

QUADERNS
D'ACTUALITAT
ECONÒMICA

L'impost sobre societats

(Inclou les modificacions de 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)

© Banca Privada d'Andorra. Març de 2012
Edita i coordina: Servei d'Estudis de Banca Privada d'Andorra
Autor: Alfa Capital Assessors & Auditors, SL

Disseny i maquetació: Estudi Juste Calduch
Impressió: Impremta Solber
ISBN: 978-99920-64-14-6
DL: AND.71-2012

Banca Privada d'Andorra no s'identifica necessàriament amb les opinions expressades per l'autor del **QUADERN**, aquestes són responsabilitat del seu autor.

Aquest **QUADERN** es distribueix únicament amb finalitat informativa.

L'IMPOST SOBRE SOCIETATS

01	La Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats i les seves modificacions posteriors	4
02	Els obligats tributaris de l'impost sobre societats	6
03	Exempts de l'impost	7
04	La base de tributació	8
05	Les diferències temporals i permanents en l'impost	12
06	Règims especials de determinació de la base de tributació	14
07	Tipus de gravamen i quota de tributació	16
08	El pagament a compte	19
09	Exemple sobre el càlcul a realitzar per determinar la base de tributació i la quota a pagar de l'impost sobre societats	20
10	Gestió i liquidació de l'impost	21
11	Les infraccions i sancions	22
12	Les consultes a l'Administració	22

01 LA LLEI 95/2010, DEL 29 DE DESEMBRE, DE L'IMPOST SOBRE SOCIETATS I LES SEVES MODIFICACIONS POSTERIORIS

El passat 29 de desembre de 2010 el Consell General va aprovar la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats, nova figura impositiva dins l'ordenament jurídic andorrà, que s'havia d'aplicar en el moment de l'entrada en vigor d'una llei que regulés l'impost sobre el valor afegit.

A l'hora de configurar l'impost sobre societats i d'adaptar-lo a Andorra, es van considerar una sèrie de principis que inspirassin la seva regulació, tals com el principi de coordinació i compatibilitat internacional, transparència, simplicitat normativa i competitivitat. En aquest sentit, es va buscar configurar un impost que fos perfectament compatible i homologable amb les exigències internacionals i en consonància amb els països de l'entorn europeu i l'OCDE.

Tot i això i des de l'aprovació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats, es varen detectar algunes deficiències tècniques en el text de la Llei que s'havia considerat convenient d'esmenar per tal de garantir el funcionament correcte i eficient de l'impost.

Per aquest motiu, el passat 1 de desembre de 2011, es va aprovar la Llei de modificació de l'impost sobre societats, sense representar grans canvis en el fons i l'estructura de la Llei que regula aquesta nova figura tributària, intentant adaptar-lo a les especificitats andorranes, així com complint amb els estàndards internacionals, corregint alhora alguns aspectes tècnics i establint-ne l'entrada en vigor per als períodes impositius que s'iniciïn a partir de l'1 de gener de 2012.

Aquest **QUADERN** recull totes les modificacions previstes en 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. Així mateix, es resumeixen els principals conceptes tributaris de l'impost, com poden ser l'obligat tributari, els exempts de l'impost, el càlcul de la base de tributació, els règims especials, el tipus de gravamen, la quota de liquidació, els pagaments a compte, així com exemples pràctics sobre el càlcul a pagar i despesa de l'impost.

El **QUADERN** s'ha elaborat amb l'objectiu de presentar de forma simplificada i entenedora el nou règim fiscal, il·lustrant-ne l'aplicació amb alguns exemples i casos pràctics.

1.1 LLEI 95/2010, DEL 29 DE DESEMBRE, DE L'IMPOST SOBRE SOCIETATS

La finalitat de la Llei de l'impost sobre societats és implantar una figura tributària homologable amb els països del nostre entorn que permeti signar convenis per eliminar la doble imposició internacional.

Aquesta creació enllaça i encaixa l'orientació d'Andorra com a centre de prestació de serveis internacionals i l'obertura a l'exterior de l'economia andorrana juntament amb la modernització del sistema fiscal i una distribució més equitativa de les càrregues tributàries.

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.

Per aquest motiu, 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 (calculat d'acord amb el que estableix el Pla general comptable d'Andorra i com a normes subsidiàries, el que estableixen les Normes Internacionals d'Informació Financera), però introduint al mateix temps certes correccions o ajustaments fiscals extracomptables.

Aquest model, en què la base de tributació es calcula a partir del 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. Tot i això, aquests ajustaments extracomptables generen certa dificultat en el càlcul de la despesa de l'impost i provoquen diferències temporals que afecten la quota a pagar a l'Administració pública. Amb aquest recull intentarem tractar aquesta casuística i les seves particularitats.

1.2 LLEI 17/2011, DE L'1 DE DESEMBRE, DE MODIFICACIÓ DE LA LLEI 95/2010, DEL 29 DE DESEMBRE, DE L'IMPOST SOBRE SOCIETATS

Des de l'aprovació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats, es varen detectar algunes deficiències tècniques en el text de la Llei que es va considerar convenient d'esmenar per tal de garantir un funcionament correcte i eficient del tribut.

Tal com ja hem comentat, aquestes modificacions de la Llei no han representat grans canvis en el fons i l'estructura de la Llei, sinó que s'ha intentat adaptar-la a les particularitats andorranes, tot complint amb els estàndards internacionals, corregint alhora alguns aspectes tècnics com ara el tractament que es dóna a les retribucions dels administradors o membres dels òrgans d'administració de les entitats andorranes (es considera aquesta retribució de caràcter mercantil i no laboral), introduint un règim especial de determinació objectiva de la base de tributació (en substitució del règim simplificat, previst en el text inicial) o preveient uns incentius fiscals respecte a la creació de llocs de treball i noves inversions, l'objectiu dels quals ha estat potenciar el creixement del teixit empresarial de les empreses andorranes.

Una altra modificació que s'introdueix és el pagament a compte en què els obligats tributaris han d'efectuar un pagament durant el mes de setembre, en substitució dels dos pagaments a compte que s'havien previst en el text anterior; per tant, el que s'ha intentat és simplificar els procediments.

Així mateix, una de les principals modificacions és la derogació de 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. Amb aquesta derogació, les plusvàlues derivades de les transmissions de béns immobles resulten subjectes a l'impost sobre

les plusvàlues, deduint la quota satisfeta per l'impost sobre les plusvàlues de l'impost sobre societats. Així, s'aconsegueix que no hi hagi doble imposició i que es pugui mantenir l'actual model de tributació dels guanys que procedeixen de béns o drets d'aquesta naturalesa.

Aquestes i algunes de les altres modificacions han estat previstes a l'hora de realitzar el present **QUADERN**, tenint en compte el text inicial, així com les modificacions proposades. Per aquest motiu, tots els exemples i continguts d'aquest fascicle contenen els continguts i modificacions d'ambdues lleis.

02 ELS OBLIGATS TRIBUTARIS DE L'IMPOST SOBRE SOCIETATS

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

- Les persones jurídiques.
- 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.
- Les entitats públiques i parapúbliques i de dret públic.

RESIDÈNCIA FISCAL I DOMICILI FISCAL

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

- Que s'hagin constituït conforme a les lleis del Principat d'Andorra.
- Que tinguin el seu domicili social al Principat d'Andorra.
- Que tinguin la seva seu de direcció efectiva en territori del Principat d'Andorra.
- 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.

Qualsevol societat andorrana estarà subjecta a l'impost sobre societats per l'obtenció de la renda (benefici), sigui quina sigui la seva font o el seu origen, amb independència del lloc on s'hagi produït i sigui quina sigui la residència fiscal del pagador.

03 EXEMPTS DE L'IMPOST

Estan totalment exempts de l'impost:	Estan parcialment exempts de l'impost:
<ul style="list-style-type: none">a) El Consell Generalb) El Governc) Els comunsd) La Caixa Andorrana de la Seguretat Social	<ul style="list-style-type: none">a) Les fundacions sense ànim de lucreb) Les associacions sense ànim de lucre regulades per la Llei qualificada d'associacionsc) L'Església catòlica i altres confessionsd) Els col·legis professionalse) Les federacions amb finalitats no lucrativesf) Les confederacions amb finalitats no lucrativesg) Les unions amb finalitats no lucrativesh) Els sindicatsi) Els partits políticsj) Els consorcisk) Les escoles, els instituts i les escoles de formació professional de caràcter públicl) Les universitats de caràcter públicm) Altres entitats culturals o socials de caràcter no lucratiun) Les mútues d'accidents de treball i malalties professionalso) Els quartsp) La Cambra de Comerç, Indústria i Serveis

En relació amb les entitats parcialment exemptes de l'impost, només estan exemptes d'aquest impost les rendes que procedeixen de la realització d'activitats econòmiques que constitueixen el seu objecte social o la seva finalitat específica.

Així mateix, resulten exemptes les rendes derivades d'adquisicions i de transmissions a títol lucratiu o onerós, de béns afectes a la realització del seu objecte o la seva finalitat específica.

Les entitats parcialment exemptes ho estaran totalment quan les seves rendes no exemptes siguin inferiors a 10.000 euros anuals.

04 LA BASE DE TRIBUTACIÓ

La base de tributació està constituïda per l'import de la renda en el període impositiu. La base de tributació es determina pel mètode de determinació directa, pel sistema de determinació objectiva i, subsidiàriament, pel mètode de determinació indirecta.

4.1 MÈTODE DE DETERMINACIÓ DIRECTA

En el mètode de determinació directa, la base de tributació es calcula corregint el resultat comptable i les modificacions posteriors, 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 la Llei de l'impost sobre societats.

DETERMINACIÓ DE LA BASE DE TRIBUTACIÓ

La base de tributació és l'import de la renda en el període impositiu que es calcula a partir del resultat comptable, introduint al mateix temps certes correccions o ajustaments fiscals extracomptables, tals com:

- les amortitzacions,
- les pèrdues per deteriorament del valor dels elements patrimonials,
- les provisions (sempre que es compleixi amb els preceptes que marca la Llei).

No són deduïbles de la base de tributació totes aquelles partides definides en l'article 13 de la Llei de l'impost sobre societats, tals com:

- les derivades de la comptabilització de l'impost sobre societats,
- les multes i sancions,
- les que representin la retribució del patrimoni net,
- els donatius i les liberalitats, entre d'altres.

Les bases de tributació negatives, generades a partir dels exercicis iniciats l'1 de gener de 2012, poden compensar les bases de tributació positives dels períodes impositius que concloquin en els deu anys posteriors.

Base de tributació = resultat comptable +/- correccions o ajustaments fiscals

4.1.1 Les amortitzacions

La Llei i les seves posteriors modificacions preveuen un règim especial d'amortització per a les noves inversions. En aquest sentit, s'estableix que les adquisicions de béns i drets destinats a l'activitat econòmica, realitzades a partir de l'entrada en vigor de l'impost sobre societats, es poden amortitzar a efectes tributaris en funció d'uns nous coeficients d'amortització lineal resultants de multiplicar per 2,5 els coeficients previstos en la Llei.

Un resum de les taules fiscals es presenta tot seguit:

Elements a amortitzar	Coeficients inversors (percentatges)		Opció coeficient accelerat (percentatges)	
	MÀX.	MÍN.	MÀX.	MÍN.
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
Utilitatge 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

Optatiu

EXEMPLE NUMÈRIC SOBRE EL CàLCUL DE LA BASE DE TRIBUTACIÓ

Imaginem que la societat Alfa, en l'exercici 2013, obté un resultat comptable de 50.000 euros. Quina seria la seva base de tributació tenint en compte els aspectes següents?

Aspectes a considerar:

- 1) La societat Alfa ha pagat 2.000 euros per una multa.
- 2) Alfa va obtenir l'any anterior unes bases de tributació negatives de 25.000 euros.
- 3) La societat Alfa s'ha acollit al règim especial d'amortitzacions (x 2,5), fet que representa una amortització accelerada de 3.000 euros.

D'acord amb la informació facilitada, es calcula la base de tributació:

Resultat del compte de pèrdues i guanys	=	50.000 €
Despeses no deduïbles	=	2.000 € (*)
Diferència entre amortització comptable i fiscal	=	(3.000) € (*)
Bases de tributació negatives	=	(25.000) €
<hr/>		
Base de tributació	=	24.000 €

(*) Vegeu apartat de diferències temporals i permanents (pàgina 12)

Les despeses no deduïbles generen diferències permanents en la base de l'impost, mentre que les diferències entre l'amortització comptable i fiscal generen diferències temporals en l'impost. Per aquest motiu, hem desenvolupat ambdós conceptes en l'apartat següent d'aquest **QUADERN** (vegeu apartat 5, les diferències temporals i permanents en l'impost).

4.1.2 Remuneracions als administradors

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 per al 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.

4.2 RÈGIM ESPECIAL DE DETERMINACIÓ OBJECTIVA

Els obligats tributaris que presentin una xifra de negocis en l'exercici immediatament anterior no superior als 300.000 euros es poden acollir a un règim especial de determinació objectiva. No obstant això, en els casos d'obligats tributaris que desenvolupin activitats professionals, la xifra de negoci, perquè es puguin acollir a aquest règim especial, és de 150.000 euros.

Determinació de la base de tributació

La determinació de la base de tributació en la modalitat de determinació objectiva es realitza 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.

El rendiment net de l'activitat es calcula per la diferència entre els ingressos que en resulten, 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.

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.

En 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. S'integren a la base de tributació d'aquest règim les adquisicions de béns o drets afectes a l'activitat, adquirits a títol lucratiu.

L'opció d'acollir-se a aquest règim de determinació objectiva és voluntària, però, en cas de fer-ho, aquest règim serà obligatori per a 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 què 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. Per al primer any d'aplicació d'aquesta Llei, el termini per optar per a aquest règim és de dos mesos a comptar des de l'entrada en vigor d'aquesta Llei.

Exemple de càlcul de la base tributària

RÈGIM ESPECIAL DE DETERMINACIÓ DE LA BASE DE TRIBUTACIÓ								
Determinació objectiva								
CONSULTOR, SL			SUPERMERCAT, SL			ADMINISTRADORS PROFESSIONALS, SL		
Ingressos:	100.000		Ingressos:	200.000		Ingressos:	80.000	
Despeses:			Despeses:			Despeses:		
(40% xifra d'ingressos)	(40.000)		(80% xifra d'ingressos)	(160.000)		(2% xifra de retribucions)	(1.600)	
Base tributària:	60.000		Base tributària:	40.000		Base tributària:	78.400	
Determinació directa (comptabilitat)								
CONSULTOR, SL			SUPERMERCAT, SL			ADMINISTRADORS PROFESSIONALS, SL		
Ingressos:	100.000		Ingressos:	200.000		Ingressos:	80.000	
Despeses:			Despeses:			Despeses:		
Sous i salaris	(24.000)		Sous i salaris	(36.000)		Sous i salaris	(12.000)	
CASS empresa	(3.480)		CASS empresa	(5.220)		CASS empresa	(1.740)	
Lloguers	(12.000)		Lloguers	(60.000)		Dietes	(3.600)	
Assegurances	(400)		Assegurances	(850)		Gasolina	(950)	
Comissions bancàries	(60)		Comissions bancàries	(130)		Telèfons	(1.100)	
Telèfons	(1.900)		Telèfons	(2.800)		Altres (pàrquing, despl., etc.)	(4.000)	
Llum	(820)		Llum	(1.450)		Base tributària:	56.610	
Altres	(2.000)		Altres	(3.200)				
Base tributària:	55.340		Base tributària:	90.350				
Comparació de quotes tributàries (base tributària x 10%)								
CONSULTOR, SL			SUPERMERCAT, SL			ADMINISTRADORS PROFESSIONALS, SL		
Determinació objectiva	6.000 ▲		Determinació objectiva	4.000 ▼		Determinació objectiva	7.840 ▲	
Det. directa (comptabilitat)	5.534 ▼		Det. directa (comptabilitat)	9.035 ▲		Det. directa (comptabilitat)	5.661 ▼	

Segons el triangle que hem escenificat, es mostra gràficament quin càlcul de la base de tributació li podria interessar més a cadascun dels obligats tributaris de les diferents activitats o per les retribucions dels administradors.

En el supòsit 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.

4.3 MÈTODE DE DETERMINACIÓ INDIRECTA

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 o documents o d'inexistència de dades o registres.

Les bases determinades per aquest mètode podran ser debatudes per l'obligat tributari mitjançant les proves corresponents.

El mètode de determinació indirecta s'aplica conforme a allò que estableix l'article 29 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, de 19 de desembre de 1996.

05 LES DIFERÈNCIES TEMPORALS I PERMANENTS EN L'IMPOST

Quan la norma comptable i fiscal difereix entre si es poden produir diferències entre el resultat comptable i el resultat fiscal (base de tributació). Aquestes diferències s'han d'ajustar a la base de tributació i generen diferències temporals i permanents en l'impost.

Diferències temporals

Les diferències temporals es generen en aquells casos en què l'Administració tributària no permet que hom es dedueixi una despesa que, comptablement, ha estat reflectida. És a dir, comptablement s'ha reconegut una despesa conforme als principis i normes comptables, mentre que fiscalment la norma no permet que es reconegui aquella despesa.

El mecanisme davant de la diferent valoració, comptable i fiscal, és posar una diferència temporal negativa en l'impost sobre societats. És a dir, restar a la base imposable de l'exercici l'import fiscal que està per sobre del comptable. Tot i això, no tot és tan senzill com sembla, atès que, en el moment en què la comptabilitat reconeix, pel principi de meritament, la despesa ja reconeguda en l'impost sobre societats, tornarem a tenir aquesta diferència, perquè, en aquell moment, la diferència tornarà a ser positiva i d'aquesta manera es revertiran les diferències inicials i es regularitzarà el benefici fiscal que no ens havia permès reconèixer l'Administració tributària. Les diferències temporals es donen, per exemple, en les amortitzacions accelerades, en les provisions o operacions a termini.

Diferències permanents

La diferència permanent té el mateix funcionament que la diferència temporal, amb l'excepció que aquesta no es reverteix. És a dir, que si una empresa reconeix una despesa en la seva comptabilitat que no és deduïble de l'impost sobre societats, s'haurà de fer un ajustament permanent positiu, amb la qual cosa augmentarà la base imposable de l'impost.

EXEMPLE DE DIFERÈNCIA TEMPORAL

Volem amortitzar un vehicle acceleradament. L'Administració tributària ens permet fer-ho a un ritme 2,5 vegades més accelerat que comptablement, per la qual cosa multiplicarem per 2,5 vegades l'amortització comptable del vehicle que és del 16%.

Com a conseqüència, la diferència anual entre l'amortització comptable i fiscal que se'ns genera la restarem de la base imposable de l'impost. Quan, fiscalment, arribem al 100% del cost del vehicle, haurem de revertir la diferència i sumar-la a la base imposable dels anys posteriors, fins que comptablement estigui totalment amortitzada.

EXEMPLE DE DIFERÈNCIA PERMANENT

Una multa de trànsit comptabilitzada com a despesa d'una societat durant l'exercici, en el compte 631 d'altres tributs, i que es beneficia de la seva inclusió a la base imposable de l'impost. Aquesta és una pràctica errònia, ja que, tal com estableix l'article 13 de la Llei de l'impost sobre societats, aquesta despesa no és fiscalment deduïble. Com a conseqüència, s'haurà de fer un ajustament permanent positiu en la base imposable de l'impost per treure l'efecte de la comptabilitat fiscal (base de tributació).

[Vegeu exemple de la pàgina 9](#)

Esquema del resultat comptable fins a la base de tributació:

RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS
+/- Diferències permanents +/- Diferències temporals
BASE DE TRIBUTACIÓ PRÈVIA
- Base imposable negativa d'exercicis anteriors
BASE DE TRIBUTACIÓ DE L'IMPOST

06 RÈGIMS ESPECIALS DE DETERMINACIÓ DE LA BASE DE TRIBUTACIÓ

Ateses les particularitats de l'economia andorrana, poc diversificada i centrada pràcticament en el sector de serveis, el legislador ha volgut establir determinats règims especials de determinació de la base de tributació per tal d'intentar diversificar la nostra economia i buscar-hi altres alternatives de generació de riquesa.

Un resum dels règims especials de determinació de la base de tributació es mostra tot seguit:

6.1 RÈGIMS ESPECIALS PER A SOCIETATS

6.1.1 Règim especial de societats que realitzen explotació internacional d'intangibles o intervenen en el comerç internacional

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, concessions o llicències de drets, transmissions d'actius, béns o drets, o prestacions de serveis amb els requisits que es detallen en la Llei.

6.1.2 Règim especial de societats de gestió i inversió financera intragrup

Les societats de gestió i inversió financera gaudeixen d'una reducció del 80 per cent de la base de tributació. 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 en l'articulat d'operacions vinculades definit en la present Llei.

6.1.3 Règim especial de societats de tinença de participacions en societats estrangeres (*holding*)

En consonància amb altres membres de la UE, tals com Espanya, Regne Unit o Luxemburg, s'ha creat un règim especial per a les societats que tinguin per objecte exclusiu la gestió i tinença de participacions en societats estrangeres.

Els obligats tributaris que tinguin la forma de societat anònima o limitada poden sol·licitar l'aplicació d'aquest règim especial. Els valors o les participacions representatius de la participació en el capital de l'entitat de tinença de valors estrangers han de ser nominatius.

Les societats que s'acullin a aquest règim gaudeixen d'una exempció en la base de tributació dels dividendes 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 posseeix, identificant les participacions en les societats que tingui o hagi mantingut en l'exercici, el seu valor patrimonial i els dividendes o reserves que percebi en l'exercici.

6.2 RÈGIM ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓ TRIBUTÀRIA PER A GRUPS

De la mateixa manera que es fa en la majoria de països del nostre entorn, 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 de consolidació fiscal.

Formen part d'un grup tributari totes aquelles 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 es detingui pot ser de forma directa o indirecta. La participació indirecta serà la que resulti de multiplicar els percentatges de participació.

La base de tributació del grup fiscal es determina d'acord amb el reglament que estableix les normes per a la formulació dels comptes anuals consolidats i la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris i modificacions posteriors.

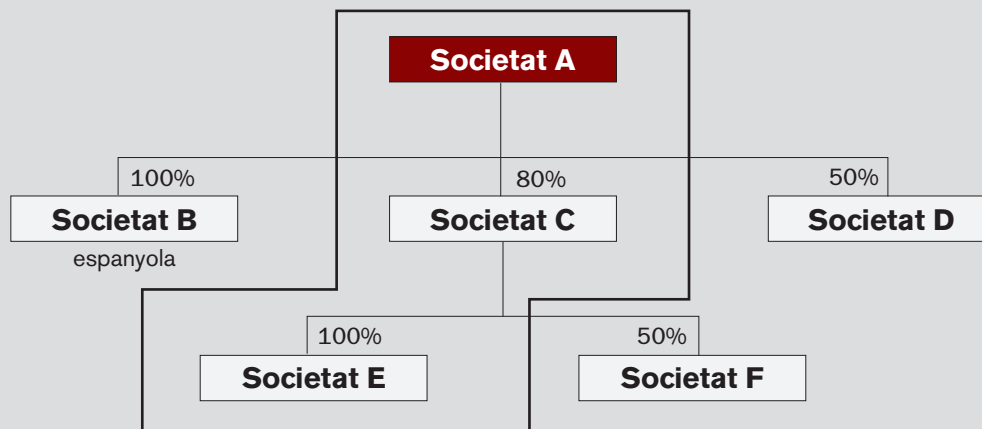
Obligat tributari

- El grup fiscal té la consideració d'obligat tributari.
- La societat dominant té la representació del grup fiscal.
- 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.

Període impositiu

- El període impositiu de totes les societats del grup ha de coincidir amb el de la societat dominant.

EXEMPLE DE TRIBUTACIÓ EN RÈGIM CONSOLIDAT



Segons l'exemple il·lustrat, el grup tributari estaria format per la societat A, la societat C i la societat E.

Tot i que la societat A té un 100% de la societat B, no formaria part del grup tributari perquè és una societat espanyola, d'acord amb l'article 25 que diu: "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".

En el cas de la societat D, no formaria grup tributari perquè la societat A té una participació inferior al 75%.

En el cas de la societat F, no formaria grup tributari perquè la societat C té una participació inferior al 75%.

07 TIPUS DE GRAVAMEN I QUOTA DE TRIBUTACIÓ

7.1 TIPUS DE GRAVAMEN I QUOTA DE TRIBUTACIÓ

El tipus general de gravamen per als obligats tributaris d'aquest impost és del 10 per cent.

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, amb exclusió de les societats gestores, que estan sotmeses al règim general, és del 0 per cent.

S'entén per "quota de tributació" la quantitat resultant d'aplicar a la base de tributació, determinada d'acord amb les regles generals de la Llei, el tipus de gravamen.

Esquema de l'impost fins a la quota de tributació

RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS
+/- Diferències permanents +/- Diferències temporals
BASE DE TRIBUTACIÓ PRÈVIA
- Base imposable negativa d'exercicis anteriors
BASE DE TRIBUTACIÓ DE L'IMPOST
Tipus impositiu (10%)
QUOTA DE TRIBUTACIÓ

7.2 QUOTA DE LIQUIDACIÓ I DEDUCCIONS

A diferència de la majoria dels països de la Unió Europea, l'impost sobre societats regulat a Andorra preveu poques deduccions de la quota, el tipus nominal és pràcticament el mateix que el tipus efectiu de l'impost.

Les deduccions més importants vénen determinades per l'efecte de doble imposició interna i internacional, per evitar liquidar dues vegades el mateix fet econòmic.

Així mateix, i tenint en consideració el context econòmic internacional, la legislació actual accepta únicament dues deduccions a la quota per intentar reactivar el mercat de treball i fomentar les inversions. Aquestes són deduccions a la quota per la creació de llocs de treball i per les noves inversions.

La quota de liquidació és el resultat de restar a la quota de tributació la deducció per doble imposició interna i internacional, i la deducció per inversions i la creació de llocs de treball. La quota de liquidació no pot ser negativa i com a mínim es consigna l'import zero.

Seguidament es fa un resum de les dues deduccions acceptades en la Llei de l'impost sobre societats:

Deduccions per eliminar la doble imposició interna i internacional

En referència amb la doble imposició interna, la quota de tributació es redueix 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.

Quan en la base de tributació s'integrin rendes obtingudes i gravades a l'estranger, es dedueix de la quota de tributació la menor de les dues quantitats següents:

- L'import efectiu satisfet a l'estranger per raó de gravamen de característiques similars a aquest impost.
- L'import de la quota de tributació que correspondria pagar al Principat d'Andorra per les rendes esmentades.

Deducció per creació de llocs de treball i per inversions

Els obligats tributaris poden deduir de la quota tributària les quantitats següents:

- El resultat de multiplicar la quantitat fixa de 3.000 euros per persona d'increment mitjà de plantilla fixa anual que tingui l'obligat tributari. A aquests efectes, 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 des del tancament de l'exercici. En cas que no es compleixi amb aquest increment mitjà de plantilla, l'obligat tributari haurà d'ingressar l'import de la deducció aplicada, juntament amb els interessos de demora.
- 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 de la seva adquisició. En cas que no es compleixi amb el manteniment de les inversions durant el període mínim de cinc anys, l'obligat tributari haurà d'ingressar l'import de la deducció aplicada, juntament amb els interessos de demora.
- Les deduccions previstes en aquest article, no aplicades per insuficiència de quota tributària, es poden deduir de la quota de tributació dels tres exercicis posteriors.

Esquema de l'impost fins a la quota de liquidació

RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS
+/- Diferències permanents +/- Diferències temporals
BASE DE TRIBUTACIÓ PRÈVIA
- Base imposable negativa d'exercicis anteriors
BASE DE TRIBUTACIÓ DE L'IMPOST
Tipus impositiu (10%)
QUOTA DE TRIBUTACIÓ
- Deduccions
QUOTA DE LIQUIDACIÓ

08 EL PAGAMENT A COMPTE

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 de setembre.

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

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.

Esquema de l'impost fins a la quota diferencial

RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS
+/- Diferències permanents +/- Diferències temporals
BASE DE TRIBUTACIÓ PRÈVIA
- Base imposable negativa d'exercicis anteriors
BASE DE TRIBUTACIÓ DE L'IMPOST
Tipus impositiu (10%)
QUOTA DE TRIBUTACIÓ
- Deduccions
QUOTA DE LIQUIDACIÓ
- Pagament a compte
QUOTA DIFERENCIAL (líquid a ingressar)

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.

Per a aquells obligats tributaris que s'acullin al règim especial de determinació objectiva s'aplicaran diferents percentatges: un 0,5 per cent dels ingressos ordinaris quan es tracti d'activitats comercials; un 2,45 per cent dels ingressos ordinaris quan es tracti de retribucions als administradors o membres dels òrgans d'administració i un 1,5 per cent dels ingressos ordinaris per a la resta d'activitats.

09 EXEMPLE SOBRE EL CàLCUL A REALITZAR PER DETERMINAR LA BASE DE TRIBUTACIÓ I LA QUOTA A PAGAR DE L'IMPOST SOBRE SOCIETATS

La societat ABC, SA dedicada al sector de la distribució de productes d'alimentació ha obtingut en l'exercici 2013 un resultat comptable de 350.000 euros, abans de la comptabilització de l'impost sobre beneficis, i la seva xifra de negoci és de 2.500.000 euros.

Informació complementària

1. En el capítol d'amortitzacions l'empresa segueix un criteri lineal comptable, tot i això, i per a les noves inversions realitzades durant l'exercici 2013, la societat ha optat, a efectes tributaris, d'amortitzar-les fiscalment d'acord amb els coeficients establerts per la Llei (multiplicant-los per 2,5 vegades). Es mostra tot seguit un detall de les noves inversions de l'any 2013:

Relació de noves inversions	Cost d'adquisició	Amortització comptable	Amortització fiscal	Ajustaments de les diferències temporals
Mobiliari	40.000	$40.000 \times 25\% = 10.000$	$40.000 \times 25\% \times 2,5 = 25.000$	$10.000 - 25.000 = -15.000$
Maquinària	60.000	$60.000 \times 15\% = 9.000$	$60.000 \times 15\% \times 2,5 = 22.500$	$9.000 - 22.500 = -13.500$

2. Aquestes han estat les úniques inversions fetes durant l'exercici; com a conseqüència, la societat espera poder gaudir de la deducció corresponent.
3. La societat va vendre un bé immoble (apartament) el 15 de febrer de 2013 a un tercer, generant una plusvàlua immobiliària de 100.000 euros, fet que li va suposar pagar un impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries en el moment de la venda de 12.000 euros.
4. La societat ha pagat un impost comunal sobre la radicació d'activitats comercials de 2.500 euros el passat mes d'abril de 2013.
5. El 15 de juny de 2013 va rebre una multa de trànsit d'una furgoneta de l'empresa de 150 euros; l'empresa n'assumeix el cost íntegrament.
6. La societat ha tingut durant l'any dues persones més d'increment mitjà de plantilla durant l'exercici 2013.
7. La societat ha realitzat un pagament a compte durant el mes de setembre de 6.000 euros.

Es demana de calcular la quota a pagar per l'impost sobre societats

Càlcul de la quota a pagar	Import (euros)	Comentari	Article de la Llei
RESULTAT COMPTABLE ABANS D'IMPOSTOS	350.000		
+/- Diferències permanents	14.650		
Impost satisfet per les plusvàlues immobiliàries	12.000	Despesa no deduïble a la base però sí a la quota	art. 13
Impost comunal de radicació d'activitats comercials	2.500	Despesa no deduïble a la base però sí a la quota	art. 13
Multa de trànsit	150	Despesa no deduïble a la base	art. 13
+/- Diferències temporals	(28.500)		
Diferència entre amortització comptable i fiscal	(28.500)	Diferències temporals en l'amortització	art. 26
BASE DE TRIBUTACIÓ PRÈVIA	336.150		
- Base imposable negativa d'exercicis anteriors	0	El resultat comptable el 2012 va ser positiu	
BASE DE TRIBUTACIÓ DE L'IMPOST	336.150		
Tipus impositiu (10%)	10%	El tipus general de gravamen per als obligats tributaris	art. 41
QUOTA DE TRIBUTACIÓ	33.615		
- Deduccions a la quota	(25.500)		
Deduccions per inversions	(5.000)	Deduccions per a noves inversions	art. 44
Deduccions per l'impost satisfet per les plusvàlues immobiliàries	(12.000)	Despesa no deduïble a la base però sí a la quota	art. 43
Deduccions per l'impost comunal de radicació d'activitats comercials	(2.500)	Despesa no deduïble a la base però sí a la quota	art. 43
Deduccions per creació de llocs de treball	(6.000)	Deduccions per creacions de llocs de treball	art. 44
QUOTA DE LIQUIDACIÓ	8.115		
- Pagament a compte	(6.000)	Pagament a compte el mes de setembre	art. 45
QUOTA DIFERENCIAL (líquid a ingressar)	2.115		

L'import a pagar a l'Administració tributària per l'impost sobre societats és de 8.115 euros. El mes de setembre la societat va realitzar un pagament a compte per un import de 6.000 euros; per tant, el pagament final que haurà de realitzar la societat ABC, SA serà de 2.115 euros.

10 GESTIÓ I LIQUIDACIÓ DE L'IMPOST

Els obligats tributaris de l'impost sobre societats han de disposar d'un número de registre tributari (d'ara endavant "NRT"), que han de sol·licitar al ministeri encarregat de les Finances en cas que no el posseeixin com a obligats tributaris dels impostos indirectes.

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.

El ministeri encarregat de les Finances pot realitzar-ne la comprovació i la recerca mitjançant l'examen de la comptabilitat, dels llibres, de la correspondència, de la documentació i dels justificants referents als negocis de l'obligat tributari, inclosos els programes de comptabilitat i els arxius i suports magnètics.

11 LES INFRACCIONS I SANCIONS

Els diferents tipus d'infraaccions i de sancions són les següents:

INFRACCIONS	SANCIONS
Infraaccions simples <ul style="list-style-type: none">– 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
Infraaccions de defraudació <ul style="list-style-type: none">– 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

12 LES CONSULTES A L'ADMINISTRACIÓ

Durant els sis primers mesos d'aplicació de l'impost, és a dir, **fins al 30 de juny del 2012**, els obligats tributaris podran realitzar consultes relatives exclusivament a la interpretació de l'articulat de la Llei que hauran de ser contestades pel Ministeri de Finances i que tindran caràcter vinculant. El Govern establirà reglamentàriament els termes i l'abast en què es podran efectuar aquestes consultes.

S'encomana al Govern la redacció de les disposicions i dels reglaments necessaris per al desenvolupament i per a l'execució d'aquesta Llei en el termini de sis mesos des de la seva entrada en vigor.

Els models de declaració d'aquest impost i el del seu pagament 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.

Es delega al ministeri encarregat de les Finances la gestió i recaptació de l'impost.

Banca Privada d'Andorra
Servei d'Estudis
Av. Carlemany, 119
AD700 Escaldes-Engordany
Principat d'Andorra
s.estudis@bpa.ad
www.bpa.ad