost estableix que estan exempts de l'impost aquells rendiments percebuts per no-residents a conseqüència de la prestació de serveis d'inversió i de pagament per part d'entitats operatives autoritzades del sistema financer andorrà.

Reben la consideració de serveis d'inversió i serveis auxiliars els definits per la Llei 13/2010, del 13 de maig.

➢ Rendes derivades d'altres operacions financeres

Per últim, l'apartat h) de l'article 15 estableix que rebran la consideració de rendes exemptes les derivades de les operacions financeres següents:

✓ Les realitzades sobre valors i instruments financers.

✓ Les operacions dobles o amb pacte de recompra i, en general, les cessions temporals d'actius.

✓ Els préstecs de valors.

✓ Les garanties financeres.

ARTICLE 16

FORMES DE SUBJECCIÓ I OPERACIONS VINCULADES

1. Els obligats tributaris no residents fiscals que obtinguin rendes mitjançant un establiment permanent situat en el territori andorrà tributen per la totalitat de la renda imputable a aquest establiment, sigui quin sigui el lloc de la seva obtenció, d'acord amb el que disposa aquesta Llei i la Llei de l'impost sobre societats.

Els obligats tributaris no residents fiscals que obtinguin rendes sense mediació d'establiment permanent tributen de manera separada per cada meritació total o parcial de renda sotmesa a gravamen, sense que sigui possible cap compensació entre aquestes rendes, en els termes previstos en els articles 25 a 35.

2. A les operacions realitzades per obligats tributaris no residents fiscals amb persones o entitats vinculades els són d'aplicació les disposicions de l'article 16 de la Llei de l'impost sobre societats.

A aquest efecte, es consideren persones o entitats vinculades les esmentades en l'apartat 1 de l'article 16 de la Llei de l'impost sobre societats. En tot cas, s'entén que hi ha vinculació entre un establiment permanent situat en el territori andorrà amb la seva casa matriu, amb altres establiments permanents de la casa matriu esmentada i amb altres persones o entitats vinculades a la casa matriu o els seus establiments permanents, tant si estan situats en el territori andorrà com a l'estranger.

Comentari

Els rendiments obtinguts en territori andorrà per part de persones (físiques o jurídiques) estan subjectes a tributació en concepte de l'IRNR. L'import corresponent als rendiments gravats per aquest impost dependrà si aquests rendiments s'han generat mitjançant un EP o sense.

En cas que l'obligat tributari obtingui els seus rendiments mitjançant un EP, s'inclourà com a base de tributació la totalitat dels rendiments assignats a l'esmentat EP encara que alguns d'aquests rendiments no s'hagin obtingut directament en territori andorrà.

D'altra banda, s'ha de tenir present que les rendes obtingudes per l'obligat tributari sense un EP estaran gravades en concepte de l'IRNR de forma individual i separada. És a dir, aquests rendiments tributaran en cada moment en què es produeixi la seva meritació en lloc de tributar de forma anual, com succeeix amb aquells rendiments obtinguts mitjançant un EP.

➢ Concepte d'entitats vinculades

De la mateixa manera que succeeix amb l'IS i l'IAE, la Llei de l'IRNR estableix que reben la consideració de transaccions vinculades les realitzades entre els obligats tributaris no residents i persones o entitats vinculades.

El mateix article 16 de la Llei de l'IRNR remet al contingut de l'article 16 de la Llei de l'IS per tal de definir quins tipus de persones o entitats reben la consideració d'entitats vinculades. En aquest punt, ens remetem als nostres comentaris de l'article esmentat.

Així mateix, en relació amb l'IRNR, s'hauria de tenir en compte que hi ha una relació de vinculació entre un EP situat en territori andorrà i les persones o entitats següents:

✓ La seva casa matriu.

✓ Altres establiments permanents de la casa matriu esmentada.

✓ Altres persones o entitats vinculades de la casa matriu o els seus EP.

En aquestes situacions, s'ha de tenir en compte que la relació de vinculació es dóna amb independència si aquestes persones o entitats estan situades en territori andorrà o estranger.

➢ Valoració de les transaccions

Com la resta de transaccions entre entitats vinculades, aquelles subjectes a l'IRNR es valoraran segons el seu valor de mercat.

En aquest sentit, s'entén per valor normal de mercat el que hagi estat acordat en condicions normals entre parts independents en transaccions així com en negocis idèntics o similars.

➢ Aspectes per remarcar

En aquest punt ens remetem als nostres comentaris de l'article 16 de la Llei de l'IS respecte de les obligacions formals que han de complir els obligats tributaris de l'IRNR, per al que es refereix a operacions vinculades.

Així mateix, ens agradaria precisar que el Reglament de l'IRNR, en els articles 9 a 13, preveu la possibilitat que els obligats tributaris d'aquest impost sol·licitin a l'Administració assistència per poder determinar el valor de mercat de les transaccions vinculades realitzades.

A continuació, es reprodueixen els articles 9, 10, 11, 12 i 13 del Reglament de l'IRNR, en què es podran observar les fases del procediment per sol·licitar l'assistència a l'Administració per valorar les operacions vinculades:

*¨**Sol·licitud***

1. Els obligats tributaris que efectuïn operacions vinculades poden sol·licitar al ministeri encarregat de les finances la seva assistència per determinar i fixar el valor normal de mercat d'aquestes operacions abans que es duguin a terme.

Aquesta sol·licitud ha d'incorporar una proposta de valoració fonamentada en el valor de mercat, amb una descripció dels fets i les circumstàncies de les operacions de què es tracti.

2. La sol·licitud de valoració ha de reflectir que totes les persones que hi tenen vinculació són coneixedores d'aquesta sol·licitud i l'accepten.

3. La sol·licitud ha d'anar acompanyada de la documentació del grup al qual pertanyi l'obligat tributari i de la documentació relativa a l'obligat tributari.

a) La documentació relativa al grup al qual pertanyi l'obligat tributari consisteix en:

– una descripció de l'estructura organitzativa, jurídica i operativa del grup;

– una identificació de les entitats que formen part del grup que efectuen operacions vinculades i que afecten les operacions fetes per l'obligat tributari;

– una descripció de la naturalesa, la importància i els fluxos de les operacions vinculades entre les entitats de grup quan afecten les operacions fetes per l'obligat tributari, juntament amb els canvis relatius a períodes impositius o a liquidacions anteriors;

– una descripció de les funcions exercides i dels riscos assumits per les entitats del grup quan afecten les operacions fetes per l'obligat tributari;

– una relació de la titularitat de les patents, les marques, els noms comercials i altres actius intangibles quan afecten les operacions efectuades per l'obligat tributari, així com l'import de les contraprestacions derivades de la seva utilització;

– una descripció de la política del grup en relació amb els preus de transferència que inclogui el mètode o els mètodes de fixació dels preus adoptats pel grup i que en justifiqui l'adequació al principi de lliure competència;

– una relació dels acords de repartiment de costos i els contractes de prestació de serveis entre entitats del grup quan afecten les operacions efectuades per l'obligat tributari;

– una relació dels acords previs de valoració o els procediments amistosos celebrats o en curs relatius a les entitats del grup quan afecten les operacions efectuades per l'obligat tributari;

– la memòria del grup o, si no n'hi ha, un informe anual equivalent.

b) La documentació relativa a l'obligat tributari ha de contenir:

– noms, cognoms, raó social o denominació completa, domicili fiscal, NRT de l'obligat tributari, si escau, i de les entitats amb les quals efectua les operacions, i una descripció detallada de la naturalesa, les característiques i els imports de les operacions;

– una explicació relativa al mètode de valoració escollit, els motius, l'aplicació i el valor que en resulta;

– criteris de repartiment de les despeses en concepte de serveis prestats conjuntament a favor de les entitats o les persones vinculades i, si escau, els corresponents acords de repartiment de despeses;

– qualsevol informació rellevant que l'obligat tributari hagi requerit per determinar el valor de les operacions vinculades.

4. El ministeri encarregat de les finances analitza la sol·licitud i la proposta de valoració i demana, si escau, aclariments o informació complementària. El ministeri encarregat de les finances pot acordar no admetre a tràmit la proposta, en especial quan:

a) la proposta de valoració manqui de fonament per determinar el valor de mercat;

b) quan ja s'hagin desestimat propostes de valoració substancialment iguals a la proposta formulada;

c) qualsevol altra circumstància que generi dubtes quant a la determinació del valor.

Tota denegació ha d'estar degudament motivada.

5. En un termini no superior a tres mesos a comptar de la data en què la sol·licitud hagi tingut entrada en qualsevol dels registres del ministeri encarregat de les finances o des de la data d'esmena a requeriment d'aquest ministeri, el ministeri encarregat de les finances ha de notificar a l'obligat tributari la decisió d'acceptar o de rebutjar la posada en marxa o l'aplicació del procediment que proposa. Si transcorre aquest termini sense que s'hagi produït una resolució expressa, la sol·licitud, quan s'hagi acompanyat d'una proposta raonada de valoració, s'entén estimada.

Resolució

El ministeri encarregat de les finances, mitjançant una resolució, pot decidir:

a) aprovar la proposta de valoració;

b) aprovar una proposta de valoració que difereix de la proposta inicialment proposada amb l'acceptació prèvia de l'obligat tributari;

c) desestimar la proposta de valoració formulada per l'obligat tributari.

Acord previ de valoració

1. L'acord previ de valoració es formalitza en un document que inclou:

a) lloc i data de formalització;

b) nom, cognoms o raó social, domicili fiscal i número de registre tributari, si escau, de l'obligat tributari al qual es refereix la proposta;

c) conformitat de l'obligat tributari amb el contingut de l'acord;

d) descripció de les operacions a les quals es refereix la proposta;

e) elements essencials del mètode de valoració;

f) períodes impositius o de liquidació als quals s'aplica l'acord i la data d'entrada en vigor de l'acord.

2. El ministeri encarregat de les finances i l'obligat tributari han d'aplicar el que resulti de la proposta aprovada. En tot cas el ministeri encarregat de les finances pot comprovar la correcta aplicació de la proposta i, en cas contrari, ha de regularitzar la situació tributària de l'obligat tributari.

Informació sobre l'aplicació de l'acord previ de valoració

L'obligat tributari ha de presentar, juntament amb la declaració de l'impost, un escrit relatiu a l'aplicació de l'acord previ de valoració aprovat que indiqui:

a) les operacions efectuades en el període impositiu o de liquidació a què es refereix la declaració i a les quals és aplicable l'acord previ;

b) els preus o els valors de les operacions en aplicació de l'acord previ de valoració;

c) la descripció, si escau, de les variacions de les circumstàncies econòmiques com a resultat de l'aplicació del mètode de valoració a què es refereix l'acord previ;

d) les operacions efectuades en el període impositiu o de liquidació similars a les quals fa referència l'acord previ, els preus que s'han aplicat.

Modificació de l'acord previ de valoració

1. Quan es doni una variació de les circumstàncies econòmiques establertes en l'acord previ de valoració, es pot modificar l'acord per adequar-lo a les noves circumstàncies econòmiques. Aquest procediment es pot iniciar d'ofici o a instància d'una part i s'ha de presentar una justificació de la variació de les circumstàncies econòmiques i la proposta de modificació que sigui procedent.

2. El ministeri encarregat de les finances, després d'analitzar la documentació, dicta una resolució motivada per estimar o no la proposta de modificació."

IV. Rendes obtingudes per obligats tributaris no residents fiscals mitjançant un establiment permanent

ARTICLE 17

RENDES IMPUTABLES ALS ESTABLIMENTS PERMANENTS

1. Componen la renda imputable a l'establiment permanent els beneficis obtinguts per l'obligat tributari no-resident fiscal a Andorra a través d'un establiment permanent situat en el territori andorrà i, en particular, els següents:

a) els rendiments de les activitats o les explotacions econòmiques desenvolupades per l'establiment permanent esmentat;

b) els rendiments derivats d'elements patrimonials destinats a l'establiment permanent;

c) els guanys o les pèrdues patrimonials derivades dels elements patrimonials destinats a l'establiment permanent.

Es consideren elements patrimonials a l'establiment permanent els definits segons l'article 14 de la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques.

2. En els casos de reexportació de béns o transferència de béns i drets prèviament importats o destinats pel mateix obligat tributari no-resident fiscal a un establiment permanent ubicat a Andorra, es considera:

a) Que no s'ha produït cap alteració patrimonial, sense perjudici del tractament aplicable als pagaments realitzats pel període d'utilització, si es tracta d'elements d'immobilitzat importats temporalment.

b) Que hi ha hagut alteració patrimonial, si es tracta d'elements d'immobilitzat adquirits per utilitzar-los en les activitats desenvolupades per un establiment permanent. L'alteració patrimonial gravable a Andorra per aquest impost és la diferència entre el valor de mercat del bé o el dret en el moment de la seva transmissió per l'establiment permanent i el valor de mercat de l'element patrimonial esmentat en el moment en què es va afectar o es va

posar en funcionament per l'establiment permanent a Andorra, descomptades, si escau, les amortitzacions corresponents i realitzades les correccions valoratives que siguin procedents.

c) Que hi ha hagut rendiment, positiu o negatiu, d'una activitat o explotació econòmica, si es tracta d'elements que tinguin la consideració d'existències. La renda imputable a l'establiment permanent, quan l'adquisició o transmissió posterior tingui lloc amb la casa matriu de l'establiment permanent o amb parts vinculades en el sentit de l'article 16 de la Llei de l'impost sobre societats, és la diferència entre el valor de mercat del bé o el dret adquirit i el seu valor de mercat en el moment de la transmissió.

3. Es considera que hi ha hagut alteració patrimonial en cas que l'establiment permanent cessi en la seva activitat a Andorra en relació amb els béns i els drets que li són destinats. A l'efecte de quantificar la renda imputable a l'establiment permanent en aquest supòsit, s'aplica la mateixa regla prevista en la lletra b) de l'apartat anterior.

Comentari

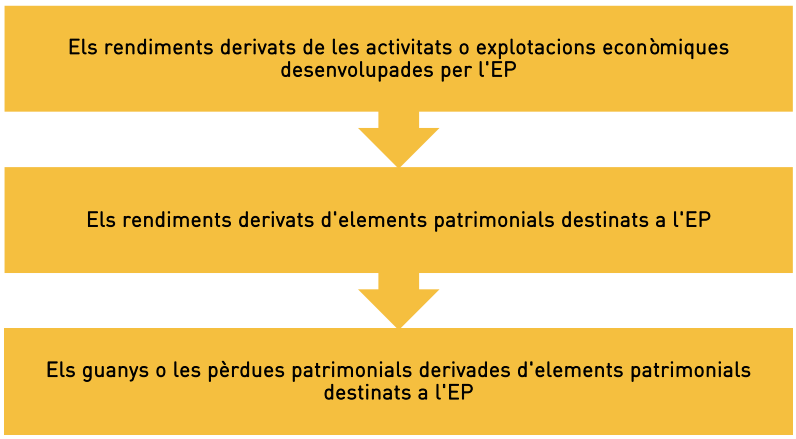
L'article 10 de la Llei de l'IRNR estableix que les rendes subjectes per aquest impost poden ser obtingudes per l'obligat tributari mitjançant un EP o bé sense EP.

En aquest sentit, els articles 17 al 24 de la Llei de l'IRNR preveuen les normes de valoració i determinació de la base de tributació que són d'aplicació per a aquells obligats tributaris que obtenen les seves rendes mitjançant un EP situat a Andorra.

Concretament, l'article 17 de la Llei de l'IRNR defineix quines són les rendes que s'imputen a l'EP i, per tant, constitueixen la seva base de tributació als efectes d'aquest impost.

➢ Rendes imputables als EP

En línies generals, es consideren rendiments obtinguts per l'EP de l'obligat tributari els rendiments següents:



De manera que aquests rendiments formaran part de la base de tributació de l'EP en concepte d'IRNR.

Quant a la consideració d'elements patrimonials afectes a l'EP, s'ha de tenir en compte la definició donada per l'article 14 de la Llei de l'IAE, als comentaris del qual ens remetem.

➢ Rendes derivades de la reexportació o transferències de béns

A conseqüència de l'operativa desenvolupada per l'obligat tributari, és possible que en un EP situat a Andorra es produeixin una de les circumstàncies següents:

✓ Una reexportació de béns prèviament importats per l'obligat tributari no resident.

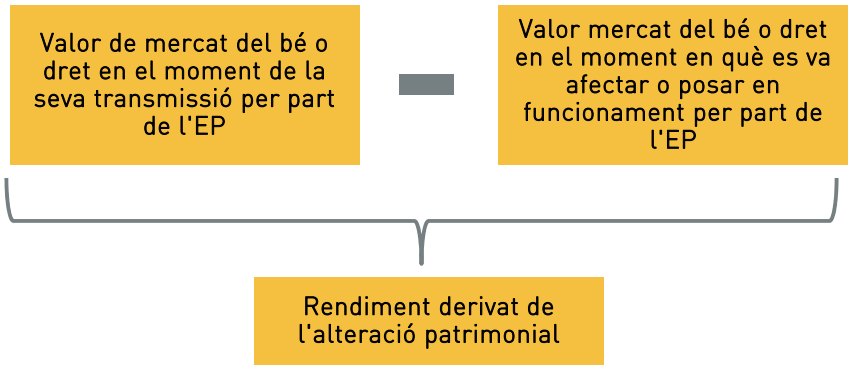
✓ Una transferència de béns o drets per part de l'obligat tributari a favor de l'EP a Andorra.

Respecte d'aquests tipus de transaccions, s'han de tenir presents les consideracions següents:

✓ A conseqüència d'aquestes reexportacions o transferències de béns, el patrimoni de l'EP s'ha vist incrementat. Malgrat això, als efectes de l'IRNR no es considera que s'hagi produït una alteració patrimonial de la qual derivi cap rendiment subjecte a l'IRNR sempre que l'objecte de la reexportació o transferència siguin elements d'immobilitzat importats temporalment.

✓ Per contra, en cas que els elements d'immobilitzat adquirits s'utilitzin en les activitats desenvolupades per l'EP d'Andorra, als efectes de l'IRNR es considerarà que efectivament s'ha produït una alteració patrimonial subjecte a dit impost.

Concretament, l'alteració patrimonial subjecta a l'impost es correspon a:



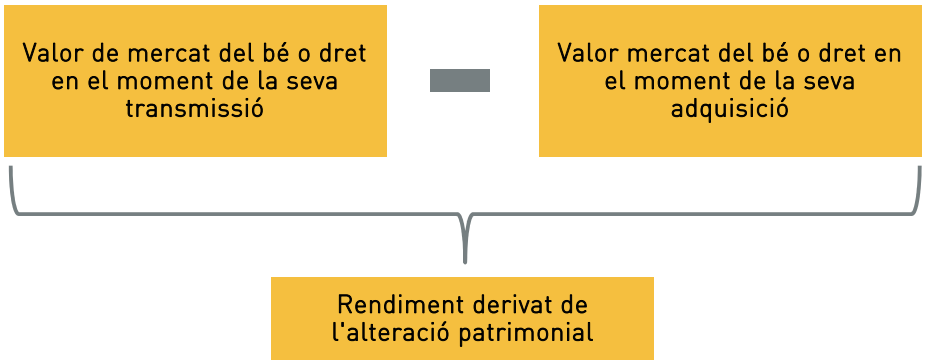
A aquests efectes, també es tindran en compte les amortitzacions corresponents juntament amb les correccions valoratives que corresponguin.

Aquesta alteració patrimonial es posa de manifest quan l'element reexportat o objecte d'una transferència és objecte d'una transmissió futura a un tercer.

✓ En el supòsit que els elements adquirits tinguin la consideració d'existències, es considerarà que s'ha produït un rendiment (positiu o negatiu) a conseqüència de la realització d'una activitat o explotació econòmica.

Aquesta renda es posarà de manifest en seu de l'EP en el moment en què l'adquisició o transmissió posterior tingui lloc amb la casa matriu de l'EP o en parts vinculades.

Aquest rendiment s'haurà d'integrar en la base de tributació de l'EP per import de:

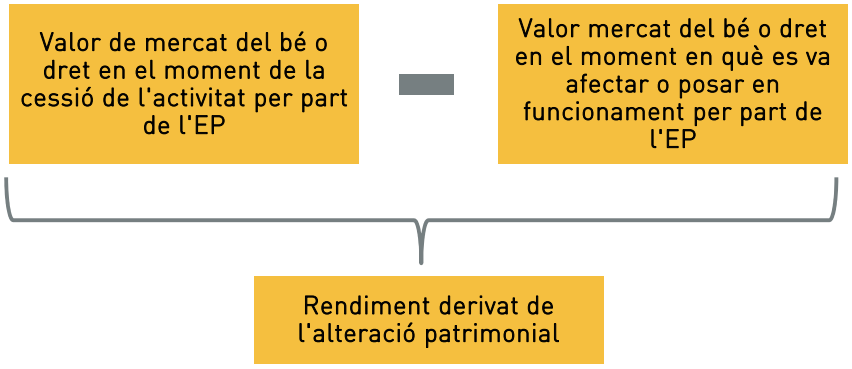


➢ Cessió en l'activitat desenvolupada per l'EP

Així mateix, l'article 17, en l' apartat 3, de la Llei de l'IRNR estableix que es presumeix que hi ha una alteració patrimonial subjecta a l'impost en cas que l'EP cessi en la seva activitat.

En aquest cas, es presumeix que l'obligat tributari no resident ha tingut una alteració patrimonial a conseqüència dels elements adquirits que hauria de ser objecte de tributació en concepte de l'IRNR.

La determinació del valor del rendiment generat es basa en el següent càlcul:



➢ Obligacions formals

✓ **Inscripció al Registre d'Entitats no Residents Fiscals**

Per als EP que operen a Andorra, l'article 14 del Reglament de l'IRNR estableix que tenen l'obligació d'inscriure's al Registre d'Entitats no Residents Fiscals juntament al Registre de Societats Mercantils.

En aquest sentit, aquesta sol·licitud d'inscripció al Registre es formalitza mitjançant la presentació, davant de Govern, del formulari 002-A (vegeu l'annex 5) juntament amb la documentació següent, en el cas de persones jurídiques:

- L'escriptura de constitució.
- El document acreditatiu de la inscripció al Registre de Societats.

- L'escriptura d'apoderament, juntament amb el document d'identitat o passaport del representant de la societat.

- El nomenament del representant fiscal juntament amb la seva acceptació expressa.

Addicionalment, s'ha de tenir en compte que aquest mateix formulari número 012 permet a l'obligat tributari (EP) sol·licitar el corresponent NRT.

Quant al termini per portar a terme aquest tràmit, s'ha de tenir en compte que l'obligat tributari hauria de solilicitar la inscripció al Registre d'Entitats no Residents Fiscals des del mateix moment en què inicia la seva activitat.

Per últim, ens agradaria precisar que, una vegada concedit l'NRT, tenen obligació de comunicar a l'Administració tributària qualsevol modificació de les dades consignades en la sol·licitud de l'NRT.

✓ Presentació de la declaració de l'impost

Malgrat que més endavant s'aprofundeixi en aquesta qüestió, simplement indicarem que els EP tenen l'obligació de presentar la declaració de l'IRNR en el termini corresponent i mitjançant el formulari degudament aprovat pel Govern, (vegeu formulari 800 de l'apartat de l'IS).

Declaració de l'Impost

sobre societats / la renda d'activitats econòmiques / la renda dels no-residents (establiments permanents)

1. Tipus de declaració

☐ IS (Impost sobre Societats) ☐ IAE (Impost sobre la renda d'Activitats Econòmiques)

☒ IRNR (Impost sobre la Renda dels No Residents; establiments permanets)

2. Dades de la persona que declara

Nom i cognoms o raó social: ASSESSORS D'EMPRESA, SA

Núm. de Registre Tributari *(NRT)*: A-123456-D

Exercici econòmic (dia/mes/any): del 01 / 01 / 2014 al: 31 / 12 / 2014

☐ Substitutiva: Declaració original:

✓ Presentació del pagament a compte

Per últim, l'obligat tributari també ha de complir l'obligació de presentar el pagament a compte de l'IRNR corresponent durant el mes de setembre. En aquest cas, l'EP hauria de formalitzar l'ingrés del pagament a compte a través del model corresponent.

2. Càlcul de l'import del pagament a compte[2]

Determinació directa:

a. Resultat comptable de l'exercici anterior (2011): 36.600,00 €

Pagament a compte (*a* x 2,5%): 915,00 €

ARTICLE 18

DIVERSITAT D'ESTABLIMENTS PERMANENTS

Quan un contribuent disposi de diversos centres d'activitat en el territori andorrà, es considera que aquests centres d'activitat constitueixen un únic establiment permanent.

Comentari

Una persona o entitat no resident podria constituir un EP i a través seu realitzar diverses activitats en territori andorrà.

En aquest sentit, encara que un obligat tributari no resident hagi constituït un EP a Andorra, és possible que aquest mateix EP operi a Andorra a través de diversos centres d'activitat.

De manera que tots aquests centres d'activitat constituiran un EP únic als efectes de l'IRNR. Per aquest motiu, l'obligat tributari únicament hauria de presentar una sola declaració de l'impost, en la qual s'agreguin els rendiments obtinguts en tots els centres d'activitat.

Exemple

Una societat espanyola que es dedica a la venda d'electrodomèstics disposa d'un EP al Principat d'Andorra. Aquesta entitat té un director de vendes, amb poders suficients per ser considerat un EP. Aquesta societat disposa d'un magatzem a Sant Julià de Lòria, on es centralitza la logística de les mercaderies i l'administració d'aquest EP. Així mateix, a Escaldes-Engordany té un local comercial per a la venda al detall.

Si tenim en compte que el resultat comptable d'aquest EP és de 250.000 euros i que va realitzar un pagament a compte per import de 7.180 euros,

✶ Com haurà de calcular la societat el deute tributari per liquidar?

SOCIETAT ESPANYOLA - AMB EP	
Resultat comptable	250.000 €
+/- Diferències temporals	-
Base de tributació	**250.000 €**
Tipus de gravamen	10%
Quota de tributació	**25.000 €**
Quota de liquidació	**25.000 €**
Pagament a compte	(7.180 €)
Quota diferencial	**17.820 €**

En aquest cas, encara que la societat espanyola disposi de diferents centres d'activitat (un magatzem i un local comercial), la Llei de l'IRNR considera que hi ha un EP únic. De manera que la declaració de l'IRNR inclourà els rendiments obtinguts per l'EP (són 250.000 euros), una vegada agregades les operacions dutes a terme pels diversos centres d'activitat (el magatzem de Sant Julià i el local comercial d'Escaldes).

ARTICLE 19

DETERMINACIÓ DE LA BASE DE TRIBUTACIÓ

La base de tributació de l'establiment permanent es determina d'acord amb les disposicions de la Llei de l'impost sobre societats, sense perjudici del que disposen les lletres següents:

a) Per a la determinació de la base de tributació no resulten deduïbles els pagaments que l'establiment permanent efectuï a la casa matriu o a algun dels seus establiments permanents o entitats vinculades en concepte de cànons, interessos, comissions, abonats en contraprestació de serveis d'assistència tècnica o per l'ús o la cessió de béns o drets.

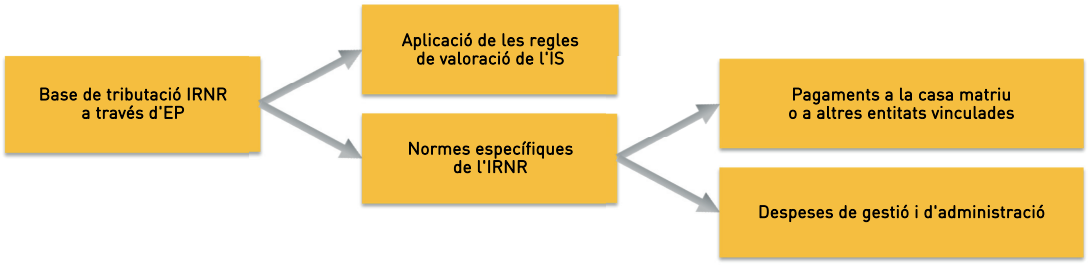
   No obstant el que s'ha disposat anteriorment, són deduïbles els interessos abonats pels establiments permanents de bancs estrangers a la seva casa matriu o a altres establiments permanents, per a la realització de la seva activitat.

b) Per a la determinació de la base de tributació, és deduïble la part raonable de les despeses de direcció i generals d'administració que corresponguin a l'establiment permanent, i que es corresponguin amb la utilització de factors feta per l'establiment permanent, de manera que són d'aplicació les regles previstes a l'article 16 de la Llei de l'impost sobre societats sobre operacions vinculades.

Comentari

En els articles anteriors, s'ha comentat que els obligats tributaris de l'IRNR que actuïn al Principat d'Andorra mitjançant un EP hauran d'ingressar la quota derivada de l'IRNR sobre la base dels rendiments obtinguts per l'EP durant cada període impositiu.

En aquest sentit, l'article 19 de la Llei de l'IRNR estableix les regles de valoració que haurà de complir l'obligat tributari a l'hora de determinar la base de tributació generada per l'EP d'Andorra.



Tot seguit, s'analitzen breument les normes de valoració que són d'aplicació a l'hora de determinar la base de tributació en els casos en què l'obligat tributari operi a través d'un EP:

➢ Regla general

En primer lloc, s'ha de tenir present que en aquests casos la base de tributació de l'IRNR es determina segons les regles de valoració de l'IS. De manera que el càlcul de la base de tributació partirà del resultat comptable obtingut per l'EP modificat per les correccions fiscals en la base de tributació que corresponguin.

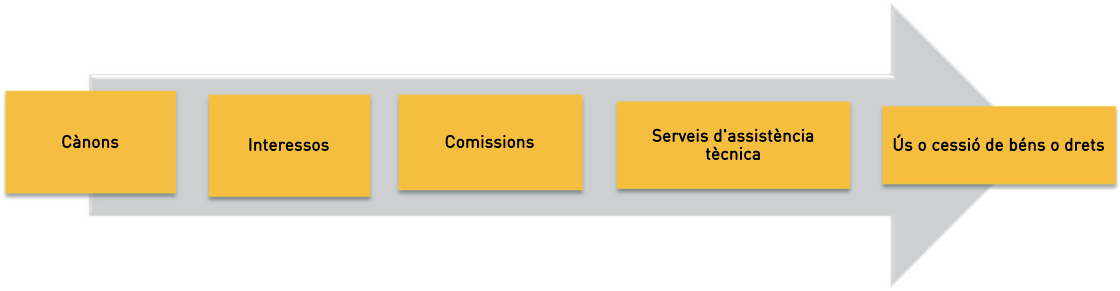
En aquest sentit, són d'aplicació les normes de valoració de l'IS que determinen quines despeses són considerades fiscalment no deduïbles. En aquest punt, ens remetem als nostres comentaris d'aquest manual pràctic.

➢ Regles especials de l'IRNR

L'article 19 de l'IRNR introdueix dues normes de valoracions pròpies d'aquest impost que s'han de tenir en compte a l'hora de determinar-ne la base de tributació. A continuació, s'analitzen aquestes normes de valoració d'aplicació específica a l'IRNR:

✓ **Pagaments a favor de la casa matriu o altres entitats vinculades**

No reben la consideració de fiscalment deduïbles els pagaments realitzats per l'EP andorrà a favor del seu soci o d'alguns dels seus EP o d'altres entitats vinculades, sempre que el concepte d'aquests pagaments correspongui a un dels següents:



Malgrat això, queden exclosos d'aquesta regla de valoració els interessos pagats pels EP de bancs estrangers a la casa matriu. És a dir, els interessos satisfets per aquests tipus d'EP seran deduïbles sempre que aquests interessos siguin conseqüència del desenvolupament de la seva activitat financera.

✓ **Despeses de direcció i d'administració**

Les despeses suportades per l'EP situat a Andorra en concepte de despeses generals de direcció i d'administració són fiscalment deduïbles. L'import deduïble d'aquestes despeses es correspondrà amb la part raonable que correspongui a l'EP.

D'altra banda, s'exigeix que els serveis dels quals es deriven aquestes despeses de direcció i d'administració es corresponguin amb serveis reals i utilitzats per l'EP.

De manera que no seran fiscalment deduïbles aquelles despeses generals suportades per un EP que no es puguin identificar amb un servei efectivament prestat a l'EP i que aquest EP realment necessités rebre dit servei.

En aquest punt, cal recordar que aquests serveis haurien d'estar valorats al seu preu de mercat segons el que disposa l'article 16 de la Llei de l'IS. De manera que l'excés de valoració en aquests tipus de despeses generals no seria fiscalment deduïble.

Exemple de societat no resident amb EP a Andorra (1)

Una societat italiana disposa d'un EP a Andorra. El resultat comptable, corresponent a l'exercici 2014 de l'EP, és de 160.220 euros. Així mateix, l'EP disposa d'un comerç pel qual ha pagat 8.960 euros de l'impost comunal sobre la radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals.

Durant el mes de setembre, l'obligat tributari ha ingressat un pagament a compte per 4.180 euros.

✶ Com haurà de calcular l'EP el deute tributari per liquidar?

SOCIETAT ITALIANA - AMB EP	
Resultat comptable	160.220 €
+/- Diferències temporals	-
+/- Diferències permanents	8.960 €
Base de tributació	**169.180 €**
Tipus impositiu	10%
Quota de tributació	**16.918 €**
Deducció impost comunal sobre radicació d'activitats	(8.960 €)
Quota de liquidació	**7.958 €**
Pagament a compte	(4.180 €)
Quota diferencial	**3.778 €**

Exemple de societat no resident amb EP a Andorra (2)

Una empresa austríaca dedicada a la venda de material esportiu disposa d'un EP a Andorra. Durant l'exercici 2014 ha realitzat vendes a diferents botigues del país per import de 230.000 euros.

La renda obtinguda per l'EP és de 230.000 euros. Així mateix, aquest establiment ha incorregut en una sèrie de despeses, que desglossem a continuació:

DESPESES	
Compres de material	70.000 €
Serveis d'assistència tècnica (casa central)	15.000 €
Cànon (casa central)	15.000 €
Personal	25.000 €
Subministrament varis	1.250 €
Taxes	1.750 €
Total despeses	**128.000 €**

✶ Es demana determinar la tributació per aquestes rendes obtingudes.

EMPRESA AUSTRÍACA- AMB EP	
Ingressos	230.000 €
Despeses	(128.000 €)
Resultat comptable	**102.000 €**
Ajustament- serveis d'assistència tècnica	15.000 €
Ajustament- cànon	15.000 €
Base de tributació	**132.000 €**
Tipus gravamen	10%
Quota tributació	**13.200 €**

Nota: com s'ha esmentat en l'apartat a) de l'article 19, no reben la consideració de fiscalment deduïbles les despeses derivades dels serveis d'assistència tècnica, així com els imports pagats en concepte de cànons, ambdós pagats a la casa matriu.

ARTICLE 20

TIPUS IMPOSITIU I QUOTA DE TRIBUTACIÓ

1. El tipus de gravamen per als obligats tributaris d'aquest impost, que operin mitjançant un establiment permanent, és del 10 per cent.

2. La quota de tributació és la quantitat resultant d'aplicar a la base de tributació, determinada d'acord amb els articles anteriors, el tipus de gravamen regulat en l'apartat 1.

3. De la quota de tributació de l'impost s'apliquen les deduccions previstes als articles 43 i 45 de la Llei de l'impost sobre societats per determinar la quota de liquidació.

4. De la quota de liquidació es dedueixen els pagaments a compte regulats en l'article 24.

5. Quan l'import dels pagaments a compte efectivament realitzats durant l'exercici superin la quantitat resultant de la quota de liquidació el ministeri encarregat de les finances procedeix a retornar l'excés.

Comentari

➢ Tipus de gravamen

Una vegada determinat l'import que correspon a la base de tributació, el següent pas per determinar la quota de tributació de l'obligat tributari en concepte de l'IRNR és aplicar el tipus impositiu en vigor en el moment de meritació de l'impost.

El tipus de gravamen vigent és del 10%, que s'aplicarà directament a la base de tributació, fixada en funció de les normes de valoració anteriorment analitzades.

➢ Quota de tributació

La quota de tributació és l'import resultant d'aplicar el tipus impositiu del 10% a la base de tributació, anteriorment determinada.

➢ Quota de liquidació

Posteriorment, l'obligat tributari aplicarà, a la quota de tributació, les deduccions previstes en els articles 43 i 45 de la Llei de l'IS; s'obtindrà com a resultat la quota de liquidació.

En particular, aquesta deducció es refereix a la deducció per eliminar la doble imposició interna i internacional.

➢ Quota diferencial

La quota diferencial és l'import per ingressar o per retornar en concepte de l'IRNR. Aquesta xifra és el resultat de minorar la quota de liquidació amb la quantia del pagament a compte.

En cas que l'import del pagament a compte prèviament ingressat sigui superior a la quota de liquidació, l'obligat tributari tindrà dret a obtenir la devolució de l'import ingressat en excés.

A continuació, s'adjunta l'estructura general de l'impost en cas que l'obligat tributari de l'impost actuï mitjançant un EP. Com es podrà comprovar, l'estructura del càlcul de la quota de l'IRNR és similar a aquella corresponent a l'IS i a l'IAE:

	RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS
+ / -	Diferències per aplicació del resultat comptable
+ / -	Diferències permanents
+ / -	Diferències temporals
-	Compensació de bases de tributació negatives
=	BASE DE TRIBUTACIÓ
x	Tipus impositiu (10%)
	QUOTA DE TRIBUTACIÓ
-	Deducció per eliminar la doble imposició interna i internacional - Impost comunal sobre els rendiments arrendataris - Impost comunal sobre la radicació d'activitats comercials, empresarials i professionals - Impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries - Impostos estrangers
=	QUOTA DE LIQUIDACIÓ
-	Pagament a compte
=	QUOTA DIFERENCIAL (líquid a ingressar o a retornar)

ARTICLE 21

PERÍODE IMPOSITIU I MERITACIÓ

1. El període impositiu coincideix amb l'exercici econòmic declarat per l'establiment permanent, sense que pugui excedir els 12 mesos.

Quan no se n'hagués declarat un altre de diferent, el període impositiu s'entén referit a l'any natural.

La comunicació del període impositiu s'ha de formular en el moment en què s'hagi de presentar la primera declaració per aquest impost, i s'entén subsistent per a períodes posteriors mentre no es modifiqui expressament.

2. S'entén que el període impositiu ha conclòs quan:

a) l'establiment permanent cessa en la seva activitat,

b) es duu a terme la desafectació de la inversió efectuada en el seu moment respecte de l'establiment permanent,

c) es produeixi la transmissió de l'establiment permanent a una altra persona física o entitat,

d) hi hagi dissolució i, si escau, liquidació de l'entitat titular de la casa matriu,

e) quan mori el seu titular, en el cas d'establiments permanents de persones físiques.

3. L'impost es merita l'últim dia del període impositiu.

Comentari

➢ Període impositiu

El període impositiu és el període de temps en què es generen les rendes que seran gravades per l'IRNR en funció de les normes previstes per la Llei de l'impost. Així, en determinar la base de tributació de l'impost es tindran en compte únicament els rendiments derivats de l'activitat de l'EP en territori andorrà.

Respecte de l'IRNR, el període impositiu dels obligats tributaris per aquest impost coincideix amb l'exercici econòmic declarat per l'EP, però en tot cas, aquest període no pot tenir una durada superior a 12 mesos.

✓ **Conclusió del període impositiu**

L'apartat segon de l'article 21 de la Llei de l'IRNR estableix una sèrie de situacions en què s'entén que el període impositiu ha finalitzat. Tot seguit, s'adjunta un detall d'aquestes situacions:

- L'EP deixa de desenvolupar la seva activitat en territori andorrà.
- La inversió efectuada per l'obligat tributari es desafecta de l'EP, és a dir, l'EP es queda sense inversions.
- La societat no resident transmet l'EP a una tercera persona (física o jurídica).
- La dissolució i/o liquidació de la casa matriu de la qual depèn l'EP implica que l'EP també es dissolgui.
- En el cas d'un EP que depèn d'una persona física, mori el titular.

➢ Meritació de l'impost

La meritació de l'impost es correspon amb el moment que s'entén realitzat el fet generador, i és en aquest moment quan es produeix el naixement del deute tributari principal.

En el cas concret de l'IRNR, l'impost es merita l'últim dia del període impositiu. Cal recordar que la Llei de l'IRNR permet que l'EP tingui un període impositiu que difereixi de l'exercici natural.

ARTICLE 22

DECLARACIÓ

La declaració per aquest impost s'ha de presentar i subscriure en el lloc, el termini i la forma que es determini reglamentàriament.

Comentari

Els obligats tributaris que realitzen les seves activitats al Principat d'Andorra mitjançant un EP han de presentar una declaració en concepte de l'IRNR. Mitjançant aquesta declaració, l'obligat tributari hauria de consignar la totalitat de les rendes obtingudes en territori andorrà i determinar la quota diferencial en concepte de l'IRNR que li correspon.

D'acord amb l'article 15 del Reglament de l'IRNR, aquesta declaració haurà de presentar-se en el termini dels 30 dies naturals següents als sis mesos posteriors a la conclusió del període impositiu. A aquests efectes, l'obligat tributari presentarà davant l'Administració tributària el formulari o declaració de l'impost degudament aprovat pel ministeri de Finances.

La finalitat principal de la presentació d'aquesta declaració és fer efectiu l'ingrés de la quota diferencial de l'IRNR o, en el seu cas, sol·licitar-ne la devolució quan el resultat sigui de signe negatiu.

Així mateix, a continuació es presenta un detall d'algunes de les declaracions, amb el seu número de formulari, el nom i la descripció, per als no-residents fiscals amb EP:

NÚM.	NOM DEL FORMULARI	UTILITZACIÓ
001	Sol·licitud de número de registre tributari (NRT)	Formulari pel qual se sol·licita un número identificatiu per facilitar les relacions entre l'operador i l'Administració fiscal.
001-L	Nomenament del representant fiscal	Formulari pel qual un obligat tributari nomena el seu representant fiscal prop de l'Administració (articles 3 del Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals).
001-M	Revocació del representant fiscal	Formulari pel qual es revoca el nomenament del representant fiscal d'un obligat tributari (article 4 del Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals).
012	Sol·licitud del número de registre d'entitats no-residents fiscals	Formulari que han de presentar les persones i les entitats no residents que operen a Andorra a través d'un establiment permanent.
700	Declaració de liquidació de les rendes obtingudes a Andorra per no-residents fiscals	Formulari que cal presentar per a la liquidació de rendes obtingudes que han de presentar els obligats tributaris (article 18 del Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals).
700-A	Relació de les rendes obtingudes i liquidades de l'IRNR	Formulari complementari de la declaració 700 per declarar les rendes obtingudes i liquidades.
700-B	Relació de les rendes exemptes i/o pagades de l'IRNR	Formulari complementari de la declaració 700 per declarar les rendes exemptes i/o pagades.
720	Sol·licitud de modificació de la declaració	Formulari que cal presentar per modificar les declaracions ja presentades mitjançant els formularis 700 o 710 (article 26 del Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals).
800	Declaració de l'Impost (*)	Formulari que han de presentar els EP per a liquidació definitiva.

(*) Vegeu els models 800 en l'apartat de l'IS.

ARTICLE 23

OBLIGACIONS COMPTABLES, REGISTRALS I FORMALS

1. Els establiments permanents estan obligats a portar una comptabilitat separada, referida a les operacions que duguin a terme i als elements patrimonials que els estiguin destinats, tal com estableix la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris.

2. Estan, així mateix, obligats al compliment de la resta d'obligacions d'índole comptable, registral o formal exigibles a les entitats residents fiscals en el territori andorrà per les normes de la Llei de l'impost sobre societats.

3. El ministeri encarregat de les finances ha de crear un registre d'entitats no-residents fiscals en el qual s'han d'inscriure les persones i les entitats que operin a Andorra a través d'un establiment permanent i s'hagin d'inscriure igualment en el Registre de Societats Mercantils. Aquestes entitats estaran subjectes al mateix règim que resulta d'aplicació a les entitats residents fiscals d'acord amb els articles 47 a 52 de la Llei de l'impost sobre societats, en els termes i amb les adaptacions que resultin necessàries atenent les característiques d'aquestes entitats no-residents fiscals.

Comentari

L'article 23 de la Llei de l'IRNR preveu que els EP tenen l'obligació de portar la comptabilitat de forma separada a la casa matriu (entitat no resident a Andorra). En aquest sentit, la comptabilitat de l'EP inclourà les operacions que dugui a terme únicament l'EP.

De manera que aquest resultat comptable serà l'import a partir del qual l'EP determinarà la seva base de tributació.

Així mateix, l'EP haurà de complir la resta de les obligacions comptables exigibles per les entitats residents fiscals a Andorra previstes per la Llei de l'IS.

Per últim, els EP han de sol·licitar la seva inscripció en el Registre d'Entitats no Residents Fiscals, creat pel ministeri de Finances tal com hem comentat en els articles anteriors.

Segons l'article 27 del Reglament de l'IRNR, quan es presenti la declaració de l'impost o el seu pagament a compte, l'Administració haurà de retornar a l'obligat tributari una còpia del dit document juntament amb el rebut de l'ingrés efectuat.

Quant als mitjans o l'abast de l'obligat tributari per portar a terme l'ingrés de l'import de la quota de liquidació i del pagament a compte en el seu cas, l'article 28 del Reglament permet els mitjans de pagament següents:

a) pagament en efectiu fins a un import de 15.000 euros,

b) targeta de crèdit,

c) xec nominatiu a favor del Govern d'Andorra,

d) transferència nominativa a favor del Govern d'Andorra, amb la presentació de la còpia del document acreditatiu de la transferència juntament amb les declaracions de l'impost.

ARTICLE 24

PAGAMENTS A COMPTE DELS ESTABLIMENTS PERMANENTS

Els obligats tributaris que actuïn mitjançant un establiment permanent estan sotmesos al pagament a compte que preveu la Llei de l'impost sobre societats.

Comentari

Durant el mes de setembre de cada període impositiu, els EP tenen l'obligació d'ingressar el pagament a compte corresponent de l'IRNR de l'exercici en curs. En aquest sentit, la normativa de l'IRNR remet a la normativa de l'IS per tal de determinar l'import del pagament a compte corresponent als EP.

Cal recordar que la quantia del pagament a compte es correspon amb el 50% la quota de liquidació de l'exercici immediatament anterior al període en curs. En aquest sentit, ens remetem als nostres comentaris de l'article 45 de la Llei de l'IS per a una anàlisi més detallada d'aquest aspecte.

V. Rendes obtingudes per obligats tributaris no-residents fiscals sense mediació d'establiment permanent

ARTICLE 25

BASE DE TRIBUTACIÓ

1. Amb caràcter general, la base de tributació de l'impost corresponent als rendiments que obtinguin els obligats tributaris sense mediació d'establiment permanent està constituïda per l'import total de la renda meritada.

2. La base de tributació corresponent a les rendes del capital immobiliari es redueix un 20 per cent.

3. La base de tributació corresponent als rendiments derivats d'operacions de reassegurança està constituïda pels imports de les primes cedides, en reassegurança, al reassegurador no-resident fiscal.

4. La base de tributació corresponent als guanys de capital derivats de la transmissió de béns o drets situats en territori andorrà es determina aplicant a cada alteració patrimonial que es produeixi les normes previstes en els articles 26, 27 i 28.

5. En cas de la transmissió d'un bé o dret que provingui d'una adquisició a títol lucratiu, es consigna com a valor d'adquisició el valor normal de mercat de l'element adquirit en la data en què s'hagi adquirit.

6. En cas de la transmissió d'un bé o un dret a títol lucratiu, es consigna com a valor de transmissió el valor de mercat del bé o del dret al moment de la transmissió.

Comentari

Abans d'entrar a analitzar el contingut de l'article 25 de la Llei de l'IRNR, ens agradaria recordar que els obligats tributaris d'aquest impost poden obtenir les seves rendes mitjançant un EP o bé sense. Els articles anteriors contenen el tractament que reben, als efectes de l'IRNR, els rendiments obtinguts per obligats tributaris que operen en territori andorrà a través d'un EP. Doncs bé, els articles 25 i següents de la Llei de l'IRNR preveuen el tractament tributari que correspon a aquells rendiments obtinguts pels obligats tributaris de l'impost sense la mediació d'un EP.

En línies generals, la base de tributació de l'IRNR en aquesta mena de situacions es correspon amb l'import corresponent al rendiment. Cal recordar que en aquests casos el rendiment es merita de forma individual i separada, en lloc de fer-ho de forma global (com succeeix en els casos en què l'obligat tributari actua a través d'un EP).

Exemple

Un economista de Madrid presta els seus serveis d'assessoria en una empresa andorrana per import de 6.500 euros. En aquest cas, l'empresari espanyol no disposa d'un EP a Andorra.

La renda obtinguda per aquest economista és de 6.500 euros, import que es correspondria amb el consignat en la factura.

LIQUIDACIÓ DE L'IRNR	
Base de tributació	6.500 €
Tipus impositiu	10%
Quota tributació	**650 €**

➢ Regles especials per a la determinació de la base de tributació

Les regles especials previstes en l'article 25 de la Llei de l'IRNR en relació amb la determinació de la base de tributació en els casos en què s'opera sense EP són els següents:

✓ **Rendes immobiliàries**

Aquells rendiments obtinguts per no-residents a conseqüència de l'explotació de béns immobles seran objecte de tributació de l'IRNR.

Tot i així, aquests tipus de rendiments podran gaudir d'una reducció de la base de tributació del 20%.

Exemple

Un francès, persona física no resident fiscal a Andorra, és propietari d'un local al Pas de la Casa. Durant els mesos de gener a març, aquest local ha estat llogat per una entitat andorrana per tal de desenvolupar les seves activitats econòmiques. El rendiment obtingut durant aquests mesos per aquest concepte ascendeix a 2.250 euros.

Els rendiments obtinguts per part del francès estan subjectes a l'IRNR, tot i que la base de tributació podrà gaudir d'una reducció del 20%.

El càlcul de la liquidació en concepte de l'IRNR que correspon al francès seria el següent:

LIQUIDACIÓ DE L'IRNR 1R TRIMESTRE	
Renda trimestre (ingrès)	2.250 €
Reducció 20%	(450 €)
Base de tributació	**1.800 €**
Tipus impositiu	10%
Quota tributació	**180 €**

En aquest exemple s'ha partit de la premissa que l'empresari andorrà no ha practicat la retenció corresponent sobre aquests rendiments satisfets a la persona física francesa.

✓ **Operacions de reassegurances**

En cas que l'obligat tributari porti a terme activitats de reassegurança en dit territori, la seva base de tributació es correspondrà amb l'import de les primes cedides en reassegurança al reassegurador no resident fiscal a Andorra.

✓ **Alteracions patrimonials**

Els articles 26 a 28 de la Llei de l'IRNR estableixen les normes de valoració que són d'aplicació per tal de determinar el rendiment derivat de les transmissions de béns o drets situats en territori andorrà per part de no residents fiscals que actuïn sense EP.

En aquest sentit, ens remetem als nostres comentaris relatius a dits articles.

✓ **Transmissions lucratives**

En les transmissions lucratives (a títol gratuït) és important fixar tant el valor d'adquisició com el preu de la transmissió a efectes fiscals per tal de determinar l'import del rendiment subjecte a l'IRNR.

Quant al **valor d'adquisició**, cal precisar que es correspon amb el cost dels béns o drets objecte de la transmissió en el supòsit que aquesta adquisició prèvia hagi estat a títol onerós.

En cas contrari, si aquesta primera adquisició hagués estat a títol lucratiu, el valor d'adquisició que es tindrà en compte a efectes fiscals és el valor de mercat d'aquests elements en el moment en què foren adquirits per l'obligat tributari.

D'altra banda, el **preu de la transmissió** serà aquell que es correspongui amb el valor de mercat del bé o dret en el moment de la seva transmissió.

L'article 26 especifica el criteri que ha de seguir l'obligat tributari a l'hora de determinar el rendiment derivat d'una transmissió lucrativa de béns o drets situats a Andorra.

ARTICLE 26

NORMA GENERAL SOBRE L'IMPORT DELS GUANYS O LES PÈRDUES PATRIMONIALS

L'import dels guanys o les pèrdues patrimonials és:

a) en el supòsit de transmissió onerosa o lucrativa, la diferència entre els valors d'adquisició i transmissió dels elements patrimonials;

b) en els altres supòsits, el valor de mercat dels elements patrimonials o parts proporcionals, si escau.

Comentari

Davant un guany o pèrdua patrimonials, el rendiment que s'ha d'integrar en la base de tributació de l'IRNR és la diferència entre el valor d'adquisició i el valor de la transmissió dels elements situats en territori andorrà. Aquesta regla de valoració és d'aplicació tant en el cas de les transmissions oneroses com de les lucratives (gratuïtes).

Quant a les transmissions a títol lucratiu, per determinar el valor d'adquisició i de transmissió en aquest tipus de situacions, s'ha de tenir en compte el que s'estableix en aquest article i en l'anterior. De manera que en aquests casos es faran servir aquests criteris per tal de poder valorar el rendiment objecte de tributació als efectes de l'IRNR.

Els criteris per a la determinació del valor d'adquisició i de transmissió en aquelles transmissions a títol onerós estan definits en l'article 27 de la Llei de l'IRNR.

Per últim, aquest article 26 de la Llei de l'IRNR estableix que en aquelles altres situacions en què es pugui generar un guany o pèrdua patrimonials, la base de tributació es correspondrà íntegrament amb el valor de mercat de l'element patrimonial o parts proporcionals.

ARTICLE 27

NORMES DE VALORACIÓ DELS GUANYS PATRIMONIALS EN LES TRANSMISSIONS A TÍTOL ONERÓS

1. El valor d'adquisició està format per la suma de:

a) l'import real pel qual s'hagi efectuat l'adquisició esmentada;

b) el cost de les inversions i les millores efectuades en els béns adquirits i les despeses i els tributs inherents a l'adquisició, exclosos els interessos que hagi satisfet l'adquirent.

2. El valor de transmissió és l'import real pel qual s'hagi efectuat l'alienació. D'aquest valor s'han de deduir les despeses i els tributs necessaris en la transmissió a què es refereix la lletra b) de l'apartat 1 quan resultin satisfets al transmitent. Per import real del valor d'alienació es pren l'efectivament satisfet, sempre que no resulti inferior al valor normal de mercat, cas en el qual preval aquest valor.

Comentari

En aquest article s'estableixen els criteris de valoració que haurà d'observar l'obligat tributari en cas que es produeixi una transmissió a títol onerós.

En aquest sentit, el valor d'adquisició es correspon amb l'import efectiu pel qual s'ha portat a terme l'adquisició dels béns o drets situats a Andorra objecte de transmissió. Així mateix, aquest valor s'hauria d'incrementar amb els costos de les inversions i millores realitzades juntament amb les despeses i tributs inherents que hagi suportat l'obligat tributari.

D'altra banda, el valor de transmissió que s'ha de tenir en compte a l'hora de determinar els guanys patrimonials es correspondrà amb l'import efectivament satisfet com a contraprestació dels béns o drets transmesos. Malgrat això, s'ha de tenir en compte que aquest valor de transmissió en cap cas no pot ser inferior al valor de mercat, valor que prevaldria sobre la contraprestació real si es donés aquesta situació.

ARTICLE 28

NORMES ESPECÍFIQUES DE VALORACIÓ APLICABLES A GUANYS I PÈRDUES PATRIMONIALS

1. Es considera que la transmissió de drets de subscripció preferent genera un guany patrimonial gravable per l'import obtingut pel transmitent.

2. Quan es tracti d'accions parcialment alliberades, el seu valor d'adquisició és l'import realment satisfet pel contribuent. Quan es tracti d'accions totalment alliberades, el valor d'adquisició tant d'aquestes accions com d'aquelles de les quals procedeixin resulta de repartir el cost total entre el nombre de títols, tant els antics com els alliberats que corresponguin.

3. De les aportacions no dineràries a societats andorranes, quan el guany patrimonial estigui subjecte a tributació a Andorra, el valor es determina per la diferència entre el valor d'adquisició dels béns o els drets aportats i la quantitat més gran de les següents:

a) El valor nominal de les accions o les participacions socials rebudes per l'aportació o, si escau, la seva part corresponent. A aquest valor s'hi ha d'afegir l'import de les primes d'emissió.

b) El valor de cotització dels títols rebuts el dia en què es formalitzi l'aportació o l'immediatament anterior.

c) El valor de mercat del bé o el dret aportat.

El valor de transmissió calculat així es té en compte per determinar el valor d'adquisició dels títols rebuts com a conseqüència de l'aportació no dinerària.

4. En els casos de separació dels socis o dissolució de societats andorranes, es considera guany o pèrdua patrimonial, sense perjudici de les corresponents a la societat, la diferència entre el valor de la quota de liquidació social o el valor de mercat dels béns rebuts i el valor d'adquisició del títol o participació de capital que correspongui.

5. En la permuta de béns o drets, inclòs el bescanvi de valors, el guany o la pèrdua patrimonial es determina per la diferència entre el valor d'adquisició del bé o el dret que se cedeix i el més alt dels dos següents:

a) el valor de mercat del bé o el dret lliurat;

b) el valor de mercat del bé o el dret que es rep a canvi.

6. En les incorporacions de béns o drets que no derivin d'una transmissió, es computa com a guany patrimonial el seu valor de mercat.

7. Reglamentàriament, es poden establir regles específiques de concreció dels valors de transmissió o de transmissió d'elements patrimonials quan hi pugui haver dubtes sobre l'aplicació de les regles generals regulades en aquesta Llei.

Comentari

Com s'ha indicat anteriorment, l'article 27 de la Llei de l'IRNR estableix els criteris de valoració que haurà d'observar l'obligat tributari en cas que es produeixi una transmissió a títol onerós.

Cal tenir en compte que el valor de mercat és aquell que determinarien dues parts independents davant una operació idèntica o similar a la duta a terme per l'obligat tributari i un tercer.

En tot cas cal recordar que els béns o serveis entregats o prestats de forma gratuïta per l'obligat tributari hauran d'integrar-se en la seva base de tributació pel seu valor de mercat. Aquesta presumpció de rendes és d'aplicació amb independència si ambdues parts són part vinculades o si, al contrari, són tercers independents.

Un quadre esquemàtic de les normes específiques de valoració aplicable als guanys i pèrdues patrimonials es mostra a continuació:

Drets de subscripció preferent	•Guany patrimonial gravable per l'import obtingut pel transmitent
Accions parcialment alliberades	•El seu valor d'adquisició és l'import realment satisfet pel contribuent
Accions totalment alliberades	•El valor d'adquisició tant d'aquestes accions com d'aquelles de les quals procedeixin resulta de repartir el cost total entre el nombre de títols, tants els antics com els alliberats que corresponguin
Aportacions no dineràries a societats andorranes	•La diferència entre el valor d'adquisició dels béns o els drets aportats i la quantitat més gran de les següents; valor nominal de les accions (aquest valor s'hi ha d'afegir l'import de les primes d'emissió), el valor de cotització dels títols rebuts i el valor de mercat del bé o el dret aportat
Separació dels socis o dissolució de societats andorranes	•La diferència entre el valor de la quota de liquidació social o el valor de mercat dels béns rebuts i el valor d'adquisició del títol o participació de capital que correspongui
Permuta de béns o drets	•La diferència entre el valor d'adquisició del bé o el dret que se cedeix i el més alt entre el valor de mercat del bé o el dret lliurat i el valor de mercat del bé o el dret que rep a canvi
Incorporació de béns o drets que no derivin d'una transmissió	•El guany patrimonial del seu valor de mercat

---

ARTICLE 29

QUOTA DE TRIBUTACIÓ

La quota de tributació s'obté aplicant a la base de tributació determinada de conformitat amb l'article 25 els tipus de gravamen següents:

a) amb caràcter general, el 10 per 100;

b) quan es tracti de rendiments derivats d'operacions de reassegurança, l'1,5 per 100;

c) quan es tracti de rendes satisfetes en concepte de cànon, el 5 per 100.

Comentari

La quota de tributació és el resultat d'aplicar el tipus de gravamen a la base de tributació determinada segons els criteris indicats anteriorment.

En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que els tipus de gravamen que són d'aplicació als rendiments obtinguts en territori andorrà per persones o entitats no residents són els següents:

✓ 10%, en caràcter general.

✓ 1,5%, en el cas de rendiments derivats d'operacions de reassegurança.

✓ 5%, per les rendes satisfetes en concepte de cànons.

Exemple

Una empresa andorrana paga un cànon a una empresa suïssa per la utilització d'una màquina. La utilització de la màquina comença a realitzar-se el mes de febrer i el cost ascendeix a 80.000 euros. Per tant, l'import per ingressar, en concepte d'IRNR, seria el següent:

LIQUIDACIÓ DE L'IRNR- 1 trimestre	
Base de tributació	80.000 €
Tipus de gravamen	5%
Quota tributació	**4.000 €**
Quota liquidació	**4.000 €**

A l'abril, la societat andorrana necessita reparar aquesta màquina, per la qual cosa decideix contractar aquests serveis de reparació i manteniment a una empresa suïssa. El cost d'aquest serveis ascendeixen a 120.000 euros. L'import per ingressar en concepte de l'IRNR seria el següent:

LIQUIDACIÓ DE L'IRNR- 2 trimestre	
Base de tributació	120.000 €
Tipus de gravamen	10%
Quota tributació	**12.000 €**
Quota liquidació	**12.000 €**

En aquest darrer cas, volem remarcar que el tipus de gravamen d'aplicació és el general del 10% atès que aquests serveis de reparació no reben la qualificació de cànon per poder gaudir del tipus del 5%.

En aquest exemple, s'ha partit de la base que l'empresa andorrana no ha practicat la retenció corresponent i la quota de tributació/liquidació ha estat ingressada directament per l'empresa suïssa.

ARTICLE 30

QUOTA DE LIQUIDACIÓ I DEDUCCIÓ PER ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓ INTERNA

La quota de liquidació coincideix amb la quota de tributació. No obstant, pels casos de transmissions de participacions socials o accions, subjectes efectivament a aquest Impost, que s'hagi liquidat l'Impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, la quota de liquidació d'aquest impost, serà minorada per l'import de la quota de liquidació satisfeta per l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries.

Comentari

En el cas de les rendes obtingudes a Andorra sense EP, l'import de la quota de tributació i de la quota de liquidació coincideix.

Únicament pot donar-se un cas en què ambdós imports no coincideixin, en les transmissions de participacions socials o d'accions. En aquests casos, l'obligat tributari ja haurà ingressat la quota relativa a l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliaries, impost que podrà ser objecte de deducció en la quota de tributació amb la finalitat d'evitar una doble imposició sobre aquesta mateixa renda.

Un detall de la cascada de l'impost fins al concepte de quota de liquidació és com segueix:

	RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS	
=	BASE DE TRIBUTACIÓ	
	-	Reducció en un 20% de "rendes de capital immobiliari"
=	TIPUS DE GRAVAMEN	
	x	caràcter general 10%
	x	caràcter operacions de reassegurances 1,5%
	x	cànons 5%
=	QUOTA DE TRIBUTACIÓ	
	-	Deducció per eliminar la doble imposició interna
=	QUOTA DE LIQUIDACIÓ	

ARTICLE 31

ES DEROGA

Comentari

Amb la Llei 18/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, es deroga l'article 31 de la Llei.

ARTICLE 32

MERITACIÓ

1. L'impost es merita:

a) Si es tracta de rendiments, quan resultin exigibles o en la data del cobrament si aquesta data és anterior.

b) Si es tracta de guanys patrimonials, quan tingui lloc l'alteració patrimonial o la transmissió.

c) En la resta de casos, quan siguin exigibles les rendes corresponents.

Comentari

La meritació de l'impost es correspon amb el moment que s'entén realitzat el fet generador, i en aquest moment es produeix el naixement de l'obligació tributària principal.

En els casos en què l'obligat tributari opera en el territori andorrà sense un EP, la meritació dels rendiments subjectes a l'impost no està donada pel període impositiu de l'obligat tributari (que no en té), sinó que dependrà de la naturalesa dels rendiments obtinguts.

- ✓ Com a regla general, els rendiments es meriten en el moment en què siguin exigibles o en el moment del seu cobrament, si aquest moment és anterior.
- ✓ En el cas particular dels guanys patrimonials, la meritació d'aquests rendiments es produeix en el moment en què es realitza la transmissió o alteració patrimonial que dóna lloc al rendiment.
- ✓ En la resta de casos, les rendes es meritaran en el moment en què són exigibles.

  En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que s'entén que un rendiment és exigible quan l'obligat tributari pot instar-ne el compliment.

ARTICLE 33

DECLARACIÓ

1. Els obligats tributaris no-residents fiscals que obtinguin rendes en el territori andorrà sense mediació d'establiment permanent estan obligats a presentar declaració, amb la determinació i l'ingrés del deute tributari corresponent, per aquest impost en la forma, el lloc i els terminis que s'estableixin reglamentàriament.

2. També poden efectuar la declaració i l'ingrés del deute els responsables solidaris definits en l'article 5.

3. No s'exigeix als obligats tributaris no-residents fiscals presentar la declaració corresponent a les rendes respecte de les quals s'hagués practicat la retenció o s'hagués efectuat l'ingrés a compte a què es refereixen els articles 34 i 35.

4. No hi ha obligació de declarar les rendes que estiguin exemptes en virtut del que disposen les lletres a), b), d), f) i h) de l'article 15 d'aquesta Llei.

Comentari

Els obligats tributaris no-residents fiscals que obtinguin rendes en territori andorrà sense mediació d'EP estan obligats a presentar davant l'Administració tributària la declaració de l'IRNR, en què es consignarà el rendiment obtingut juntament amb la quantia del deute tributari en concepte d'aquest impost.

A diferència dels rendiments generats mitjançant un EP, la quota de l'IRNR meritada pels obligats tributaris sense un EP pot ser ingressada pels responsables solidaris. Pel que fa a aquest punt, ens remetem als nostres comentaris de l'article 5 de la Llei de l'IRNR amb la finalitat d'identificar les persones que reben aquesta qualificació.

En aquest sentit, s'ha de tenir en compte que l'obligat tributari no haurà de presentar la declaració de l'IRNR en cas en què el retenidor o responsable solidari hagi ingressat aquest impost en nom seu davant l'Administració tributària.

Per últim, s'ha de tenir en compte que els rendiments exempts obtinguts per l'obligat tributari hauran de consignar-se també en la declaració de l'IRNR, encara que no se'n derivi un deute tributari en concepte de l'IRNR. En tot cas, queden exceptuades de l'obligació d'informació les lletres a), b), d), f) i h) de l'article 15 d'aquesta Llei.

A continuació mostrem les obligacions formals que preveu el Reglament de l'IRNR

L'article 18 del Reglament estableix que els obligats tributaris no residents fiscals que obtinguin rendes en territori andorrà sense mediació d'EP estan obligats a presentar una declaració amb la determinació i l'ingrés del deute tributari corresponent a aquest impost davant del ministeri de Finances durant el mes següent que segueix a cada trimestre natural, és a dir, abril, juliol, octubre i gener.

En la declaració s'han d'adjuntar les factures o els documents equivalents corresponents a les rendes que s'han satisfet, així com una relació de les rendes subjectes a l'impost de no-residents fiscals.

L'obligat tributari no té l'obligació de presentar declaració quan hi hagi obligació de retenir i quan el subjecte obligat a retenir i fer ingressos a compte hagi presentat la declaració i efectuat l'ingrés davant el ministeri de Finances en els terminis establerts en el reglament.

A més, segons l'article 20 del Reglament, el ministeri de Finances pot sol·licitar la presentació d'un resum anual de les retencions i els ingressos a compte efectuats, segons el model aprovat pel Govern, quan coincideixi el termini de presentació de l'ingrés a compte del quart trimestre. Aquest resum ha d'incloure, si escau, les dades relatives a les declaracions negatives que s'hagin presentat.

ARTICLE 34

PERSONES I ENTITATS AMB OBLIGACIÓ DE RETENIR I INGRESSAR A COMPTE

1. Tenen la consideració de retenidors les persones físiques o les entitats a les quals aquest article imposa l'obligació d'ingressar al ministeri encarregat de les finances, amb motiu dels pagaments que facin als obligats tributaris definits en l'article 4.

2. Té la consideració d'obligat a practicar ingressos a compte la persona o l'entitat que satisfà rendes en espècie als obligats tributaris definits en l'article 4.

3. Tenen la consideració d'obligats a fer pagaments a compte els obligats tributaris als quals l'article 24 imposa l'obligació d'ingressar quantitats a compte de l'obligació tributària principal de pagament de l'impost amb anterioritat al moment en què aquesta obligació de pagament resulti exigible.

4. Estan obligats a practicar la retenció i l'ingrés a compte respecte de les rendes subjectes a aquest impost que satisfacin o abonin:

a) les entitats residents fiscals en el territori andorrà, incloses les entitats o patrimonis autònoms regulats en el segon paràgraf de la lletra a) de l'apartat A) de l'article 15 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre del 1996;

b) les persones físiques residents fiscals en el territori andorrà que realitzin activitats econòmiques, d'acord amb la definició que, a aquest efecte, utilitza la Llei de l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques, respecte de les rendes que satisfacin o abonin en l'exercici d'aquestes activitats;

c) els obligats tributaris no-residents fiscals que operin mitjançant un establiment permanent o sense, quan paguin rendes gravades per aquest impost.

5. En cap cas no estan obligades a practicar la retenció o l'ingrés a compte les missions diplomàtiques o les oficines consulars a Andorra d'Estats estrangers.

Comentari

Aquest article de la Llei estableix que reben la consideració de retenidors aquelles persones (físiques o jurídiques) que realitzen pagaments a obligats tributaris de l'impost que actuen sense EP.

En aquest sentit, aquestes persones qualificades com a retenidors tenen l'obligació de practicar la retenció corresponent als rendiments obtinguts a Andorra per part dels obligats tributaris no residents fiscals que actuïn sense un EP. És a dir, els retenidors ingressaran davant l'Administració tributària el deute generat en concepte de l'IRNR en nom de l'obligat tributari.

En tot cas, la Llei preveu que estan obligats a practicar la retenció i l'ingrés a compte de l'IRNR les entitats següents que satisfacin o abonin rendes subjectes a aquest impost:

✓ Les entitats residents fiscals en territori andorrà, incloses les entitats o patrimonis autònoms regulats en l'article 15.A).a) segon de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

✓ Les persones físiques residents fiscals en territori andorrà que realitzin activitats econòmiques.

✓ Els obligats tributaris no residents fiscals que operin mitjançant un EP.

Per últim, cal indicar que les missions diplomàtiques o les oficines consulars a Andorra queden excloses de l'obligació de practicar la retenció o ingrés a compte corresponents.

Ara bé, les empreses andorranes que paguin rendes a empreses o persones que no resideixen a Andorra en relació amb serveis realitzats a Andorra han de complir les obligacions següents, corresponents als articles 18 i 20 del Reglament:

- Retenir l'import resultant d'aplicar el tipus impositiu a l'import de la factura en concepte d'impost que s'ha d'ingressar.
- Lliurar a l'obligat tributari una certificació que acredita la retenció practicada (només si l'obligat tributari ho demana o si la factura no inclou la retenció).
- Presentar al ministeri de Finances la declaració de retenció i d'ingrés a compte de l'impost durant els mesos d'abril, juliol, octubre o gener immediatament posteriors a la retenció.

Exemple

Una societat andorrana contracta una empresa de consultoria espanyola per obtenir un assessorament empresarial. Els honoraris pels serveis prestats ascendeixen a 6.000 euros.

La base de tributació és l'import de la renda, 6.000 euros. En aquest cas, la quota de tributació és de 600 euros (6.000 euros x 10%) i, aquest import coincideix amb la quota de liquidació.

SOCIETAT ANDORRANA	
Base de tributació	6.000 €
Tipus impositiu	10%
Quota tributació	**600 €**

Atès que l'empresa andorrana, en concepte de retenidor, ja ha procedit a ingressar la quota de l'IRNR, l'obligat tributari no té l'obligació de presentar la declaració de l'impost.

ARTICLE 35

NORMES DE RETENCIÓ I D'INGRÉS A COMPTE

1. Els subjectes obligats a retenir han de retenir o ingressar a compte una quantitat equivalent a la que resulti d'aplicar les disposicions previstes en aquesta Llei per determinar el deute tributari corresponent als obligats tributaris no-residents fiscals sense establiment permanent.

2. Els subjectes obligats a retenir o a ingressar a compte han d'assumir l'obligació d'efectuar l'ingrés al ministeri encarregat de les finances, sense que l'incompliment d'aquesta obligació els en pugui excusar.

3. No s'ha de practicar la retenció o l'ingrés a compte respecte de:

a) les rendes que estiguin exemptes en virtut del que estableix l'article 15 o un conveni per evitar la doble imposició que hi resulti aplicable,

b) les rendes satisfetes o abonades als obligats tributaris no-residents fiscals sense establiment permanent, quan s'acrediti el pagament de l'impost per part de l'obligat tributari o el responsable solidari.

4. El subjecte obligat a retenir i practicar ingressos a compte ha de presentar la declaració i ha d'efectuar l'ingrés davant el ministeri encarregat de les finances en el lloc, la forma i els terminis que s'estableixin, de les quantitats retingudes o els ingressos a compte fets, o la declaració negativa quan escaigui. Així mateix, ha de presentar un resum anual de les retencions i els ingressos a compte amb el contingut que es determini reglamentàriament. No obstant això, no hi ha obligació de declarar les rendes que estiguin exemptes, en virtut del que disposen les lletres a), b), d), f) i h) de l'article 15 d'aquesta Llei.

El subjecte obligat a retenir i a practicar ingressos a compte està obligat a conservar la documentació corresponent i a expedir una certificació acreditativa de les retencions o els ingressos a compte efectuats. L'abast d'aquestes obligacions formals s'ha d'establir reglamentàriament.

Comentari

Una vegada s'ha determinat quines persones tenen l'obligació de practicar la retenció o ingrés a compte de l'IRNR corresponent, el següent pas és determinar la quantia que els retenidors han d'ingressar a compte de l'obligat tributari.

En aquest sentit, els retenidors han d'ingressar davant l'Administració tributària l'impost que correspondria ingressar a l'obligat tributari. De manera que el retenidor haurà d'aplicar les regles de valoració previstes en la Llei de l'IRNR, per tal de determinar la quota per ingressar derivada dels rendiments obtinguts a Andorra pels no-residents fiscals (sense EP).

Quant a l'obligació de fer efectiu aquest ingrés s'ha de tenir en compte que els retenidors reben la qualificació de responsables solidaris de l'impost, de manera que el fet que ells no tinguin la consideració d'obligats tributaris no els eximeix del compliment d'aquesta obligació. En rebre la consideració de responsables solidaris, el personal de l'Administració té potestat per exigir l'ingrés de la quota de l'IRNR directament al retenidor, sense que sigui necessari que en primer lloc es dirigeixi contra l'obligat tributari.

➢ Excepcions

L'apartat tercer de l'article 35 de la Llei de l'IRNR estableix una sèrie de situacions en les quals no s'ha de practicar la retenció corresponent:

✓ Les rendes que estiguin exemptes en virtut del que disposa l'article 15 de la Llei de l'IRNR.

Els rendiments llistats en l'article 15 de la Llei d'aquest impost reben la consideració de rendes exemptes de l'impost; per tant, l'obligat tributari no hauria d'ingressar cap quota en concepte d'aquest impost. De manera que si l'obligat tributari no té obligació d'ingressar l'IRNR derivat d'aquest tipus de rendiments, el retenidor també queda exclòs d'aquesta obligació.

✓ Els rendiments qualificats d'exempts en virtut de les disposicions dels CDI firmats pel Principat d'Andorra.

La Llei de l'IRNR ja preveu que les rendes obtingudes per no-residents en territori andorrà no estan subjectes a la retenció de l'IRNR sempre que aquestes rendes estiguin exemptes en virtut del que estableixi el CDI corresponent.

✓ Les rendes satisfetes o abonades als obligats tributaris de l'IRNR que actuïn sense EP sempre que acreditin al retenidor que la quota de l'IRNR ja ha estat degudament ingressada.

Per tal que aquesta exclusió a la pràctica de la retenció de l'IRNR sigui d'aplicació és imprescindible que l'obligat tributari acrediti de forma suficient que ha complert la seva obligació d'ingressar la quota de l'IRNR. Un exemple de justificació suficient és que l'obligat tributari lliuri una còpia al retenidor de l'ingrés efectiu de la quota de l'IRNR.

➢ Obligacions formals

El retenidor ha de practicar la retenció o ingrés a compte corresponent de l'IRNR mitjançant la presentació de la declaració degudament aprovada pel Govern a aquests efectes. En particular haurà de presentar la declaració periòdica (model 710, juntament amb els annexos corresponents) i el resum anual (model 730).

A continuació es reprodueix l'apartat 3 del model 710 (vegeu annex 9):

3. Ingrés a compte de rendes obtingudes

	Total rendes		**Total retencions**	
14. Tipus de gravamen 10%	15000	euros	1500	euros
15. Tipus de gravamen 5%	6000	euros	300	euros
16. Tipus de gravamen 1,5%	2500	euros	37,5	euros
17. Total que s'ha d'ingressar:			1837,5	euros

Cal remarcar que no hi ha obligació de declarar les rendes que estiguin exemptes en virtut del que disposen els apartats a), b), d), f) i h) de l'article 15.

Per últim, el retenidor té obligació de conservar la documentació relativa als rendiments abonats a l'obligat tributari juntament amb la justificació de l'ingrés de la quota en concepte de l'IRNR (model 710-A).

Un resum de les declaracions per als no-residents fiscals sense mediació d'un EP són les següents:

NÚM.	NOM DEL FORMULARI	UTILITZACIÓ
001	Sol·licitud de número de registre tributari (NRT)	Formulari pel qual se sol·licita un número identificatiu per facilitar les relacions entre l'operador i l'Administració fiscal.
700	Declaració de liquidació de les rendes obtingudes a Andorra per no-residents fiscals	Formulari que cal presentar per a la liquidació de rendes obtingudes que han de presentar els obligats tributaris (article 18 del Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals).
700-A	Relació de les rendes obtingudes i liquidades de l'IRNR	Formulari complementari de la declaració 700 per declarar les rendes obtingudes i liquidades.
700-B	Relació de les rendes exemptes i/o pagades de l'IRNR	Formulari complementari de la declaració 700 per declarar les rendes exemptes i/o pagades.
710	Declaració de retenció i ingrés a compte de l'IRNR	Formulari que cal presentar a la retenció i ingrés a compte de rendes obtingudes que han de presentar els obligats tributaris (article 20 del Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals).
710-A	Relació de les rendes retingudes i ingressades de l'IRNR	Formulari complementari de la declaració 710 per declarar les rendes retingudes i ingressades.
710-B	Relació de les rendes exemptes i/o pagades de l'IRNR	Formulari complementari de la declaració 710 per declarar les rendes exemptes i/o pagades.
720	Sol·licitud de modificació de la declaració	Formulari que cal presentar per modificar les declaracions ja presentades mitjançant els formularis 700 o 710 (article 26 del Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals).
730	Resum anual de retencions i d'ingressos a compte	Formulari que cal presentar tan sols si ho requereix el ministeri encarregat de les finances (article 20 del Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals).
790	Certificació de retencions i d'ingressos a compte de l'IRNR	Document que el retenidor o l'obligat a ingressar a compte ha d'expedir a favor de l'obligat tributari per acreditar les retencions practicades o els ingressos a compte efectuats (article 27 del Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals).

ARTICLE 36

DEVOLUCIONS

1. Quan un obligat tributari no-resident fiscal hagi suportat una retenció improcedent o superior a la quota de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, pot sol·licitar al ministeri encarregat de les finances la devolució de l'excés sobre la quota tributària esmentada. S'entenen compresos en aquest supòsit de devolució els casos en què la retenció practicada excedeix els límits de tributació en la font establerts per un conveni de doble imposició conclòs per Andorra.

A aquest efecte, es practica l'autoliquidació de l'impost en el model que determini el ministeri encarregat de les finances.

2. El ministeri encarregat de les finances procedeix, si escau, a fer aquestes devolucions dictant la liquidació provisional corresponent, sense perjudici de la pràctica de les liquidacions ulteriors, provisionals o definitives, que siguin procedents. La liquidació provisional que estableixi la procedència de la devolució s'ha de dictar en un termini no superior a tres mesos comptats a partir de la data de presentació de la sol·licitud de l'obligat tributari.

El ministeri encarregat de les finances torna a l'obligat tributari en el termini d'un mes, l'excés sobre la quota de tributació que resultés exigible d'acord amb el que disposa aquest article. Transcorregut aquest termini sense que s'hagi efectuat la devolució de l'excés, l'obligat tributari té dret a que se li aboni l'interès legal al qual es refereix l'article 38 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

3. A més dels obligats tributaris no-residents fiscals, poden presentar les sol·licituds de devolució a què es refereix l'apartat 1 d'aquest article els responsables solidaris definits a l'article 6.

4. El procediment i la forma de pagament per a les devolucions a què es refereix aquest article es determinen reglamentàriament.

Comentari

En els casos en què l'obligat tributari actua en el territori andorrà sense un EP, és responsabilitat del retenidor ingressar la quota de l'IRNR en nom de l'obligat tributari. En aquests casos és possible que l'obligat tributari hagi suportat una quota en concepte de l'IRNR superior a la que li pertocaria en aplicació de les normes de valoració de la Llei d'aquest impost.

Aquesta situació es pot donar en el cas que el retenidor hagi aplicat un tipus impositiu diferent al que li pertocaria, una base superior a la que li correspondria o no s'hagi tingut en compte l'aplicació d'alguna exempció, entre d'altres. En aquests casos, l'obligat tributari està facultat per poder sol·licitar la devolució de la quota de l'IRNR suportada en excés.

Per últim, cal remarcar que la Llei de l'IRNR preveu la possibilitat de sol·licitar a l'Administració la devolució per als obligats tributaris que hagin suportat, en excés, una quota d'aquest impost que excedeix dels límits de tributació establerts en els CDI.

➤ **Aspectes per remarcar**

A data de l'edició d'aquest manual pràctic, el Principat d'Andorra no ha publicat al BOPA cap CDI amb els països del nostre entorn. En aquest sentit, els autors del manual entenem que els convenis signats per Andorra seguiran els principis marcats per l'OCDE.

En aquest sentit, entenem que els CDI signats pel Principat d'Andorra preveuran, en línies generals, els aspectes següents:

✓ Determinació de l'Estat on es considera que s'ha generat el rendiment i, per tant, on serà objecte de tributació.

✓ Fixació de tipus impositius màxims per a determinades tipologies de rendes.

De manera que és possible que, quan el Principat tingui publicats al BOPA els CDI, el retenidor apliqui un tipus impositiu superior al previst en els CDI. En aquests casos, els obligats tributaris podran sol·licitar a l'Administració la devolució de la quota de l'IRNR suportada en excés.

➢ Procediment de la devolució

Un cop l'obligat tributari ha sol·licitat la devolució de la quota de l'IRNR suportada en excés, el següent pas és que l'Administració tributària procedeixi a fer efectiva la devolució de la quota (com estableix l'article 25 del Reglament).

En aquest sentit, l'Administració analitzarà la sol·licitud de devolució i, si escau, farà efectives aquestes devolucions i dictarà la liquidació provisional corresponent. L'Administració disposa d'un termini màxim de 3 mesos per poder emetre la liquidació provisional corresponent. Aquest període de 3 mesos es computarà a partir de la data de presentació de la sol·licitud de la devolució de l'excés de la quota suportada.

Una vegada s'ha acordat que la devolució de la quota de l'IRNR és procedent, l'Administració disposa del termini d'un mes per fer efectiva aquesta devolució. Transcorregut aquest termini, l'obligat tributari podrà exigir a l'Administració l'ingrés dels interessos de demora corresponents.

S'ha de tenir en compte que el fet que l'Administració tributària faci efectiva la devolució o dicti la liquidació provisional corresponent no impedeix que l'Administració pugui iniciar un procediment de revisió o comprovació tributària, sempre que no hagi prescrit el dret de l'Administració.

Per últim, s'ha de tenir en compte que la devolució de les quotes d'IRNR suportades en excés també pot ser exigida per part dels responsables solidaris, definits en l'article 6 de la Llei de l'IRNR.

➢ Procediment de devolució d'ingressos indeguts

L'article 26 del Reglament estableix la possibilitat de sol·licitar al ministeri de Finances la devolució de l'excés sobre la quota tributària en cas que l'obligat tributari hagi suportat una retenció o un pagament a compte, o hagi fet un ingrés superior a la quota de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

El ministeri de Finances comprova les dades trameses i comunica per escrit a la persona sol·licitant l'import definitiu de la devolució o, si escau, la denegació de la devolució, en el termini de tres mesos a comptar de la presentació de la sol·licitud. Quan el ministeri de Finances ha de retornar un import prèviament abonat, fa efectiu l'excés sobre la quota de tributació que resulti exigible.

Tota decisió ha d'estar motivada, i en tot cas amb expressió dels recursos procedents.

VI. Infraccions i sancions

ARTICLE 37

INFRACCIONS

La regulació de les infraccions en matèria tributària relatives al contingut d'aquesta Llei es regeix en allò que no s'estableix en la present Llei, pel règim d'infraccions i sancions establert en la secció tercera del capítol III de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

Comentari

El ministeri de Finances té la facultat d'imposar les infraccions corresponents sempre que la conducta de l'obligat tributari pugui ser qualificada com una infracció, en funció dels criteris establerts en els articles següents.

ARTICLE 38

MODALITATS D'INFRACCIONS

1. Es consideren infraccions simples de caràcter lleu:

   a) les autoliquidacions incompletes sense transcendència en la liquidació;

   b) l'incompliment de requeriments d'informació i/o documentació.

2. Es considera infracció simple de caràcter greu l'incompliment de l'obligació a què es refereix l'apartat 1 de l'article 6.

3. Es consideren infraccions de defraudació:

   a) la no presentació de l'autoliquidació;

   b) les autoliquidacions incompletes amb transcendència en la liquidació;

   c) les falses autoliquidacions.

Comentari

La normativa tributària considera que la conducta de l'obligat tributari pot qualificar-se com una infracció simple de caràcter lleu, simple de caràcter greu o una infracció de defraudació.

➢ Infracció simple de caràcter lleu

Es considera infracció simple de caràcter lleu la conducta del contribuent que consisteix en:

✓ La presentació de les autoliquidacions incompletes amb el condicionant que la informació no consignada no impliqui una manca d'ingrés i, per tant, no provoqui un perjudici per a l'Administració tributària.

Un exemple d'aquesta conducta pot ser consignar informació corporativa incorrecta, però que no impliqui la determinació errònia de la quota de liquidació.

✓ Incompliment de requeriments d'informació i/o documentació. És a dir, es considera una infracció simple el fet que l'obligat tributari no faciliti a l'Administració la informació i/o documentació requerides.

➢ Infracció simple de caràcter greu

Es considera infracció simple de caràcter greu la conducta del contribuent que consisteix en:

✓ No nomenar una persona física o jurídica amb residència a Andorra perquè el representi davant el ministeri de Finances en relació amb les seves obligacions per aquest impost.

➢ Infracció de defraudació

Es considera infracció de defraudació la conducta del contribuent que consisteix en:

✓ La no-presentació de l'autoliquidació. En particular, es considera com a infracció de defraudació el fet que l'obligat tributari no compleixi l'obligació de presentar la declaració de l'impost.

D'aquesta infracció es deriva que no únicament és incompliment formal la presentació del document de la liquidació de l'impost sinó també la manca d'ingrés de la quota de liquidació.

✓ Les autoliquidacions incompletes amb transcendència en la liquidació. En el supòsit que l'obligat tributari hagi complert l'obligació de presentar la liquidació corresponent però contingui manca d'informació rellevant, es considerarà una infracció de defraudació.

En particular, es considera informació rellevant aquella de la qual depèn la determinació correcta de la quota de liquidació de l'impost i sense la qual la quota de liquidació consignada per l'obligat tributari és inferior a la que hauria d'haver-se ingressat.

També es considera una infracció de defraudació el fet d'incloure en la liquidació dades errònies que impliquin la determinació d'una quota de liquidació inferior a la que correspondria.

✓ Les falses autoliquidacions. Constitueix una infracció de defraudació el fet que l'obligat tributari presenti liquidacions falses amb dades o informació que no es corresponguin amb la realitat.

ARTICLE 39

SANCIONS

1. Les infraccions simples de caràcter lleu són sancionades mitjançant una multa fixa d'entre 150 euros i 3.000 euros.

2. La infracció simple de caràcter greu és sancionada mitjançant una multa fixa de 3.000 euros.

3. Les infraccions de defraudació són sancionades mitjançant una multa proporcional d'entre el 50% i el 150% de la quota defraudada.

4. Les sancions s'estableixen seguint els criteris de graduació establerts en la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

Comentari

Una vegada s'ha identificat la conducta infractora de l'obligat tributari i ha estat qualificada bé com a infracció simple de caràcter lleu o de caràcter greu, o bé com a infracció de defraudació, el pas següent és fixar l'import de la sanció. En aquest sentit, també s'ha de tenir en compte la diferenciació següent:

➢ Infracció simple de caràcter lleu

La sanció derivada d'una infracció simple de caràcter lleu es materialitza en una sanció fixa d'entre 150 euros i 3.000 euros.

➢ Infracció simple de caràcter greu

La sanció derivada d'una infracció simple de caràcter greu es materialitza en una sanció fixa de 3.000 euros.

➢ Infracció de defraudació

La sanció derivada d'una infracció de defraudació es materialitza en una sanció proporcional, que pot fixar-se entre el 50% i el 150% de la quota no ingressada.

En el quadre següent es presenten els diferents tipus d'infraccions i de sancions:

	INFRACCIONS	SANCIONS
SIMPLES	- Les autoliquidacions incompletes sense transcendència en la liquidació - L'incompliment de requeriments d'informació i/o documentació	Multa fixa entre 150 euros i 3.000 euros
GREUS	- No nomenar el representant fiscal	Multa fixa de 3.000 euros
DEFRAUDACIÓ	- No presentar l'autoliquidació - Presentar les autoliquidacions incompletes amb transcendència en la liquidació - Presentar autoliquidacions falses	Multa proporcional d'entre el 50% i el 150% de la quota defraudada

ARTICLE 40

NOTIFICACIONS I RECURSOS DE LES INFRACCIONS

1. Prèviament a l'acte d'imposició d'una sanció, s'ha de notificar a la persona interessada la proposta de resolució amb indicació dels fets imputats, el precepte infringit i la quantia de la multa. La persona interessada disposa d'un termini de tretze dies hàbils per al·legar tot allò que consideri oportú per a la seva defensa.

2. Transcorregut el termini d'al·legacions, l'òrgan competent dicta la resolució que correspongui, contra la qual es pot recórrer en els termes establerts en l'article 72 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996.

3. En qualsevol cas, i perquè l'acte administratiu quedi en suspens, amb la interposició del recurs s'ha d'aportar una garantia suficient, ja sigui hipotecària o bé un aval o fiança d'una entitat bancària andorrana que garanteixi l'import total del deute tributari.

Comentari

Abans d'imposar directament la sanció corresponent, l'Administració tributària té l'obligació de notificar a l'obligat tributari la proposta de resolució. En aquesta proposta de resolució s'han d'indicar els fets imputats dels quals es deriva un defecte de tributació juntament amb els preceptes incomplerts pel contribuent a l'hora de determinar la quota de liquidació.

Aquesta resolució ha d'estar degudament motivada i fonamentada per l'Administració per tal que l'obligat tributari pugui exercir el seu dret a la defensa. A aquests efectes, l'obligat tributari disposa d'un termini de 13 dies hàbils per presentar les seves al·legacions contra la resolució de l'Administració. En aquest moment procedimental, l'interessat podrà justificar la seva conducta amb les disposicions sobre les quals s'ha basat. En aquest sentit, cal precisar que l'obligat tributari podrà fer servir tots els mitjans de prova admesos pel Dret andorrà.

Una vegada presentades les al·legacions i analitzades per l'Administració, aquesta darrera podrà dictar la seva resolució, la qual estarà degudament motivada. En cas que alguna de les parts no estigui conforme amb el contingut de la resolució, és susceptible de ser recorreguda davant l'òrgan corresponent.

Per últim, s'ha de tenir en compte, en cas que l'obligat tributari decideixi interposar el corresponent recurs contra la resolució de l'Administració, que la quantia per ingressar com a resultat de la liquidació haurà de ser objecte de garantia. És a dir, el recurs no podrà ser admès a tràmit si el contribuent no aporta una garantia suficient de l'import resultant de la resolució administrativa.

De manera que s'entén com a garantia suficient, i tal com estableix l'article 45 de la Llei de bases de l'ordenament tributari:

✓ Garantia hipotecària.

✓ Aval d'una entitat bancària andorrana.

✓ Fiança d'una entitat bancària andorrana.

VII. Ordre jurisdiccional i competent

ARTICLE 41

JURISDICCIÓ COMPETENT

La jurisdicció administrativa, amb l'exhauriment previ de la via administrativa en matèria tributària, és l'única competent per dirimir les controvèrsies de fet i dret que se suscitin entre el ministeri encarregat de les finances i els obligats tributaris en relació amb qualsevol de les qüestions a què es refereix aquesta Llei.

Comentari

Una vegada s'han interposat tots els recursos de la via administrativa, les parts poden acudir a la jurisdicció administrativa en cas que considerin que els seus interessos no han estat observats per la via administrativa.

Per tal de poder interposar l'acció corresponent davant la jurisdicció administrativa és necessari que s'hagin esgotat totes les instàncies en la via administrativa. En cas que l'obligat tributari interposi la seva acció directament a la jurisdicció administrativa sense haver exhaurit la via administrativa, el tribunal administratiu podrà no admetre a tràmit aquesta acció.

DISPOSICIÓ ADDICIONAL PRIMERA

S'introdueixen les modificacions següents a la Llei 21/2006, del 14 de desembre, de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries:

Se suprimeix l'apartat 4 de l'article 3, Fet generador, de la Llei 21/2006, del 14 de desembre, de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries.

Comentari

S'elimina l'apartat 4 de l'article 3 de la Llei 21/2006, del 14 de desembre, en relació amb el fet generador de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries.

En aquest sentit s'elimina la no-subjecció en les transmissions, cessions o constitucions de drets reals que tinguin per objecte béns immobles el títol adquisitiu dels quals sigui anterior a deu anys. Amb aquesta eliminació de l'apartat 4 de l'article 3 de la Llei 21/2006, totes les transmissions de béns immobles passaran a estar subjectes. Tot i això, i com veurem més endavant (disposició addicional segona), passaran a estar subjectes a un tipus de gravamen del 0%.

DISPOSICIÓ ADDICIONAL SEGONA

Es modifica l'article 9, Tipus de gravamen, de la Llei 21/2006, del 14 de desembre, de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, que queda redactat de la forma següent:

"Tipus de gravamen

S'estableixen els tipus de gravamen següents, en funció dels anys en què el bé immoble hagi estat en propietat de l'obligat tributari:

a) Un tipus del 15% fins a un any.

b) Un tipus del 14% entre un any i un dia i 2 anys.

c) Un tipus del 13% entre 2 anys i un dia i 3 anys.

d) Un tipus del 12% entre 3 anys i un dia i 4 anys.

e) Un tipus del 10% entre 4 anys i un dia i 5 anys.

f) Un tipus del 8% entre 5 anys i un dia i 6 anys.

g) Un tipus del 6% entre 6 anys i un dia i 7 anys.

h) Un tipus del 4% entre 7 anys i un dia i 8 anys.

i) Un tipus del 2% entre 8 anys i un dia i 9 anys.

j) Un tipus de l'1% entre 9 anys i 1 dia i 10 anys.

k) Un tipus del 0% a partir de 10 anys.

El nombre d'anys es determina, i s'ajusta per excés, de data a data en què l'immoble o el dret hagi estat propietat de l'obligat tributari. A aquest efecte, les inversions computen amb la mateixa antiguitat que l'immoble."

Comentari

Com s'ha comentat anteriorment (disposició addicional primera), amb aquesta modificació s'estableixen nous tipus de gravamen per l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, i passen a estar subjectes totes les operacions a un tipus del 0% a partir del desè any en què el bé immoble hagi estat propietat de l'obligat tributari.

DISPOSICIÓ FINAL PRIMERA

MODIFICACIÓ DE LA LLEI DE BASES DE L'ORDENAMENT TRIBUTARI

El Govern ha de presentar en el termini d'un any a l'entrada en vigor d'aquesta Llei, un Projecte de llei de modificació de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996, que adapti i actualitzi els procediments de liquidació, gestió i control dels tributs en relació a les exigències i necessitats d'aquesta Llei.

Comentari

La Llei de l'IRNR dóna un termini d'un any, a computar des de l'entrada en vigor de la mateixa Llei, per presentar un projecte de modificació de la Llei de bases de l'ordenament tributari, de 19 de desembre de 1996.

A la data d'edició d'aquest llibre, no s'ha publicat al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra la modificació de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

DISPOSICIÓ FINAL SEGONA

ACTUALITZACIÓ DELS IMPORTS

La Llei del Pressupost General pot actualitzar els tipus de gravamen o els límits quantitatius que estableix aquesta Llei, sense que això no pugui implicar modificacions substancials de l'impost que regula.

DISPOSICIÓ FINAL TERCERA

HABILITACIÓ NORMATIVA

1. S'encomana al Govern la redacció de les disposicions i dels reglaments necessaris pel desenvolupament i l'execució d'aquesta Llei en el termini de sis mesos des de la seva entrada en vigor.

2. Els models de declaració d'aquest impost i els dels seus pagaments a compte són fixats per reglament, el qual ha d'establir, a més de la forma, el lloc i els terminis per presentar-los, els supòsits i les condicions de la seva presentació per mitjans telemàtics.

3. Es delega al ministeri encarregat de les finances la gestió i recaptació de l'impost que regula aquesta Llei.

4. Durant els sis primers mesos d'aplicació de l'impost, els obligats tributaris podran realitzar consultes relatives exclusivament a la interpretació de l'articulat de la Llei que hauran de ser contestades pel ministeri encarregat de les finances i que tindran caràcter vinculant. El Govern establirà reglamentàriament els termes i l'abast en que es podran efectuar aquestes consultes.

DISPOSICIÓ FINAL QUARTA

APLICACIÓ DE L'IMPOST

Aquesta Llei és aplicable a les rendes meritades a partir de l'1 d'abril de 2011.

DISPOSICIÓ FINAL CINQUENA

ENTRADA EN VIGOR

Aquesta Llei entra en vigor l'endemà de ser publicada al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra.

ANNEXOS

ANNEX 1. REGLAMENT DE L'IMPOST

492 Butlletí Oficial del **Principat d'Andorra** Núm. 5 - Any 24 - 1.2.2012

Govern

Disposicions de caràcter general

Decret

Vist l'article 28 del text refós de la Llei qualificada de la nacionalitat, aprovada per decret legislatiu del 28 març del 2007;

Atès que les persones interessades han acreditat de forma fefaent que han perdut la nacionalitat d'origen en aplicació del que es preveu en l'article 38 i han emès la declaració jurada corresponent,

El Govern

Decreta

Reconèixer la nacionalitat andorrana amb plenitud de drets polítics a les persones relacionades a la llista següent:

Alba Muñoz, Salvador, amb efectes des de l'1 d'abril del 2011
Köhler Streiffert, Erik Pether, amb efectes des del 25 de maig del 2011

L'adquisició de la nacionalitat andorrana de les persones interessades té efectes a partir de la data en què han perdut la nacionalitat o les nacionalitats que tenien.

Cosa que es fa pública per a coneixement general.

Andorra la Vella, 25 de gener del 2012

Antoni Martí Petit
Cap de Govern

Decret

Exposició de motius

Arran de la darrera modificació de la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, feta per la Llei 18/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, es fa necessari introduir diversos canvis i procedir així a la modificació del seu Reglament d'aplicació, aprovat pel Govern en la sessió del 16 de març del 2011.

Aquest nou text és la recopilació de totes les modificacions que s'han efectuat a l'articulat del Reglament d'aplicació de la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, integrant tots els articles que no s'han modificat i procedint a la derogació de l'anterior per tal de garantir una major claredat i seguretat jurídica en l'aplicació de l'impost. D'aquesta manera, s'ha considerat oportú eliminar l'article 3 i modificar l'article 4 a fi d'adaptar-los a l'article 6 de la Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals; eliminar l'article 8 on s'establia el límit de l'import de les comissions, a fi d'adaptar-lo a l'article 14 de la Llei de l'impost; eliminar l'apartat 4 de l'article 10 i, en conseqüència, adaptar l'article 11.3.B.b), tots dos articles referents als mètodes que cal utilitzar per determinar el valor normal de mercat; s'adapta l'apartat d) de l'article 14; s'adapta l'apartat 2 de l'article 15; quant a l'article 17, es precisa quin serà el model de declaració de liquidació per als establiments permanents; i a l'article 18, quin serà el model de declaració de pagament a compte per als mateixos establiments; a l'article 20 s'elimina l'apartat 2, atès que les transmissions de béns ja no estaran subjectes a aquest impost; a l'article 21 s'elimina l'apartat 3, ja que es tracta de rendes exemptes sense obligació declarativa; s'elimina tot l'article 23, atès que no hi haurà l'obligació de retenir en la transmissió de béns immobles, ja que aquests darrers només tributaran per l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries; s'adapta l'article 24 a l'article 20.4 de la Llei 18/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals; s'elimina l'apartat c) de l'article 25 en congruència amb l'article 21, apartat 3, de la Llei 18/2011, de l'1 de desembre, de modificació de la Llei 94/2010; a l'article 31 s'elimina la possibilitat de pagament mitjançant domiciliació bancària; s'elimina tot el capítol sisè, referent a les consultes vinculants; s'elimina la disposició transitòria i finalment s'adapten els formularis 700, 710, 720 i 790.

Aquest Reglament es compon de 34 articles, dividits en cinc capítols, dotze formularis –establerts segons el model aprovat pel Govern– i una disposició derogatòria.

A proposta del ministre de Finances i Funció Pública, el Govern, en la sessió del 25 de gener del 2012, aprova el Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

Article únic

S'aprova el Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, que entra en vigor el mateix dia de la seva publicació.

Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals

Capítol primer. Disposicions generals

Article 1
Àmbit d'aplicació

1. Aquest Reglament regula el desplegament de la Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals i desenvolupa les obligacions formals que han d'acomplir els obligats tributaris i el sistema de gestió, de liquidació i de control de l'impost esmentat.

2. El compliment de les obligacions establertes en aquest Reglament s'entén sense perjudici de les establertes en les lleis esmentades i altres disposicions que resultin aplicables.

Article 2
Obligats tributaris

Estan sotmeses a les obligacions establertes en aquest Reglament les persones físiques, les persones jurídiques i totes les entitats que tinguin la condició d'obligats tributaris, d'acord amb el que estableix la Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

Article 3
Designació del representant fiscal

1. Quan el ministeri encarregat de les finances ho requereixi, els obligats tributaris no-residents fiscals estan obligats a nomenar, en el termini establert a l'article 6, apartat 2 de la Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, una persona física o jurídica amb residència a Andorra perquè els representi

davant del mateix ministeri en relació amb les seves obligacions per aquest impost.

L'obligat tributari o el seu representant han de presentar al ministeri encarregat de les finances el nomenament del representant en el termini d'un mes a partir de la data d'aquest nomenament. El nomenament l'ha d'establir per escrit l'obligat tributari.

2. En la designació hi han de constar:

a) els noms i les adreces de l'obligat tributari no resident fiscal i del representant fiscal;

b) l'acceptació del nomenament per part del representant fiscal;

c) el compromís per part del representant de complir les formalitats i els deures tributaris relatius a l'impost sobre la renda de no-residents fiscals, o que es puguin derivar d'altres impostos d'àmbit estatal o comunal, si escau;

d) la data a partir de la qual entra en vigor la representació i, si escau, la durada de la mateixa.

S'adjunta al document de designació una còpia del passaport o el document d'identitat del representant i del representat.

3. L'obligat tributari no resident o el seu representant ha de presentar el nomenament, segons el model que aprovi el Govern, davant del ministeri encarregat de les finances, que li notificarà per escrit l'acceptació o el refús del nomenament.

Article 4
Revocació del representant fiscal

1. L'obligat tributari no resident fiscal pot substituir el representant nomenat, revocant la representació donada, i nomenant un nou representant, d'acord al procediment al que es refereix l'article anterior.

2. El representant també pot renunciar unilateralment a exercir les funcions de representant. Ha de comunicar a l'Administració la seva renúncia després d'haver-ho comunicat a l'obligat tributari. En aquest cas, l'obligat tributari ha de nomenar un nou representant si continua obtenint rendes provinents d'activitats desenvolupades dins del territori andorrà.

3. La revocació del representant fiscal es fa segons el model que aprovi el Govern, relatiu a la revocació.

4. En els casos de revocació o renúncia del representant o del representat, respectivament, s'ha de presentar la corresponent notificació.

Article 5
Exempció de beques a l'estudi i de formació d'investigadors

1. D'acord amb el que estableix l'article 15 de la Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, n'estan exemptes les beques públiques percebudes per cursar estudis reglats tant a Andorra com a l'estranger, en tots els nivells i els graus del sistema educatiu, quan la concessió s'ajusti als principis de mèrit i capacitat, de generalitat i de no-discriminació en les condicions d'accés i publicitat de la convocatòria. En cap cas no n'estan exemptes les ajudes per als estudis concebudes per una entitat pública en les quals els destinataris siguin exclusivament o fonamentalment els seus treballadors, els cònjuges o parents seus, en línia directa o col·lateral, consanguínia o per afinitat fins al tercer grau inclòs.

2. L'import de la beca exempt per cursar estudis reglats comprèn els costos de matrícula, o les quantitats satisfetes per un concepte equivalent, per poder cursar els dits estudis, i d'assegurança d'accidents corporals i assistència sanitària de la qual sigui beneficiari el becari i, si escau, el cònjuge i el fill del becari sempre que no tinguin cobertura de la seguretat social andorrana, així com una dotació econòmica màxima, amb caràcter general, de 3.000 euros anuals. Aquest darrer import s'elevarà fins a un màxim de 15.000 euros anuals quan la dotació econòmica tingui per objecte compensar despeses de transport i allotjament per cursar els estudis reglats del sistema educatiu, fins al segon cicle universitari inclòs. Quan es tracti d'estudis a l'estranger, aquest import és de 18.000 euros anuals.

Si l'objecte de la beca és cursar estudis de tercer cicle, la dotació econòmica n'està exempta fins a un import màxim de 18.000 euros anuals o de 21.600 euros anuals quan es tracta d'estudis a l'estranger.

D'acord amb el que s'ha indicat en els paràgrafs anteriors, quan la duració de la beca sigui inferior a un any natural, la quantia màxima exempta és la part proporcional que correspongui.

En el supòsit de beques per a investigació, la dotació econòmica derivada del programa d'ajuda del qual sigui beneficiari l'obligat tributari n'està exempta. La beca per a investigació ha de respondre a una convocatòria prèvia i ha de tenir com a objectiu contribuir a la difusió del coneixement, a la millora de processos, a la promoció d'iniciatives, a la promoció de la innovació, i a reforçar capacitats i activitats d'innovació. L'exempció l'ha de declarar el ministeri encarregat de les finances amb una sol·licitud prèvia i amb l'aportació de la documentació pertinent per part de la persona o l'entitat que convoca la beca d'investigació. La sol·licitud s'ha d'efectuar amb caràcter previ a la concessió de la beca per investigació. La dotació econòmica n'està exempta fins a un import màxim de 21.600 euros anuals.

En el supòsit de beques per cursar estudis de tercer cicle i beques per a investigació, la dotació econòmica exempta inclou les ajudes complementàries que tinguin per objecte compensar les despeses de locomoció, manutenció i estada derivades de l'assistència a conferències i reunions científiques, així com les estades temporals en universitats i centres d'investigació diferents als de la seva adscripció per completar, en ambdós casos, la formació investigadora del becari.

Article 6
Exempció de determinats premis literaris, artístics o científics

1. D'acord amb l'exempció prevista a l'article 15, apartat a) de la Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, té la consideració de "premis literaris, artístics o científics rellevants" la concessió de béns o drets a una o diverses persones, sense contraprestació, en recompensa o reconeixement al valor de les obres literàries, artístiques o científiques.

2. El qui concedeix el premi no es pot encarregar de l'explotació econòmica de l'obra o de les obres premiades ni estar-hi interessat. En particular, el premi no pot implicar ni exigir la cessió ni la limitació dels drets de propietat sobre aquestes obres, inclosos els derivats de la propietat intel·lectual o industrial. No es considera incomplert aquest requisit per la mera divulgació pública de l'obra, sense finalitat lucrativa i per un període de temps no superior a sis mesos.

No tenen la consideració de "premis exempts" les beques, les ajudes i, en general, les quantitats destinades al finançament previ o simultani d'obres o treballs relatius a les matèries esmentades a l'apartat 1 anterior.

3. La convocatòria ha de reunir els requisits següents:

a) Tenir caràcter nacional o internacional.

b) No establir cap limitació respecte als concursants per raons alienes a la mateixa essència del premi.

c) Que el seu anunci es publiqui al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra. Els premis que es convoquin a l'estranger o per organitzacions internacionals sols han de complir el requisit previst al segon guió anterior per accedir a l'exempció.

4. L'exempció l'ha de declarar el ministeri encarregat de les finances amb una sol·licitud prèvia.

La declaració anterior s'ha de sol·licitar amb l'aportació de la documentació pertinent per part de la persona o l'entitat que convoca el premi.

La sol·licitud s'ha d'efectuar amb caràcter previ a la concessió del premi i abans de l'inici del període reglamentari de declaració de l'exercici en el qual s'hagi obtingut.

Per a la resolució de l'expedient es pot sol·licitar un informe del departament competent per raó de la matèria o, si escau, de l'òrgan encarregat.

El termini màxim per notificar la resolució del procediment és de sis mesos. Un cop transcorregut el termini sense que s'hagi notificat la resolució expressa, la sol·licitud s'entén desestimada.

La declaració és vàlida per a les convocatòries successives sempre que no modifiquin els termes que s'han pres en consideració per concedir l'exempció.

En els supòsits en què les convocatòries successives modifiquin els dits termes o s'incompleixi qualsevol dels requisits exigits per a la seva aplicació, el ministeri encarregat de les finances declara la pèrdua del dret a la seva aplicació a partir del moment en què es produeix la dita modificació o incompliment.

5. Quan el ministeri encarregat de les finances declara l'exempció del premi, les persones a les quals fa referència l'apartat 4, amb la sol·licitud prèvia de la declaració d'exempció del premi, estan obligades a comunicar al ministeri esmentat, dintre del mes següent al de la concessió, la data del premi, el premi concebut i les dades identificatives dels que n'han resultat beneficiats.

Article 7
Valor normal de mercat

S'entén per "valor normal de mercat" el que hagi estat acordat en condicions normals entre parts independents en transaccions o negocis jurídics idèntics o similars.

Article 8
Operacions vinculades

1. Quan els obligats tributaris no residents fiscals efectuen operacions amb persones o entitats vinculades a ells, els són aplicables les disposicions de l'article 16 de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats, modificada per la Llei 17/2011, de l'1 de desembre, de l'impost sobre societats, d'ara endavant Llei de l'impost sobre societats.

2. Les operacions efectuades entre persones o entitats vinculades es valoren pel seu valor normal de mercat.

3. El ministeri encarregat de les finances pot comprovar que les operacions efectuades entre persones o entitats vinculades s'han valorat pel seu valor normal de mercat i pot fer, si escau, les correccions valoratives oportunes respecte de les operacions subjectes a aquest impost. El ministeri encarregat de les finances queda vinculat pel nou valor respecte a la resta de persones o entitats vinculades.

La valoració administrativa no pot generar per aquest impost una renda superior a la derivada de l'operació per al conjunt de les persones o entitats que l'hagin efectuat.

4. L'obligat tributari ha de facilitar al ministeri encarregat de les finances tota la documentació necessària del grup relativa a les operacions vinculades, als contractes i altres dades que permetin determinar el valor normal de mercat.

Article 9
Sol·licitud

1. Els obligats tributaris que efectuïn operacions vinculades poden sol·licitar al ministeri encarregat de les finances la seva assistència per determinar i fixar el valor normal de mercat d'aquestes operacions abans que es duguin a terme. Aquesta sol·licitud ha d'incorporar una proposta de valoració fonamentada en el valor de mercat, amb una descripció dels fets i les circumstàncies de les operacions de què es tracti.

2. La sol·licitud de valoració ha de reflectir que totes les persones que hi tenen vinculació són coneixedores d'aquesta sol·licitud i l'accepten.

3. La sol·licitud ha d'anar acompanyada de la documentació del grup al qual pertanyi l'obligat tributari i de la documentació relativa a l'obligat tributari.

a) La documentació relativa al grup al qual pertanyi l'obligat tributari consisteix en:

– una descripció de l'estructura organitzativa, jurídica i operativa del grup;

– una identificació de les entitats que formen part del grup que efectuen operacions vinculades i que afecten les operacions fetes per l'obligat tributari;

– una descripció de la naturalesa, la importància i els fluxos de les operacions vinculades entre les entitats de grup quan afecten les operacions fetes per l'obligat tributari, juntament amb els canvis relatius a períodes impositius o a liquidacions anteriors;

– una descripció de les funcions exercides i dels riscos assumits per les entitats del grup quan afecten les operacions fetes per l'obligat tributari;

– una relació de la titularitat de les patents, les marques, els noms comercials i altres actius intangibles quan afecten les operacions efectuades per l'obligat tributari, així com l'import de les contraprestacions derivades de la seva utilització;

– una descripció de la política del grup en relació amb els preus de transferència que inclogui el mètode o els mètodes de fixació dels preus adoptats pel grup i que en justifiqui l'adequació al principi de lliure competència;

– una relació dels acords de repartiment de costos i els contractes de prestació de serveis entre entitats del grup quan afecten les operacions efectuades per l'obligat tributari;

– una relació dels acords previs de valoració o els procediments amistosos celebrats o en curs relatius a les entitats del grup quan afecten les operacions efectuades per l'obligat tributari;

– la memòria del grup o, si no n'hi ha, un informe anual equivalent.

b) La documentació relativa a l'obligat tributari ha de contenir:

– noms, cognoms, raó social o denominació completa, domicili fiscal, NRT de l'obligat tributari, si escau, i de les entitats amb les quals efectua les operacions, i una descripció detallada de la naturalesa, les característiques i els imports de les operacions;

– una explicació relativa al mètode de valoració escollit, els motius, l'aplicació i el valor que en resulta;

– criteris de repartiment de les despeses en concepte de serveis prestats conjuntament a favor de les entitats o les persones vinculades i, si escau, els corresponents acords de repartiment de despeses;

– qualsevol informació rellevant que l'obligat tributari hagi requerit per determinar el valor de les operacions vinculades.

4. El ministeri encarregat de les finances analitza la sol·licitud i la proposta de valoració i demana, si escau, aclariments o informació complementària. El ministeri encarregat de les finances pot acordar no admetre a tràmit la proposta, en especial quan:

a) la proposta de valoració manqui de fonament per determinar el valor de mercat;

b) quan ja s'hagin desestimat propostes de valoració substancialment iguals a la proposta formulada;

c) qualsevol altra circumstància que generi dubtes quant a la determinació del valor.

Tota denegació ha d'estar degudament motivada.

5. En un termini no superior a tres mesos a comptar de la data en què la sol·licitud hagi tingut entrada en qualsevol dels registres del ministeri encarregat de les finances o des de la data d'esmena a requeriment d'aquest ministeri, el ministeri encarregat de les finances ha de notificar a l'obligat tributari la decisió d'acceptar o de rebutjar la posada en marxa o l'aplicació del procediment que proposa. Si transcorre aquest termini sense que s'hagi produït una resolució expressa, la sol·licitud, quan s'hagi acompanyat d'una proposta raonada de valoració, s'entén estimada.

Article 10
Resolució

El ministeri encarregat de les finances, mitjançant una resolució, pot decidir:

a) aprovar la proposta de valoració;

b) aprovar una proposta de valoració que difereix de la proposta inicialment proposada amb l'acceptació prèvia de l'obligat tributari;

c) desestimar la proposta de valoració formulada per l'obligat tributari.

Article 11
Acord previ de valoració

1. L'acord previ de valoració es formalitza en un document que inclou:

a) lloc i data de formalització;

b) nom, cognoms o raó social, domicili fiscal i número de registre tributari, si escau, de l'obligat tributari al qual es refereix la proposta;

c) conformitat de l'obligat tributari amb el contingut de l'acord;

d) descripció de les operacions a les quals es refereix la proposta;

e) elements essencials del mètode de valoració;

f) períodes impositius o de liquidació als quals s'aplica l'acord i la data d'entrada en vigor de l'acord.

2. El ministeri encarregat de les finances i l'obligat tributari han d'aplicar el que resulti de la proposta aprovada. En tot cas el ministeri encarregat de les finances pot comprovar la correcta aplicació de la proposta i, en cas contrari, ha de regularitzar la situació tributària de l'obligat tributari.

Article 12
Informació sobre l'aplicació de l'acord previ de valoració

L'obligat tributari ha de presentar, juntament amb la declaració de l'impost, un escrit relatiu a l'aplicació de l'acord previ de valoració aprovat que indiqui:

a) les operacions efectuades en el període impositiu o de liquidació a què es refereix la declaració i a les quals és aplicable l'acord previ;

b) els preus o els valors de les operacions en aplicació de l'acord previ de valoració;

c) la descripció, si escau, de les variacions de les circumstàncies econòmiques com a resultat de l'aplicació del mètode de valoració a què es refereix l'acord previ;

d) les operacions efectuades en el període impositiu o de liquidació similars a les quals fa referència l'acord previ, els preus que s'han aplicat.

Article 13
Modificació de l'acord previ de valoració

1. Quan es doni una variació de les circumstàncies econòmiques establertes en l'acord previ de valoració, es pot modificar l'acord per adequar-lo a les noves circumstàncies econòmiques. Aquest procediment es pot iniciar d'ofici o a instància d'una part i s'ha de presentar una justificació de la variació de les circumstàncies econòmiques i la proposta de modificació que sigui procedent.

2. El ministeri encarregat de les finances, després d'analitzar la documentació, dicta una resolució motivada per estimar o no la proposta de modificació.

Capítol segon. Rendes obtingudes per obligats tributaris no residents fiscals mitjançant un establiment permanent

Article 14
Registre d'Entitats No Residents Fiscals

1. Les persones i les entitats que operen a Andorra a través d'un establiment permanent s'han d'inscriure al Registre d'Entitats No Residents Fiscals i al Registre de Societats Mercantils. La inscripció al Registre d'Entitats No Residents Fiscals s'ha de formalitzar mitjançant la presentació al ministeri encarregat de les finances de la sol·licitud del número de registre d'entitats no residents fiscals, segons el model que aprovi el Govern. La inscripció al Registre d'Entitats No Residents Fiscals s'ha de formalitzar en el moment d'iniciar l'activitat.

2. Juntament amb la sol·licitud, s'ha de presentar la documentació següent:

a) en el cas de persones jurídiques, l'escriptura de constitució, el document acreditatiu de la inscripció al Registre de Societats, l'escriptura d'apoderament o de càrrec suficient i el document d'identitat o el passaport de la persona que exerceix la representació de la societat;

b) el nomenament de representant fiscal amb l'acceptació expressa del representant.

3. Les persones inscrites al Registre d'Entitats No Residents Fiscals han de comunicar qualsevol modificació de les dades que consten en la sol·licitud del número de registre d'entitats no residents fiscals.

Article 15
Declaració

1. Els establiments permanents estan obligats a presentar una declaració i a ingressar el deute tributari corresponent. La declaració de liquidació que es presenta és la que es correspon al model establert a la Llei de l'impost sobre societats, amb el termini màxim de presentació de 30 dies naturals següents als sis mesos posteriors a la conclusió del període impositiu.

2. També s'entén conclòs el període impositiu quan l'establiment permanent atura l'activitat, quan s'ha fet la desafectació de la inversió efectuada al seu dia respecte de l'establiment permanent, quan es produeix la transmissió de l'establiment permanent a una altra persona física o entitat, quan la casa central trasllada la seva residència al territori andorrà o quan en mor el titular. El termini de presentació és el que està establert amb caràcter general per a les rendes obtingudes sense mediació d'establiment permanent des de la data en què es produeix el supòsit, sense que se'n pugui autoritzar la baixa del Registre fins que no s'hagi presentat la dita declaració.

Article 16
Pagament a compte

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

En cas que el període anterior tingui una durada inferior a 12 mesos, el pagament a compte es fa tenint en compte la part proporcional de la quota de liquidació dels períodes anteriors fins a completar un període de 12 mesos.

3. El pagament a compte té la consideració de deute tributari, d'acord amb l'article 33 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre del 1996, i s'estableix en la forma prevista per als pagaments a compte a la Llei de l'impost sobre societats.

Article 17
Deducció del pagament a compte i quota diferencial

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 n'ha de retornar l'excés en el termini màxim de tres mesos.

Capítol tercer. Rendes obtingudes per obligats tributaris no residents fiscals sense mediació d'establiment permanent

Article 18
Declaració

1. Els obligats tributaris no residents fiscals que obtinguin rendes en territori andorrà sense mediació d'establiment permanent estan obligats a presentar una declaració amb la determinació i l'ingrés del deute tributari corresponent a aquest impost, segons el model que aprovi el Govern, davant del ministeri encarregat de les finances durant el mes que segueix cada trimestre natural.

2. A la declaració s'hi han d'adjuntar les factures o els documents equivalents corresponents a les rendes que s'han satisfet així com una relació de les rendes subjectes a l'impost de no-residents fiscals, segons el model que aprovi el Govern.

3. L'obligat tributari no té l'obligació de presentar declaració quan hi hagi obligació de retenir i el subjecte obligat a retenir i fer ingressos a compte hagi presentat la declaració i efectuat l'ingrés davant el ministeri encarregat de les finances en els terminis establerts en aquest reglament.

Article 19
Base per al càlcul de l'obligació de retenció i d'ingrés a compte

1. Amb caràcter general, la base per al càlcul de l'obligació de retenir o ingressar a compte es determina d'acord amb el que disposa l'article 25 de la Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

2. Quan la retenció s'ha de fer sobre els premis derivats de la participació en jocs, concursos, rifes o combinacions aleatòries, estiguin o no vinculats a l'oferta, la promoció o la venda de determinats béns, productes o serveis, l'import dels premis constitueix la base per al càlcul de la retenció.

Article 20
Obligació de retenció i d'ingrés a compte

1. El retenidor o l'obligat a ingressar a compte l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals ha de presentar com a

màxim durant el mes que segueix cada trimestre natural, davant el ministeri encarregat de les finances, la declaració de les quantitats retingudes i dels ingressos a compte efectuats que corresponguin al trimestre natural immediatament anterior i ingressar-ne l'import mitjançant la presentació del model que aprovi el Govern.

2. El retenidor o l'obligat a ingressar a compte ha de presentar, juntament amb l'ingrés a compte, una relació de les retencions i els ingressos a compte efectuats, segons el model que aprovi el Govern, i també aquells per als quals s'han satisfet les rendes respecte de les quals no s'ha fet cap retenció en virtut del que s'estableix a l'article 35 de la Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

Les entitats domiciliades, residents o representades a Andorra, que paguen per compte d'altri rendes subjectes a retenció o ingrés a compte o que són dipositàries o gestionen el cobrament de les rendes de valors, estan subjectes a les mateixes obligacions establertes als paràgrafs anteriors.

3. El ministeri encarregat de les finances pot sol·licitar la presentació d'un resum anual de les retencions i els ingressos a compte efectuats, segons el model que aprovi el Govern, quan coincideixi el termini de presentació de l'ingrés a compte del quart trimestre. Aquest resum ha d'incloure, si escau, les dades relatives a les declaracions negatives que s'hagin presentat.

Article 21
Rendes exemptes o rendes que ja han tributat

Quan en el termini previst a l'article anterior, només s'hagin satisfet rendes del tipus exemptes o rendes que ja han tributat, l'obligat a retenir està obligat a facilitar-ne informació mitjançant una declaració negativa. No hi ha obligació de declarar les rendes que estiguin exemptes en virtut del que disposen les lletres a), b), d), f) i h) de l'article 15 de la Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals. El procediment, els terminis i els formularis que s'utilitzen per a la declaració negativa són els que estan establerts a l'article 20, apartat 1.

Article 22
Exempció de retenció o d'ingrés a compte

De conformitat amb el que s'estableix a l'article 35, apartat 3, de la Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, no s'ha de fer la retenció o l'ingrés a compte quan:

a) les rendes estan exemptes en virtut del que estableix l'article 15 de la Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, o quan resulta aplicable un conveni per evitar la doble imposició, sense perjudici de l'obligació de declarar;

b) les rendes han estat satisfetes o abonades pels obligats tributaris no residents fiscals sense establiment permanent, i s'acredita el pagament de l'impost o la procedència d'exempció mitjançant la presentació del rebut corresponent.

Article 23
Altres modalitats

El ministeri encarregat de les finances pot autoritzar altres procediments declaratius per a la presentació de les declaracions o per efectuar l'ingrés a compte sempre que es garanteixi el compliment de la normativa tributària.

Article 24
Factura o certificació acreditativa

1. L'obligat tributari ha d'emetre una factura, un rebut o un document equivalent corresponent a la renda rebuda no precisa l'import de la retenció que s'aplica, o quan l'obligat tributari ho requereixi, el retenidor o l'obligat a ingressar a compte ha d'expedir a favor de l'obligat tributari una certificació acreditativa de les retencions fetes, o dels ingressos a compte efectuats, que indiqui també les dades referents a l'obligat tributari que s'han d'incloure a la relació a què fa referència l'article 20. La certificació acreditativa ha de seguir el model que aprovi el Govern.

Les entitats domiciliades, residents o representades a Andorra que paguin per compte d'altri rendes subjectes a retenció o ingrés a compte o que són dipositàries o gestionen el cobrament de les rendes de valors, estan subjectes a les obligacions establertes en el paràgraf anterior.

3. Els pagadors han de comunicar als obligats tributaris la retenció o l'ingrés a compte fets durant els 30 primers dies naturals dels mesos d'abril, juliol, octubre i gener respecte de les retencions o ingressos a compte del trimestre anterior.

Capítol quart. Devolucions

Article 25
Devolució d'ofici

En el supòsit que l'import del pagament a compte sigui superior a la quota de liquidació del mateix període de liquidació, el ministeri encarregat de les finances ha d'efectuar la devolució d'ofici de l'excés.

Article 26
Regularització i devolució dels ingressos indeguts

1. Quan un obligat tributari ha suportat una retenció o un pagament a compte, o ha fet un ingrés superior a la quota de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, pot sol·licitar al ministeri encarregat de les finances la devolució de l'excés sobre la quota tributària esmentada. La sol·licitud s'ha de formalitzar mitjançant la presentació de la declaració, segons el model que aprovi el Govern, o mitjançant la sol·licitud de modificació que s'estableix segons el model que aprovi el Govern.

2. El ministeri encarregat de les finances comprova les dades trameses i comunica per escrit a la persona sol·licitant l'import definitiu de la devolució o, si escau, la denegació de la devolució, en el termini de tres mesos a comptar de la presentació de la sol·licitud. Quan el ministeri encarregat de les finances ha de retornar un import prèviament abonat, fa efectiu l'excés sobre la quota de tributació que resulti exigible.

3. Tota decisió ha d'estar motivada, i en tot cas amb expressió dels recursos procedents.

Capítol cinquè. Gestió, recaptació i control

Article 27
Declaracions, pagaments a compte i ingrés a compte

Quan es presenti una declaració, un pagament a compte o un ingrés a compte, l'Administració accepta el document i retorna a l'administrat la còpia del dit document. El ministeri encarregat de les finances admet la documentació presentada i lliura un rebut de l'ingrés fet, si escau.

Article 28
Mitjans de pagament

Els obligats tributaris han d'ingressar, si escau, l'import de la quota de liquidació i del pagament a compte utilitzant qualsevol dels procediments següents:

a) pagament en efectiu fins a un import de 15.000 euros,

b) targeta de crèdit,

c) xec nominatiu a favor del Govern d'Andorra,

d) transferència nominativa a favor del Govern d'Andorra, amb la presentació de la còpia del document acreditatiu de la transferència juntament amb les declaracions de l'impost.

Article 29
Gestió i control

1. El Departament de Tributs i el Departament de Duana, o l'entitat que els substitueixi, s'encarreguen de gestionar i controlar l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

2. Els obligats tributaris es poden dirigir indistintament davant del Departament de Tributs o davant del Departament de Duana, o de l'entitat que els substitueixi, per efectuar totes les formalitats previstes.

Article 30
Caràcter provisional de les dades

El ministeri encarregat de les finances pot comprovar, en un termini de tres anys a comptar de la data en què es fa efectiva la declaració o la devolució, la veracitat de les dades consignades, i exercir, si escau, les seves facultats per exigir el compliment dels deures tributaris.

Article 31
Liquidació provisional d'ofici

1. El ministeri encarregat de les finances ha de fer liquidacions provisionals d'ofici quan l'obligat tributari incompleixi el deure de liquidar l'impost o quan incompleixi el requeriment per a la presentació de la declaració i la liquidació formulades.

2. Les liquidacions provisionals d'ofici determinen els elements essencials que ordinàriament han de contenir les liquidacions formulades pels obligats tributaris i també, si escau, les sancions procedents.

Article 32
Procediment de la liquidació provisional d'ofici

1. Un cop transcorreguts trenta dies hàbils des que es notifica a l'obligat tributari el requeriment del ministeri encarregat de les finances perquè presenti la declaració liquidació que no s'hagi presentat en el termini reglamentari, es pot iniciar el procediment per fer la liquidació provisional d'ofici, llevat que en el termini indicat es convalidi l'incompliment o es justifiqui degudament la inexistència de l'obligació.

2. Una proposta de liquidació provisional d'ofici es duu a terme d'acord amb les dades, els antecedents, els elements, els signes, els índexs o els mòduls dels quals disposi el ministeri encarregat de les finances i es notifica a l'obligat tributari afectat perquè en el termini improrrogable de deu dies efectuï les al·legacions que consideri oportunes.

3. Després de rebre les al·legacions de l'obligat tributari o després de la caducitat del tràmit esmentat, el ministeri encarregat de les finances resol l'expedient i el notifica a l'obligat tributari.

4. El ministeri encarregat de les finances fa la liquidació provisional d'ofici.

Article 33
Efectes de la liquidació provisional d'ofici

1. Les liquidacions provisionals d'ofici s'executen immediatament, sense perjudici dels recursos corresponents que s'hi puguin interposar en contra, d'acord amb el que estableix la legislació vigent.

2. El ministeri encarregat de les finances pot comprovar ulteriorment la situació tributària dels obligats tributaris i fer les liquidacions definitives que siguin procedents, d'acord amb aquest Reglament.

Article 34
Execució judicial

En cas que les operacions establertes a l'apartat anterior no permetin el cobrament total de l'import degut, el ministeri encarregat de les finances pot demanar a la Batllia que executi el crèdit contra els deutors subsidiaris o solidaris, i que faci, si escau, l'embargament dels béns, de conformitat amb el que estableix la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre del 1996.

Disposició derogatòria

Queda derogat el Reglament d'aplicació de la Llei 94/2010, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, del 29 de desembre del 2010.

Cosa que es fa pública per a coneixement general.

Andorra la Vella, 25 de gener del 2012

Antoni Martí Petit
Cap de Govern

Decret pel qual es fa públic el salari global mensual mitjà cotitzat pel conjunt de persones assalariades a la Caixa Andorrana de Seguretat Social de l'any 2011

Vista la Llei 17/2008, del 3 d'octubre, de la seguretat social;

Vist el Decret d'aprovació del salari global mensual mitjà cotitzat pel conjunt de persones assalariades a la Caixa Andorrana de Seguretat Social i establiment de l'import corresponent per aquest concepte per a l'any 2008, del 14 d'octubre del 2009;

En execució de l'acord de Govern del 25 de gener del 2012,

ANNEX 2. SOL·LICITUT DE NÚMERO DE REGISTRE TRIBUTARI (NRT) - 001

Govern d'Andorra

Número: **001**

Sol·licitud de Número de Registre Tributari (NRT)

1. Dades de l'obligat tributari

Nom i cognoms o raó social: Núm. de passaport/DNI:

Adreça:

Residència fiscal: Sí | No

En el cas de no tenir residència fiscal, es disposa d'establiment permanent: Sí | No

Adreça electrònica: Tel.fix/mòbil:

2. Sol·licitud del Número de Registre Tributari (NRT)

☐ Alta ☐ Modificació ☐ Baixa

☐ Persona física ☐ Persona jurídica ☐ Entitats sense personalitat jurídica pròpia

3. Dades del representant legal

Nom i cognoms: Núm. de passaport/DNI:

Càrrec:

4. Data i signatura

Andorra la Vella, d del

Signatura del representant legal

5. Dades bancàries

Titular del compte:

Titular del tribut:

Banc:

Compte IBAN: AD

Documentació general que s'ha d'adjuntar

- ☐ Si és una persona física, Passaport/DNI per als no andorrans.
- ☐ Si és una persona jurídica, l'escriptura de constitució, la inscripció al Registre de Comerç i/o al Registre de Societats, l'escriptura d'apoderament o càrrec suficient amb el document d'identitat de la persona que en té la representació
- ☐ Si és una entitat sense personalitat jurídica pròpia, document constitutiu
- ☐ Nomenament del representant fiscal de l'obligat tributari no-resident fiscal

H2 G001 - 25/3/2011

ANNEX 3. NOMENAMENT DEL REPRESENTANT FISCAL - 001-L

Govern d'Andorra

Número: **001-L**

Declaració censal: Nomenament del representant fiscal

1. Designació per part del l'obligat tributari

El sotasignant,.....

actuant en qualitat de .....,

amb domicili a ....., i núm. d'identificació fiscal del país d'origen .....

DESIGNO

en qualitat de representant fiscal, el sr./sra. .....,

la raó social (si escau) .....,

amb domicili a ....., i núm. de NRT1 .....

2. Acceptació del representant fiscal

El sotasignant,.....

actuant en qualitat de .....,

amb domicili a ....., i núm. de NRT .....

ACCEPTO

el nomemament esmentat per actuar en qualitat de representat fiscal de .....

....., amb domicili a .....,

i núm. d'identificació fiscal del país d'origen .....

I em comprometo a complir per compte del meu representat amb les obligacions declaratives, de liquidació i de pagament relatives a les operacions a les quals està subjecte en territori andorrà i al compliment de la normativa tributària.

3. Data efectiva del nomenament

Aquest nomenament entrarà en vigor a comptar del:

Aquest nomenament té una durada de:

4. Data i signatures

, d del

Signatura de l'obligat tributari

Signatura del representant fiscal

H5 001L - 02/11/2012

1. De conformitat amb les disposicions de l'article 6 de la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

Espai reservat al ministeri encarregat de les finances

☐ Acceptada	☐ Denegada	Motiu:
Andorra la Vella,	de	del
Signatura		Segell

Documentació general que s'ha d'adjuntar

☐ Passaport/DNI de les dues parts

2. Contra aquesta decisió pot interposar-se recurs d'alçada en el termini màxim de 13 dies hàbils a comptar de la seva notificació de conformitat amb l'article 124 del Codi de l'Administració

ANNEX 4. REVOCACIÓ DEL REPRESENTANT FISCAL - 001-M

Govern d'Andorra

Número: **001-M**

Declaració censal: Revocació del representant fiscal

1. Revocació per part de l'obligat tributari

El sotasignant,.....

actuant en qualitat de .....

amb domicili a ....., i núm. d'identificació fiscal del país d'origen .....

REVOCO

en qualitat de representant fiscal, el sr./sra. .....,

la raó social (si escau) .....,

amb domicili a ....., i núm. de NRT[1] .....

2. Acceptació de renuncia del representant fiscal

El sotasignant,.....

actuant en qualitat de .....,

amb domicili a ....., i núm. de NRT .....

RENUNCIO

el nomemament esmentat per actuar en qualitat de representat fiscal de .....

....., amb domicili a .....,

i núm. d'identificació fiscal del país d'origen .....

I em comprometo a complir per compte del meu representat amb les obligacions declaratives, de liquidació i de pagament relatives a les operacions a les quals està subjecte en territori andorrà i al compliment de la normativa tributària.

3. Data efectiva de la revocació

Aquesta revocació entrarà en vigor a comptar del:

4. Data i signatures

, d del

Signatura de l'obligat tributari

Signatura del representant fiscal

H5 001M - 02/11/2012

1. De conformitat amb les disposicions de l'article 4 de la Llei 18/2011, del 1 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

Espai reservat al ministeri encarregat de les finances

☐ Acceptada	☐ Denegada[2]	Motiu:
Andorra la Vella,	de	del
Signatura		Segell

Documentació general que s'ha d'adjuntar

☐ Passaport/DNI de les dues parts

2. Contra aquesta decisió pot interposar-se recurs d'alçada en el termini màxim de 13 dies hàbils a comptar de la seva notificació de conformitat amb l'article 124 del Codi de l'Administració

ANNEX 5. SOL·LICITUD DEL NÚMERO DE REGISTRE D'ENTITATS NO RESIDENTS FISCALS - 002-A

Govern d'Andorra

Número: **002-A**

Declaració censal: Sol·licitud del número de registre d'entitats no residents fiscals

Amb establiment permament a Andorra

1. Dades de la persona que sol·licita

Nom i cognoms o raó social:	Núm. de cens o societat:
Lloc i data de naixement:	
Nacionalitat:	Núm. de passaport/DNI:
Adreça:	
Nom de l'empresa:	
Adreça de l'empresa:	
Representant legal:	
Nom i cognoms de la persona de contacte:	
Adreça electrònica:	Tel. fix/mòbil:

2. Sol·licito

Que, d'acord amb la legislació vigent, m'inscrigueu al Registre d'entitats no residents fiscals per complir les obligacions establertes, i també per obtenir el número de registre tributari.

3. Data i signatura

, d del

Signatura de la persona que sol·licita

Documentació que s'ha d'adjuntar

- ☐ Passaport/DNI
- ☐ Document acreditatiu de la inscripció al Registre de Societats com a sucursal
- ☐ Nomenament de representant fiscal

H5 002A - 31/10/2012

ANNEX 6. DECLARACIÓ DE LIQUIDACIÓ DE L'IRNR - 700

Govern d'Andorra

Número: **700**

Declaració de liquidació de l'IRNR

1. Dades del declarant

1. Núm. de registre tributari (NRT):

2. Nom i cognoms o raó social de l'empresa prestatària:

3. Representant legal: 4. Núm. de passaport/DNI:

5. Adreça electrònica: 6. Tel.fix/mòbil:

7. Tipus de declarant: ☐ Obligat tributari / contribuent

☐ Representant fiscal

Desitgeu rebre automàticament el rebut acreditatiu de la liquidació (790-A)? ☐ Sí [1] ☐ No

2. Dades de la declaració de liquidació

☐ 8. Declaració de liquidació

☐ 9. Declaració complementària 10. Núm. declaració original:

11. Període de liquidació: Any:

12. Trimestre: ☐ Primer ☐ Segon ☐ Tercer ☐ Quart

13. Nombre total de files no exemptes:

14. Nombre total de files exemptes:

3. Liquidació de rendes obtingudes

	Total rendes	**Total retencions**
15. Tipus de gravamen 10 %	..... euros	..... euros
16. Tipus de gravamen 5 %	..... euros	..... euros
17. Tipus de gravamen 1,5%	..... euros	..... euros
18. Total que s'ha d'ingressar:		..... euros

4. Dades de rendes exemptes i/o pagades[2]

19. Rendes exemptes. Total de l'import ..... euros

20. Rendes pagades. Total de l'import liquidat ..... euros

H2 G004 - 16/1/2012

1. Si desitgeu rebre automàticament el rebut acreditatiu 790-A, heu d'informar sobre l'adreça electrònica de contacte.

2. No hi ha obligació de declarar les rendes exemptes en virtut del que disposen les lletres a, b, d, f i h de l'article 21 del Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

Pàg. 1 de 2

5. Forma de pagament

☐ Efectiu	☉ Targeta de crèdit	☐ Xec	☐ Transferència bancària[3]
21. Banc:		22. Núm.:	

6. Declaració, data i signatura

El declarant manifesta que la quota de liquidació consignada en aquesta liquidació s'ha calculat d'acord amb el que estableixen les disposicions legals que regulen el fet generador de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals

, d del

Signatura del representant

3. Si feu el pagament per transferència bancària, heu d'adjuntar una còpia del comprovant de la transferència

ANNEX 7. RELACIÓ DE LES RENDES OBTINGUDES I LIQUIDADES DE L'IRNR - 700-A

Govern d'Andorra

Número: **700-A**

Relació de les rendes obtingudes i liquidades de l'IRNR

1. Relació de rendes no exemptes

Fila A	1. NRT o n.cens del pagador de la renda	2. Nom i cognoms o raó social del pagador de la renda	4. Codi de la renda[1]	5. Base de tributació	6. Núm. de factura o equivalent	7. Tipus de gravamen	8. Quota tributària	9. Quota líquida	10. Import deducció i/o retencions	11. Total liquidació
	12. Núm cadastre o adreça completa:				13. Concepte de renda:					
	12. Núm cadastre o adreça completa:				13. Concepte de renda:					
	12. Núm cadastre o adreça completa:				13. Concepte de renda:					
	12. Núm cadastre o adreça completa:				13. Concepte de renda:					
	12. Núm cadastre o adreça completa:				13. Concepte de renda:					

2. Declaració, data i signatura

El declarant manifesta que la quota de liquidació consignada en aquesta liquidació s'ha calculat d'acord amb el que estableixen les disposicions legals que regulen el fet generador de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

, d del

Signatura del representant

H12 G008 - 16/1/2012

1. Si la renda procedeix d'un bé immoble, cal indicar el número de cadastre o l'adreça completa. En les rendes dels codis 1I, 2A, 3H, 4E, 5D, 6E, 7G o 8E cal indicar el concepte

ANNEX 8. RELACIÓ DE LES RENDES EXEMPTES I/O PAGADES DE L'IRNR - 700-B

Govern d'Andorra

Número: **700-B**

Relació de les rendes exemptes i/o pagades de l'IRNR

1. Relació de rendes exemptes i/o pagades

Fila B	1. NRT o n.cens del receptor de la renda	2. Nom i cognoms o raó social del receptor de la renda	3. País	4. Codi del declarant	5. Codi de la renda	6. Article d'exempció	7. Núm. de factura o equivalent	8. Declaració de renda pagada	9. Import de la renda pagada
								/	
								/	
								/	
								/	
								/	
								/	
								/	
								/	
								/	
								/	

2. Declaració, data i signatura

El declarant manifesta que la quota de liquidació consignada en aquesta liquidació s'ha calculat d'acord amb el que estableixen les disposicions legals que regulen el fet generador de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

, d del

Signatura del representant

H2 G010 - 16/12012

ANNEX 9. DECLARACIÓ DE RETENCIÓ I INGRÉS A COMPTE DE L'IRNR - 710

Govern d'Andorra

Número: **710**

Declaració de retenció i ingrés a compte de l'IRNR

1. Dades del retenidor

1. Núm. de registre tributari (NRT):

2. Nom i cognoms o raó social del retenidor:

3. Representant legal: 4. Núm. passaport/DNI:

5. Adreça electrònica: 6. Tel.fix/mòbil:

Desitgeu rebre automàticament el rebut acreditatiu de l'ingrés a compte (790-B)? ☐ Sí [1] ☐ No

2. Dades de la declaració de retenció

☐ 7. Declaració de liquidació

☐ 8. Declaració complementària 9. Núm. declaració original:

10. Període de liquidació: Any:

11. Trimestre: ☉ Primer ☐ Segon ☐ Tercer ☐ Quart

12. Nombre total de files no exemptes:

13. Nombre total de files exemptes:

3. Ingrés a compte de rendes obtingudes

	Total rendes	**Total retencions**
14. Tipus de gravamen 10%	..... euros	..... euros
15. Tipus de gravamen 5%	..... euros	..... euros
16. Tipus de gravamen 1,5%	..... euros	..... euros
17. Total que s'ha d'ingressar:		..... euros

4. Dades de rendes exemptes i/o pagades[2]

18. Rendes exemptes. Total de l'import ..... euros

19. Rendes pagades. Total de l'import liquidat ..... euros

H2 G005 - 16/1/2012

1. Si desitgeu rebre automàticament el rebut acreditatiu 790-B, heu d'informar sobre l'adreça electrònica de contacte.

2. No hi ha obligació de declarar les rendes exemptes en virtut del que disposen les lletres a, b, d, f i h de l'article 21 del Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

5. Forma de pagament

☉ Efectiu	○ Targeta de crèdit	○ Xec	○ Transferència bancària[3]
20. Banc:		21. Núm.:	

6. Declaració, data i signatura

El declarant manifesta que la quota de liquidació consignada en aquesta liquidació s'ha calculat d'acord amb el que estableixen les disposicions legals que regulen el fet generador de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals

, d del

Signatura del representant

3. Si feu el pagament per transferència bancària, heu d'adjuntar una còpia del comprovant de la transferència.

ANNEX 10. RELACIÓ DE LES RENDES RETENGUDES I INGRESSADES DE L'IRNR - 710-A

Govern d'Andorra

Número: **710-A**

Relació de les rendes retingudes i ingressades de l'IRNR

1. Relació de rendes no exemptes

Fila A	1. N. d'identificació fiscal	2. Nom i cognoms o raó social de l'empresa prestatària	3. País[1]	4. Codi de la renda[2]	5. Base de tributació	6. Núm. de factura o equivalent	7. Tipus de gravamen	8. Quota tributària	9. Quota líquida	10. Import deducció i/o retencions	11. Total liquidació
	12. Núm. cadastre o adreça completa:					13. Concepte de renda:					
	12. Núm. cadastre o adreça completa:					13. Concepte de renda:					
	12. Núm. cadastre o adreça completa:					13. Concepte de renda:					
	12. Núm. cadastre o adreça completa:					13. Concepte de renda:					
	12. Núm. cadastre o adreça completa:					13. Concepte de renda:					

2. Declaració, data i signatura

El declarant manifesta que la quota de liquidació consignada en aquesta liquidació s'ha calculat d'acord amb el que estableixen les disposicions legals que regulen el fet generador de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

, d del

Signatura del representant

H2 G011 - 16/12012

1. Cal indicar el codi ISO del país.
2. Si la renda procedeix d'un bé immoble, cal indicar el número de cadastre o l'adreça completa. En les rendes dels codis 1I, 2A, 3H, 4E, 5D, 6E, 7G o 8E cal indicar el concepte.

ANNEX 11. RELACIÓ DE LES RENDES EXEMPTES I/O PAGADES DE L'IRNR - 710-B

Govern d'Andorra

Número: **710-B**

Relació de les rendes exemptes i/o pagades de l'IRNR

1. Relació de rendes exemptes i/o pagades

Fila B	1. NRT o n.cens del receptor de la renda	2. Nom i cognoms o raó social del receptor de la renda	3. País	4. Codi del declarant	5. Codi de la renda	6. Article d'exempció	7. Núm. de factura o equivalent	8. Declaració de renda pagada	9. Import de la renda pagada
								/	
								/	
								/	
								/	
								/	
								/	
								/	
								/	
								/	
								/	

2. Declaració

El declarant manifesta que la quota de liquidació consignada en aquesta liquidació s'ha calculat d'acord amb el que estableixen les disposicions legals que regulen el fet generador de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.

, d del

Signatura del representant

H2 G012 - 16/1/2012

ANNEX 12. SOL·LICITUD DE MODIFICACIÓ DE LA DECLARACIÓ DE L'IRNR - 720

Govern d'Andorra

Número: **720**

Sol·licitud de modificació de la declaració de l'IRNR

☐ Ingrés ☐ Devolució ☐ Sense ingrés/devolució

1. Dades de la persona que sol·licita

1. Núm. de registre tributari (NRT):

2. Nom i cognoms o raó social:

3. Representant legal: 4. Núm.passaport/DNI:

5. Adreça electrònica: 6. Tel.fix/mòbil:

2. Declaració que es vol modificar

7. Núm. declaració: 8. Any:

3. Elements objecte de modificació

Núm. casella	Informació original	Informació nova

4. Documentació que s'adjunta

5. Import de l'ingrés/devolució

9. Import total de l'ingrés/devolució:

H2 G006 - 16/1/2012

6. Forma de pagament

☐ Efectiu	☐ Targeta de crèdit	☐ Xec	☐ Transferència bancària[1]
10. Banc:		11. Núm.:	

7. Data i signatura

	,	d	del

Signatura de la persona que sol·licita

1. Si feu el pagament per transferència bancària, còpia del comprovant de la transferència efectuada.

ANNEX 13. RESUM ANUAL DE RETENCIONS I INGRESOS A COMPTE - 730

Govern d'Andorra

Número: **730**

Resum anual de retencions i ingressos a compte

1. Dades del declarant

1. Núm. de registre tributari (NRT):

2. Nom i cognoms o raó social de retenidor:

3. Representant legal: 4. Núm. passaport/DNI:

5. Adreça electrònica: 6. Tel.fix/mòbil:

2. Rendes gravades al 10%

	1r trimestre	2n trimestre	3r trimestre	4t trimestre	Total
Total rendes sotmeses a retenció	.....	.....	.....	.....	.....
Total retencions i ingressos a compte	.....	.....	.....	.....	.....
Modificacions acceptades (+/-)	.....	.....	.....	.....	.....
Rendes exemptes	.....	.....	.....	.....	.....
Rendes liquidades amb anterioritat[1]	.....	.....	.....	.....	.....

3. Rendes gravades al 5%

	1r trimestre	2n trimestre	3r trimestre	4t trimestre	Total
Total rendes sotmeses a retenció	.....	.....	.....	.....	.....
Total retencions i ingressos a compte	.....	.....	.....	.....	.....
Modificacions acceptades (+/-)	.....	.....	.....	.....	.....
Rendes exemptes	.....	.....	.....	.....	.....
Rendes liquidades amb anterioritat[1]	.....	.....	.....	.....	.....

4. Rendes gravades al 1,5%

	1r trimestre	2n trimestre	3r trimestre	4t trimestre	Total
Total rendes sotmeses a retenció	.....	.....	.....	.....	.....
Total retencions i ingressos a compte	.....	.....	.....	.....	.....
Modificacions acceptades (+/-)	.....	.....	.....	.....	.....
Rendes exemptes	.....	.....	.....	.....	.....
Rendes liquidades amb anterioritat[1]	.....	.....	.....	.....	.....

1. Rendes no sotmeses a retenció perquè ja havien liquidat l'impost amb anterioritat.

Pàg. 1 de 2

H2 G007 - 25/3/2011

4. Declaració, data i signatura

Declaro que les dades consignades en aquesta declaració corresponen a la realitat de les operacions efectuades durant l'exercici.

, d del

Signatura del representant

ANNEX 14. CERTIFICACIÓ ACREDITATIVA DE LES RETENCIONS I/O INGRESSOS A COMPTE DE L'IRNR - 790

Govern d'Andorra

Número: **790**

Certificació acreditativa de les retencions i/o ingressos a compte de l'IRNR

1. Dades de la declaració

1. Núm. declaració: 2. Any:

3. Període de liquidació: Trimestre: ☐ Primer ☐ Segon ☐ Tercer ☐ Quart

2. Dades del retenidor de la renda

4. Núm. de registre tributari (NRT):

5. Nom i cognoms o raó social del retenidor:

3. Dades del receptor de la renda

6. Núm. d'identificació fiscal:

7. Nom i cognoms o raó social del receptor de la renda:

4. Renda satisfeta i ingrés a compte efectuat

	Import íntegre satisfet	**Valoració**	**Retenció/ingrés a compte efectuat**
8. Contraprestació econòmica	.....		.....
9. Premi	.....	.....	.....
10. Remuneració	.....		.....
11. Contraprestació en espècie	.....	.....	.....
12. Altres rendes (especifiqueu-les)	.....	.....	.....

5. Declaració, data i signatura

Perquè consti i serveixi de justificant a la persona interessada, en compliment de les disposicions de la Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, expedeixo aquesta certificació.

, d del

Signatura del retenidor de la renda

H2 G009 - 16/1/2012

Nota: *Les dades recollides en aquest document corresponen a una liquidació provisional*

ISBN 978-99920-1-974-0