

Projecte de Llei de l'impost sobre societats del Principat d'Andorra

Exposició de motius

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, per primer cop en la història del Principat d'Andorra, 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 proposta 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, la creació i la introducció al Principat d'Andorra d'un impost sobre societats és el complement de les reformes mercantils i financeres que s'han emprès els últims temps amb la finalitat d'alinejar 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'alineja 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, el projecte de Llei deroga la Llei de la taxa sobre el Registre de Titulars d'Activitats Econòmiques, de 20-12-95.

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 tampoc 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 reconeixin 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 (per exemple, acords previs en matèria de preus de transferència en línia amb els impulsats per les directrius de l'OCDE referents a això 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. No s'ha d'oblidar, en aquest sentit, que es tracta del nostre primer impost sobre societats, fet pel qual 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, en aquests moments inicials, gaires 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 es mira i 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. Per aquesta raó ha estat necessari coordinar l'impost

sobre societats amb l'impost sobre plusvàlues immobiliàries, de manera que la totalitat de la renda societària quedi subjecta a l'impost sobre societats i s'elimini la doble imposició que es podria produir si l'entrada en vigor de l'impost sobre societats no suposés que les plusvàlues immobiliàries deixessin d'estar subjectes a l'impost sobre plusvàlues (la coordinació necessària a aquest efecte s'ha dut a terme a través de la disposició addicional primera). De la mateixa manera, als efectes d'eliminar la doble imposició interna, es considera deduïble de la quota íntegra els imports satisfets per l'impost comunal sobre els rendiments arrendataris.

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, de manera que les entitats (i persones físiques) no residents fiscals seran sotmeses a gravamen de conformitat amb l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals que s'introduirà a través de la llei corresponent de forma simultània a l'impost sobre societats.

En matèria de base imposable s'ha optat per un model d'acord amb el qual aquesta base imposable 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 imposable fiscal. En aquest mateix sentit, la circumstància que la regulació comptable andorrana es construeixi sobre les normes internacionals de comptabilitat i europees fa que l'impost sobre societats andorrà sigui més intercanviable i proper als estàndards internacionals en general i de la Unió Europea en particular.

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.

Al seu torn, l'impost conté dos règims concebuts per fomentar la internacionalització de les empreses andorranes i l'atracció d'inversions estrangeres al Principat d'Andorra. En particular, aquests dos règims creen un marc fiscal atractiu per a les operacions de finançament intragrup, així com per a la realització d'operacions d'explotació internacional d'intangibles i de comerç a escala internacional.

Formalment la Llei s'estructura en 50 articles, 2 disposicions addicionals, 4 disposicions transitòries, una disposició derogatòria i dues disposicions finals.

Es tracta d'un text clar i senzill per facilitar la implantació per primer cop a Andorra d'una figura tant important per la prosperitat futura de l'economia andorrana.

Capítol 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.

Article 2. Àmbit d'aplicació espacial

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

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, d'acord amb l'article 3.4 de la Constitució del Principat d'Andorra.

Capítol 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. Referent a això, l'impost grava la totalitat de la renda obtinguda, amb independència del lloc on s'hagi produït i sigui quina sigui la residència fiscal del pagador.

Article 5. Estimació 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.

Capítol 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.

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 primer exercici social que finalitzi posteriorment al trasllat.

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.

Article 8. Exempcions

1. Estan totalment exempts de l'impost:

- a) El Consell General
- b) El Govern

c) Els Comuns

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 del 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) La Seguretat Social i les mútues d'accidents de treball i malalties professionals.

o) Els quarts

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

a) Les que procedeixen de la realització d'activitats que constitueixen el seu objecte social o la seva 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 realitzin en compliment del seu objecte o la seva finalitat específica, d'acord amb la seva 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 realitzar 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 d'aquesta Llei sigui inferior.

En cas que la inversió no es faci dins el termini assenyalat, la part de quota íntegra 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 apartats 2 i 3 anteriors 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 d'aquest article 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.

Capítol 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 minorada per la compensació de bases de tributació negatives de períodes impositius anteriors.

2. La base de tributació es determina pel mètode d'estimació directa i, subsidiàriament, pel d'estimació indirecta, d'acord amb el que disposa, en aquest últim cas, l'article 29 de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

3. En el mètode d'estimació directa, la base de tributació es calcula, mitjançant l'aplicació dels preceptes que estableix aquesta Llei, 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 comptable, les altres lleis relatives a la determinació esmentada i les disposicions que es dictin en desplegament d'aquestes normes.

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 oneros.

b) Que l'entitat adquirent no tingui una relació de vinculació, en els termes que defineix *l'article 15* d'aquesta Llei, amb la persona o entitat transmissora. El requisit que preveu aquesta lletra no s'ha d'aplicar respecte del preu d'adquisició del fons de comerç satisfet per la persona o l'entitat transmissora quan l'hagi adquirit de persones o entitats no vinculades.

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 14*.

5. Quan s'adquireixin valors representatius de la participació del patrimoni net o els fons propis d'entitats no resident fiscal en territori andorrà, les rendes de les quals puguin acollir-se a l'exempció que estableix *l'article 19*, l'import de la diferència entre el preu d'adquisició de la participació i el patrimoni net de l'entitat participada en la data d'adquisició, en proporció a aquesta participació, s'imputa als béns i drets de l'entitat no resident fiscal en territori d'Andorra d'acord amb el seu valor de mercat, i la part de la diferència que no hauria estat imputada és deduïble de la base de tributació, amb el límit anual màxim de la cinquena part del seu import.

La deducció d'aquesta diferència és compatible, si escau, amb les pèrdues per deterioració a què es refereixen els apartats 2 i 3 de *l'article 11* d'aquesta Llei.

L'aplicació d'aquest incentiu es limita a les participacions adquirides posteriorment a l'entrada en vigor d'aquesta Llei.

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 els 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 versï sobre la seva existència o quantia:

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

2) Els fiançats per entitats de crèdit.

3) 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.

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

5) 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 15* d'aquesta Llei, 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.

No són deduïbles les pèrdues per deteriorament de valors que tinguin un valor cert de reembossament que no estiguin admesos a cotització en mercats regulats.

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 despeses següents:

a) 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:

- a) Que siguin imputades específicament a les persones a qui es vinculin les prestacions.
- b) Que es transmeti de forma irrevocable el dret a la percepció de les prestacions futures.
- c) Que estigui externalitzat en el sentit que es transmeti la titularitat i la gestió dels recursos en què consisteixin aquestes contribucions.

b) Les concernents als costos de compliment de contractes que excedeixin els beneficis econòmics que se n'espera rebre.

c) Les derivades de reestructuracions, excepte si es refereixen a obligacions legals o contractuals i no merament tàcites.

d) Les relatives al risc de devolucions de vendes.

e) Les de personal que es corresponguin amb pagaments basats en instruments de patrimoni, utilitzades com a fórmula de retribució als empleats, tant si se satisfà en efectiu o mitjançant el lliurament d'aquests instruments.

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 realitzades per fer front a les garanties derivades del període impositiu i el dos anteriors en relació a les vendes amb garanties realitzades en els mateixos períodes impositius.

Article 13. *Despeses no deduïbles*

1. No tenen la consideració de despeses deduïbles fiscalment:

a) Les que representin una retribució del patrimoni net; i queden assimilats a aquestes els pagaments efectuats en els comptes partíceps no gestors en els contractes de comptes en participació.

b) Les derivades de la comptabilització de l'impost sobre societats. No tenen la consideració d'ingressos els procedents d'aquesta comptabilització.

c) La quota tributària que, en el seu cas, l'obligat tributari hagi satisfet per l'impost comunal sobre els rendiments arrendataris.

d) Les multes i sancions penals i administratives, i el recàrrec de constrenyiment que regula l'article 33.3.c) de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

e) Les pèrdues del joc.

f) Els donatius i les liberalitats. No s'entenen compreses en aquest paràgraf
f) 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 imposable positiva de l'exercici corresponent.

g) Les dotacions a provisions o fons interns que funcionin com a instruments de previsió social per a la cobertura de contingències relatives als empleats.

2. Les remuneracions a consellers i administradors vinculades específicament a l'acompliment d'aquests càrrecs, només són deduïbles en la mesura que compensin despeses de viatge i assistència a juntes de la societat o del consell d'administració, amb els límits que s'estableixin reglamentàriament. Aquesta restricció no afecta els sous i salaris o contraprestacions per serveis prestats pagats a administradors o consellers residents fiscals al Principat d'Andorra en la mesura que aquests quedin inclosos dins el sistema de Seguretat Social del Principat o, en el cas d'administradors o consellers no residents fiscals, si els pagaments estan subjectes per l'impost sobre la renda dels no-residents.

Article 14. *Regles de valoració*

1. Els elements patrimonials es valoren al preu d'adquisició o cost de

producció, determinat d'acord amb les regles que estableix el Pla general de comptabilitat del Principat d'Andorra.

D'acord amb el que disposa *l'article 40*, l'import de les revaloracions comptables no s'ha d'integrar en la base de tributació, excepte quan es duguin a terme en virtut de normes legals o reglamentàries que obliguin a incloure'n l'import en el compte de pèrdues i guanys. L'import de la revaloració no integrada en la base de tributació no determina un valor superior, a efectes fiscals, dels elements revalorats.

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 els paràgrafs *a)*, *b)*, *c)* i *d)*, 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 els paràgrafs *e)* i *f)*, 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 partíceps 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 partíceps el valor normal de mercat dels elements rebuts.

6. En la dissolució d'entitats i separació de les entitats que siguin socis o partíceps s'integra en la base de tributació d'aquests socis o partíceps 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 partíceps rendes, positives o negatives, integrables en la base de tributació.

9. A l'efecte d'integrar en la base de tributació les rendes positives obtingudes en la transmissió d'elements patrimonials de l'immobilitzat tangible o inversions immobiliàries que tinguin la naturalesa de béns immobles, sobre les rendes positives es practica una reducció del 5%.

Article 15. *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 partíceps.

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 partíceps, 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 partíceps 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.

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 5 per cent, o a l'1 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.

2. 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.

3. L'Administració tributària 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 de no residents fiscals. L'Administració tributària queda vinculada 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 de 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.

4. Per determinar el valor normal de mercat s'aplica qualsevol dels mètodes següents:

a) Mètode del preu lliure comparable, pel qual es compara el preu del bé o servei en una operació entre persones o entitats vinculades amb el preu d'un bé o servei idèntic o de característiques similars en una operació entre persones o entitats independents en situacions equiparables.

b) Mètode del cost incrementat, pel qual s'afegeix al valor d'adquisició o cost de producció del bé o servei el marge habitual en operacions idèntiques o similars amb persones o entitats independents o, en el seu defecte, el marge que persones o entitats independents apliquen a operacions equiparables.

c) Mètode del preu de revenda, pel qual es sostrau del preu de venda d'un bé o servei el marge que aplica el propi revenedor en operacions idèntiques o similars amb persones o entitats independents o, en el seu defecte, el marge que persones o entitats independents apliquen a operacions equiparables.

5. Els obligats tributaris que realitzin operacions vinculades poden sol·licitar a l'Administració tributària 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.

L'Administració tributària 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 l'Administració tributària 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 de l'Administració tributària.

En el cas de variació significativa de les circumstàncies econòmiques existents en el moment de l'aprovació de l'acord entre l'Administració tributària 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 de l'Administració tributària.

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.

L'Administració tributària 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 de l'Administració tributària o des de la data d'esmena a requeriment d'aquesta Administració. Si transcorre aquest termini sense haver-se produït una resolució expressa, la sol·licitud, quan hagi estat acompanyada d'una proposta raonada de valoració, pot entendre's 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.

Article 16. 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 trasllat 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 trasllat 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 l'Administració tributària. 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 20 o el 28 d'aquesta Llei 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 la Llei de l'impost sobre la renda dels no-residents. Si l'establiment permanent està situat en un país amb el qual el Principat d'Andorra té subscrit un conveni per evitar la doble imposició internacional, que li sigui d'aplicació, cal atènyer-se al que resulti d'aquest conveni.

2. Les operacions que s'efectuïn amb persones o entitats residents en països o territoris que apliquin una tributació inferior en un 50 per cent a la que correspondria aplicant l'impost sobre societats del Principat d'Andorra es valoren pel seu valor normal de mercat.

3. El perceptor de quantitats sobre les quals s'hagi de retenir a compte d'aquest impost les ha de computar per la contraprestació íntegra meritada.

Quan la retenció no s'hagi fet o s'hagi fet per un import inferior al degut, el

perceptor ha de deduir de la quota líquida la quantitat que s'havia d'haver retingut. En tot cas, l'obligat tributari retenidor ha d'ingressar a favor de les finances públiques les quantitats que d'acord amb la normativa hauria d'haver retingut.

4. No s'integren en la base de tributació les rendes positives o negatives 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.

Article 17. 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 14 al 16* d'aquesta Llei, 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 atènyer-se al que preveuen els paràgrafs anteriors.

Article 18. 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 d'Andorra, 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.

Així mateix, les despeses de personal liquidades mitjançant el lliurament d'instruments de patrimoni a què es refereix el paràgraf e) de l'apartat 1 de l'article 12 d'aquesta Llei són deduïbles en el període impositiu en què es lliurin aquests instruments.

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. En qualsevol cas, les rendes derivades de les adquisicions d'elements patrimonials a títol lucratiu, tant en metàl·lic com en espècie, s'imputen en el període impositiu en què les rendes es produeixin, sense perjudici del que preveu l'últim paràgraf de l'apartat 3 de l'article 14.

7. 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.

8. Quan l'entitat sigui beneficiària o tingui reconegut el dret de rescat de contractes d'assegurança de vida en els quals, a més, assumeixi el risc d'inversió, ha d'integrar en tot cas en la base de tributació la diferència entre el valor liquidatiu dels actius afectes a la pòlissa al final i al començament de cada període impositiu.

El que disposa aquest apartat no s'aplica a les assegurances que instrumentin compromisos per pensions assumits per les empreses i que compleixin la funció d'instruments de previsió social empresarial.

L'import de les rendes imputades minora el rendiment derivat de la percepció de quantitats dels contractes.

Article 19. 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'article 28.3 d'aquesta Llei.

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 15* d'aquesta Llei.

Aquest règim també s'aplica en relació amb figures contractuals o valors, diferents de les accions, que possibilitin a l'obligat tributari de l'impost sobre societats participar en els beneficis societaris d'una altra entitat, quan es compleixin els requisits que preveuen les lletres anteriors i una entitat vinculada en el sentit de *l'article 15* d'aquesta Llei tingui una participació directa o indirecta en l'entitat pagadora de la renda.

2. En relació amb les participacions a què es refereix el paràgraf primer, 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 residents o no residents fiscals participades.

d) El règim d'exempció no és aplicable als beneficis distribuïts per entitats no residents fiscals i que procedeixin de participacions que, al seu torn, tinguin aquestes entitats, de forma directa o indirecta, en societats andorranes que es beneficien dels règims especials definits pels *articles 21 i 22* d'aquesta Llei o d'establiments permanents al Principat d'Andorra que hagin aplicat aquests règims especials. Tampoc no s'aplica el règim d'exempció al guany obtingut en la transmissió de la participació en la societat no resident fiscal i que estigui vinculada a participacions en societats andorranes en la part que es correspongui amb beneficis no distribuïts que no hagin estat gravats al tipus general de l'impost.

e) Quan una societat resident fiscal al Principat d'Andorra transmeti a una entitat o persona física no resident fiscal participacions en societats que apliquin el règim *dels articles 21 i 22*, no s'aplica el règim d'exempció regulat per aquest article en la part de beneficis no distribuïts als quals s'hagin aplicat els règims regulats pels preceptes esmentats.

3. S'estableix l'exempció parcial del 50 per cent de la base de tributació corresponent a les rendes de l'apartat primer d'aquest article quan no es compleixin els requisits que estableix la lletra b) de l'apartat primer d'aquest article.

A l'efecte de l'aplicació d'aquesta exempció parcial, són igualment aplicables les limitacions que preveu l'apartat 2 d'aquest article.

L'aplicació d'aquesta exempció parcial és compatible amb la deducció per eliminar la doble imposició internacional que preveu *l'article 28* d'aquesta Llei.

4. 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.

Article 20. Eliminació de la doble imposició internacional sobre els beneficis atribuïbles a establiments permanents situats a l'estranger

1. 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.

2. Quan en anteriors períodes impositius l'establiment permanent hagi obtingut rendes negatives netes que s'hagin integrat en la base de tributació de l'entitat, l'exempció que preveu aquest article només s'aplica a les rendes positives obtingudes amb posterioritat a partir del moment en què superin la quantia d'aquestes rendes negatives.

Si l'establiment permanent és transformat en una filial i es van integrar rendes negatives obtingudes pel primer en la base de tributació de l'entitat resident fiscal al Principat d'Andorra, el règim de *l'article 19.1* d'aquesta Llei no és aplicat per l'entitat andorrana fins que l'import dels beneficis distribuïts o els

guanys derivats de la transmissió de la participació superi les rendes negatives netes procedents de l'anterior establiment permanent i integrades en la base de tributació d'aquella entitat filial. Així mateix, les pèrdues de l'establiment permanent transformat en filial i integrades en la base de tributació i que no hagin estat compensades amb rendes positives incloses en la base de tributació de l'entitat resident fiscal al Principat d'Andorra generen un ajust positiu en l'exercici si es produeix alguna de les circumstàncies següents:

(a) Les accions o participacions de l'entitat que anteriorment era un establiment permanent són transmises a entitats vinculades o a altres establiments permanents situats a l'estranger.

(b) L'activitat principal generadora de rendes de la filial i que va motivar la integració de pèrdues en la base de l'entitat resident fiscal al Principat d'Andorra quan es tractava d'un establiment permanent és transmesa a una entitat vinculada.

3. A aquest efecte, es considera que una entitat opera mitjançant un establiment permanent a l'estranger quan, d'acord amb la legislació d'aquell territori, es consideri que aquest establiment permanent existeix i aquesta definició sigui similar a la definició d'aquest concepte en la llei que reguli l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals. Si l'establiment permanent està situat en un país amb el qual el Principat d'Andorra té subscrit un conveni per evitar la doble imposició internacional, que li sigui d'aplicació, cal atènyer-se al que resulti d'aquest conveni.

Article 21. 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 60 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'article 15.3 d'aquesta Llei, 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 l'apartat 1.a) anterior, 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 al menys 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 a l'Administració tributària a través d'un escrit en què (1) s'identifiquin els sectors d'activitat als quals s'aplicarà i (2) es fonamenti la concurrència dels condicionants que estableixen els apartats anteriors. L'Administració tributària, 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 de l'Administració tributària o des de la data d'esmena d'aquesta sol·licitud a requeriment de l'Administració tributària. 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 de l'Administració tributària, 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. L'Administració tributària 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 l'Administració tributària s'entén sense perjudici de la comprovació administrativa de la concurrència dels requisits d'aplicació d'aquest règim.

4. La distribució de beneficis, entenent-se per aquests beneficis també els pagaments als socis com a devolució d'aportacions o en procediments de dissolució i liquidació, en la part que excedeixi el valor d'adquisició de la participació, a obligats tributaris residents fiscals, persones físiques o jurídiques, al Principat d'Andorra procedents d'activitats a les quals s'hagi aplicat aquest règim especial determina que la societat que va aplicar el règim hagi d'efectuar una retenció definitiva del 6,25 per cent de l'import dels beneficis distribuïts.

A fi de complir aquesta obligació, la societat ha d'identificar en la memòria anualment l'import de les rendes que es beneficien del règim especial que regula aquest article, així com les distribucions de beneficis que realitzi a càrrec d'aquestes rendes. Si realitza activitats que es beneficien d'aquest règim especial i d'altres que no, s'entén sempre que les distribucions de beneficis procedeixen, en primer lloc, d'aquells als quals es va aplicar el règim regulat per aquest article.

Article 22. 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 15 d'aquesta Llei. 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 19* d'aquesta Llei.

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 a l'Administració tributària, la 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.

4. La distribució de beneficis per part de les societats de gestió i inversió financera a persones físiques o jurídiques residents fiscals al Principat d'Andorra determina que la societat que va aplicar el règim hagi de practicar una retenció definitiva del 8,164 per cent de l'import d'aquests beneficis. No hi ha obligació de practicar aquesta retenció en relació amb les rendes a les quals s'hagi aplicat *l'article 19.1* o 3 d'aquesta Llei, que han de ser identificades en la memòria de la societat. S'entenen distribuïdes en primer lloc les rendes procedents de beneficis als quals es va aplicar el règim que regula aquest article.

A l'efecte d'aquest precepte, s'entén que tenen la consideració de beneficis distribuïts, sempre que procedeixin de reserves constituïdes a càrrec de rendes a les quals es va aplicar aquest règim, els pagaments als socis, la devolució d'aportacions o la renda obtinguda en procediments de dissolució i liquidació, en la part que excedeixi el valor d'adquisició de la participació i estigui

vinculada a les reserves esmentades.

Article 23. *Compensació de bases de tributació negatives*

1. Les bases de tributació negatives que hagin estat objecte de liquidació o autoliquidació poden ser compensades amb les rendes positives dels períodes impositius que concloguin amb posterioritat.

2. Quan s'adquireixi una participació en una entitat amb bases negatives pendents de compensació amb la finalitat principal d'aprofitar el dret de compensar aquestes pèrdues, aquest dret queda limitat en l'import de la diferència positiva entre el valor de les aportacions dels socis, realitzades per qualsevol títol, corresponent a la participació adquirida i el seu valor d'adquisició. L'Administració tributària pot presumir l'existència d'aquesta finalitat quan hi concorrin les circumstàncies següents:

a) La majoria del capital social o dels drets a participar dels resultats de l'entitat que hagi estat adquirida per una persona o entitat o per un conjunt de persones o entitats vinculades, posteriorment a la conclusió del període impositiu al qual correspon la base de tributació negativa.

b) Les persones o entitats a què es refereix el paràgraf anterior hagin tingut una participació inferior al 25 per cent en el moment de la conclusió del període impositiu al qual correspon la base de tributació negativa.

c) L'entitat no hagi realitzat explotacions econòmiques dins els sis mesos anteriors a l'adquisició de la participació que confereix la majoria del capital social.

La presumpció que estableix aquest apartat no és aplicable allà on l'obligat tributari acrediti a l'Administració tributària que l'aprofitament de les bases de tributació negatives no va constituir la finalitat principal de l'adquisició de la participació en l'entitat de què es tracti.

3. L'obligat tributari ha d'acreditar la procedència i la quantia de les bases de tributació negatives la compensació de les quals pretengui, mitjançant l'exhibició de la liquidació o l'autoliquidació, la comptabilitat i els oportuns suports documentals, sigui quin sigui l'exercici en què es van originar.

4. Allà on una entitat per accions resident fiscal sigui titular d'almenys nou desenes parts del capital social d'una altra entitat per accions resident fiscal, l'entitat matriu esmentada en primer lloc pot deduir dels seus ingressos imposables derivats de l'activitat empresarial tota transferència financera que hagi realitzat a favor de la seva filial, sempre que aquesta última es trobi o pugui trobar-se en situació de pèrdues i ambdues tributin al mateix tipus impositiu i no apliquin els règims que estableixen *els articles 21 i 22* d'aquesta Llei o siguin entitats parcialment exemptes en els termes de *l'article 8.2* d'aquesta Llei. L'import d'aquesta transferència s'assimila als ingressos imposables de l'activitat econòmica de la filial.

A l'efecte de l'aplicació d'aquest apartat, es considera que una filial es troba en

situació de pèrdues quan la seva base de tributació és negativa en el període impositiu en el qual la seva matriu realitza la transferència.

Capítol V. Període impositiu i meritació

Article 24. Període impositiu

1. El període impositiu coincideix amb l'exercici econòmic de l'entitat.
2. En qualsevol cas, el període impositiu ha de concloure:
 - a) Quan l'entitat s'extingeixi.
 - b) Quan tingui lloc un canvi de residència de l'entitat resident fiscal en territori andorrà a l'estranger.
 - 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. Per tal de determinar la base de tributació corresponent a aquest període impositiu s'entén que l'entitat s'ha dissolt amb els efectes que estableix l'article 14.3 d'aquesta Llei.
 - d) Quan es produeixi la transformació de la forma jurídica de l'entitat i això determini la modificació del seu tipus de gravamen. La renda derivada de la transmissió d'elements patrimonials existents en el moment de la transformació, realitzada posteriorment a aquesta transformació, s'entén generada de manera lineal, llevat de prova en contrari, durant tot el temps de tinença de l'element transmès. La part de la renda esmentada generada fins ara de la transformació es grava aplicant el tipus de gravamen i el règim tributari que hagi correspost a l'entitat si hagués conservat la seva forma jurídica originària.
3. El període impositiu no excedeix els 12 mesos.

Article 25. Meritació de l'impost

L'impost es merita l'últim dia del període impositiu.

Capítol VI. Tipus de gravamen i quota íntegra

Article 26. 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.

Article 27. Quota íntegra

S'entén per «quota íntegra» la quantitat resultant d'aplicar a la base de tributació, determinada d'acord amb els articles anteriors, el tipus de gravamen.

Capítol VII. Quota líquida i deducció per eliminar la doble imposició interna i internacional

Article 28. Quota líquida i deducció per eliminar la doble imposició interna i internacional

1. La quota líquida és el resultat de restar a la quota íntegra la deducció per doble imposició interna i internacional regulada per aquest article.

2. Quan l'obligat tributari hagi satisfet l'Impost comunal sobre els rendiments arrendataris, la quota tributària d'aquest altre Impost serà deduïble de la quota íntegra.

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 íntegra la menor de les dues quantitats següents:

a) L'import efectiu del satisfet a l'estranger per raó de gravamen de característiques similars a aquest impost que hagi sotmès a imposició l'obligat tributari a què es refereix l'apartat 3 d'aquest article.

A l'efecte d'establir aquesta similitud substancial, es tenen en compte les característiques essencials de l'impost estranger, així com si la finalitat principal d'aquest impost rau en la imposició de la renda obtinguda per l'obligat tributari.

No es dedueixen els impostos no pagats en virtut d'exempció, bonificació o qualsevol altre incentiu fiscal concedit a l'estranger, llevat que s'estableixi una altra cosa en un conveni per evitar la doble imposició que sigui aplicable. Es considera que l'impost estranger és de característiques similars a l'impost sobre societats del Principat d'Andorra sempre que estigui cobert per un conveni de doble imposició que sigui aplicable.

Si és d'aplicació un conveni per evitar la doble imposició, la deducció no pot excedir l'impost que correspongui segons aquell conveni.

b) L'import de la quota íntegra que al Principat d'Andorra correspondria pagar 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 a l'efecte 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 íntegra poden deduir-se en els períodes impositius que concloguin posteriorment.

A aquest efecte, l'obligat tributari ha d'acreditar la procedència i la quantia de la deducció que pretengui, mitjançant l'exhibició dels suports documentals oportuns, sigui quin sigui el període en què es va originar el dret a la deducció.

7. Quan el resultat de l'aplicació del límit de la deducció que preveu l'apartat 3 d'aquest precepte condueixi a l'aplicació del que preveu la seva lletra b), l'excés d'impostos estrangers resultant de la diferència entre la quantia derivada d'aplicar aquest límit i la que es deriva del que estableix la lletra a) pot ser traslladat i deduït en els períodes impositius que concloguin posteriorment a l'efecte del càlcul d'aquesta deducció, sempre amb el límit del que preveu la lletra b) de l'apartat 3 d'aquest precepte.

8. Sense perjudici del que preveuen els apartats anteriors d'aquest article, quan en anteriors períodes impositius 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 d'aquest precepte només s'aplica posteriorment respecte de les rendes obtingudes per l'establiment permanent esmentat a partir del moment en què se superi la quantia d'aquestes rendes negatives.

9. El règim que preveu aquest article no pot ser aplicat en relació amb els beneficis o guanys derivats d'institucions d'inversió col·lectiva a què es refereix la Llei de regulació dels organismes d'inversió col·lectiva de dret d'Andorra o d'entitats no residents fiscals de caràcter anàleg a les regulades per la Llei esmentada.

Capítol VIII. Pagaments a compte

Article 29. El pagament a compte

1. En els mesos d'abril, juliol, octubre i gener, els obligats tributaris han d'efectuar un pagament a compte de la liquidació corresponent al període impositiu que estigui en curs el dia anterior al primer dia de cadascun dels mesos indicats.

2. Els pagaments a compte es calculen aplicant el tipus de gravamen previst en l'article 26 sobre la base de tributació corresponent als tres, sis, nou o dotze primers mesos de cada any natural determinada segons les normes que preveu aquesta Llei. De la quota resultant s'han de deduir els pagaments a compte efectuats corresponents al mateix període impositiu, així com les

retencions que se li hagin practicat.

Els obligats tributaris el període impositiu dels quals no coincideixi amb l'any natural han d'efectuar el pagament a compte sobre la part de la base de tributació corresponent als dies transcorreguts des de l'inici del període impositiu fins al dia anterior a l'inici de cadascun dels períodes d'ingrés del pagament a compte a què es refereix l'apartat 1. En aquests casos, el pagament és a càrrec de la liquidació corresponent al període impositiu que estigui en curs el dia anterior a l'inici de cadascun dels períodes de pagament esmentats.

3. El pagament a compte té la consideració de deute tributari a l'efecte de l'article 33 de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

Article 30. Deducció dels pagaments a compte, retencions i quota diferencial

Els pagaments a compte i les retencions són deduïbles de la quota líquida per obtenir la quota diferencial. Quan, per efecte dels pagaments a compte i retencions de l'exercici, la quota diferencial sigui negativa, l'Administració tributària, d'ofici, ha de tornar l'excés.

Capítol IX. Gestió i liquidació

Article 31. 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 de 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 001 "Sol·licitud del número de registre tributari (NRT)".

2. L'Administració tributària ha de portar un registre tributari en què s'han d'inscriure les entitats que siguin obligats tributaris d'aquest impost.

3. En la declaració de sol·licitud del NRT s'ha de presentar l'escriptura de constitució, estatuts socials, i el document acreditatiu de la inscripció al Registre de Societats, dins el termini d'un mes, a comptar de la data de la seva inscripció en el Registre, o adquireix la condició d'obligat tributari quan aquesta condició no estigui determinada per aquella inscripció. Juntament amb aquesta documentació s'ha de presentar l'escriptura d'apoderament o càrrec suficient i el document d'identitat de la persona que exerceix la representació de la societat. En el cas de persones físiques andorranes, el passaport i per a les persones físiques estrangeres, residents legalment a Andorra, el permís de residència.

L'obligat tributari quedarà dispensat de presentar la documentació que l'Administració tributària pugui obtenir.

Igualment han de presentar, en el mateix termini, una còpia de les

escriptures que modifiquin les vigents anteriorment. La dissolució d'una entitat degudament inscrita en el Registre de Societats Mercantils determina la baixa del registre tributari. L'obligat tributari quedarà dispensat de presentar la documentació que l'Administració tributària pugui obtenir.

Les obligacions que preveu aquest precepte són igualment aplicables a societats estrangeres que hagin traslladat el seu domicili social o seu de direcció efectiva a territori del Principat d'Andorra o puguin considerar-se residents fiscals al Principat d'Andorra d'acord amb aquesta Llei.

4. Les entitats ja constituïdes en el moment d'entrada en vigor d'aquesta Llei, i que no disposin del número de registre tributari (NRT) han de sol·licitar a l'Administració tributària l'alta en el registre en el termini d'un mes des de l'entrada en vigor d'aquesta Llei. La falta d'aquesta sol·licitud constitueix una infracció de defraudació que determina la possibilitat d'imposar una sanció de fins al 5 per cent de la facturació de l'exercici en el qual es produeixi aquesta infracció. La falta d'alta en el registre tributari per part de les entitats que hi estan obligades d'acord amb aquest article es considera igualment una infracció greu sancionable d'igual manera.

Article 32. Baixa provisional en el Registre Tributari

1. L'Administració tributària ha de dictar, amb l'audiència prèvia dels interessats, acords de baixa provisional en els casos següents:

a) Quan els debits de l'entitat relatius a aquest impost envers l'Administració tributària 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.

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.

Article 33. Expedient de baixa provisional per fallida

1. Quan els debits de l'entitat relatius a aquest impost envers l'Administració tributària pública andorrana 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, l'Administració tributària ha d'iniciar un expedient de baixa provisional en el registre tributari de l'impost sobre societats, en què n'anuncii 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, l'Administració tributària, 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.

Article 34. 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, l'Administració tributària 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 .

Article 35. 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, l'Administració tributària 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.

Article 36. Cancel·lació de la nota marginal

La cancel·lació de la nota marginal inscrita en el Registre de Societats Mercantils exigeix l'acord previ de l'Administració tributària 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.

Article 37. *Obligació de col·laboració*

1. Els titulars del Registre de Societats Mercantils han de remetre via telemàtica a l'Administració tributària una relació de les entitats la constitució, l'establiment, la modificació o l'extinció de les quals hagin inscrit durant el trimestre anterior.
2. 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.

Article 38. *Obligacions comptables. Facultats de l'Administració tributària*

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. L'Administració tributària 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. L'Administració tributària 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 de l'Administració tributària 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.

Article 39. *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.

Article 40. *Revaloracions comptables voluntàries*

Les revaloracions comptables l'import de les quals no s'hagi inclòs en la base de tributació d'aquest impost no tenen efectes fiscals. L'obligat tributari 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.

S'assimilen a aquest tipus de revaloracions les realitzades entre el moment d'admissió a tràmit i publicació en el *Butlletí Oficial del Consell General* del Projecte de Llei de l'impost sobre societats i el d'entrada en vigor i aplicació per a l'obligat tributari de la Llei, quan es produeixi la transmissió del bé o dret revalorat en el termini de cinc anys des de l'entrada en vigor de la Llei.

En el cas d'immobles adquirits anteriorment a l'aplicació de l'obligació de dipositar comptes anuals en el Registre de Societats Mercantils, no se n'admet cap revaloració del valor d'adquisició que, a tots els efectes d'aquesta Llei, és el consignat en l'escriptura pública d'adquisició de l'immoble.

Article 41. *Declaracions*

1. Els obligats tributaris estan obligats a presentar i subscriure una declaració per aquest impost en el lloc i la forma que determina reglamentàriament el ministre encarregat de les finances.

La declaració s'ha de presentar en el termini dels 25 dies naturals següents als sis mesos posteriors a la conclusió del període impositiu.

Si a l'inici del termini indicat el ministre de Finances no ha determinat la forma de presentar la declaració d'aquest període impositiu, la declaració s'ha de presentar dins els 25 dies naturals següents a la data d'entrada en vigor de la norma que determini la forma de presentació esmentada. No obstant això, en aquest cas l'obligat tributari pot optar per presentar la declaració en el termini a què es refereix el paràgraf anterior complint els requisits formals que s'hagin establert per a la declaració del període impositiu precedent.

2. Els obligats tributaris exempts a què es refereix *l'article 8.1* d'aquesta Llei no estan obligats a declarar.

3. Els obligats tributaris a què es refereix l'apartat 2 de *l'article 8* d'aquesta Llei estan obligats a declarar la totalitat de les seves rendes, exemptes i no exemptes.

No obstant això, aquests obligats tributaris no tenen l'obligació de presentar declaració quan els seus ingressos derivats de l'activitat accessòria no connectats amb la seva activitat específica exempta siguin inferiors a 10.000 euros anuals.

Article 42. 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 en la forma que determina reglamentàriament el ministeri encarregat de les finances.

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 del patrimoni cultural.

3. El dret a gaudir d'exempcions, deduccions o qualsevol incentiu fiscal en la base de tributació o en la quota íntegra 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 íntegra 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.

Article 43. Liquidació provisional

L'Administració tributària 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, sense perjudici de les posteriors comprovacions que puguin realitzar els òrgans d'aquesta Administració.

Article 44. *Devolució d'ofici*

1. Quan, d'acord amb l'article 30 d'aquesta Llei, la quota diferencial sigui negativa, l'Administració tributària, 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, l'Administració tributària 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 anterior, l'Administració tributària 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 d'aquest article sense que s'hagi ordenat el pagament de la devolució per causa imputable a l'Administració tributària, 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, 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.

Article 45. *Facultats de l'Administració tributària per determinar la base de tributació*

A l'efecte de determinar la base de tributació, l'Administració tributària ha d'aplicar les normes a què es refereix l'article 9.3 d'aquesta Llei.

Capítol X. *Infraccions i sancions*

Article 46. *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.

Article 47. *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.

Article 48. *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.

Article 49. *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.

3. En qualsevol cas, i perquè l'acte administratiu quedi en suspens, amb la interposició del recurs s'ha d'aportar una garantia real per l'import del deute tributari.

Capítol XI. Ordre jurisdiccional

Article 50. *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 l'Administració tributària i els obligats tributaris en relació amb qualsevol de les qüestions a què es refereix aquesta Llei.

Disposició addicional primera. *Impost sobre plusvàlues immobiliàries*

1. El primer apartat de l'article 6, el primer apartat de l'article 8 i l'article 9 de la Llei 21/2006, del 14 de desembre, de l'impost sobre les plusvàlues i les transmissions patrimonials immobiliàries queden redactats de la forma següent:

Article 6. *Obligats tributaris*

1. A l'efecte d'aquest impost, són obligats tributaris les persones físiques i les entitats no subjectes a l'impost sobre societats o a l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques o a l'impost sobre la renda dels no residents que transmeten els béns immobles o drets reals sobre els mateixos béns."

Article 8. *Base de tributació*

1. La base de tributació està constituïda per la diferència positiva entre el valor real dels béns transmesos o del dret que es constitueix o cedeix, i el seu valor d'adquisició. Sobre aquesta diferència positiva es practica una reducció del 5%.

Article 9. *Tipus de gravamen*

S'estableix un tipus de gravamen únic del 10%.

2. L'apartat 5 de l'article 8 de la Llei 21/2006, del 14 de desembre, de l'impost sobre les plusvàlues i les transmissions patrimonials immobiliàries queda suprimit.

Disposició addicional segona. *Llei de creació de la Cambra de Comerç, Indústria i Serveis*

El primer apartat punt a) de l'article 14, Llei de creació de la Cambra de Comerç, Indústria i Serveis d'Andorra, de 3-9-93 queda redactat de la forma següent:

a) Les quotes que obligatòriament han de satisfer cada any els electors de la Cambra, en la quantia resultant d'aplicar l'alíquota que es determini en la Llei del Pressupost sobre l'impost sobre societats del Principat d'Andorra i sobre l'impost sobre la renda de les activitats comercials. El meritament de la quota s'establirà en la mateixa Llei del Pressupost. Les regles de la

prescripció seran les aplicables en la legislació sobre les finances públiques de l'Estat. Tots els electors que, durant la totalitat o part d'un exercici econòmic tinguin inscrit el seu nom una o més activitats comercials, industrials o de serveis en el cens de la Cambra de Comerç estan obligats a pagar la quota.

Disposició transitòria primera. Pèrdues generades anteriorment a l'entrada en vigor d'aquesta Llei

Quan abans de l'entrada en vigor d'aquesta Llei una entitat hagi experimentat un resultat comptable negatiu, determinat d'acord amb el Pla general de comptabilitat i l'article 9.3 d'aquesta Llei, aquestes pèrdues es poden compensar amb bases de tributació positives obtingudes amb posterioritat en els termes que preveu l'article 23 d'aquesta Llei.

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 el paràgraf 1 de l'article 10 d'aquesta Llei, 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 deduït 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.

Disposició transitòria tercera. La base de tributació durant el primer any d'aplicació de l'impost

Els obligats tributaris, el període impositiu dels quals no coincideixi amb l'any natural, calculen la base de tributació corresponent al primer període impositiu d'acord amb les normes que preveu aquesta Llei, però ponderant-la per la proporció entre els mesos transcorreguts durant 2011 sobre el total de mesos del seu exercici econòmic.

Disposició transitòria quarta. *El pagament a compte durant el primer any d'aplicació de l'impost*

Durant el primer any d'aplicació de l'impost, el pagament a compte es pot calcular aplicant el tipus de gravamen previst en l'article 26 sobre la base de tributació corresponent als tres, sis, nou o dotze primers mesos de l'any anterior al del període impositiu determinada segons les normes que preveu aquesta Llei. De la quota resultant s'han de deduir els pagaments a compte efectuats al mateix període impositiu, així com les retencions que se li hagin practicat.

Disposició derogatòria. *Taxa sobre el registre de titulars d'activitats econòmiques*

Es derroga la Llei de la taxa sobre el Registre de Titulars d'Activitats Econòmiques, de 20-12-95

Disposició final primera. *Habilitació normativa*

1. La Llei de pressupostos de l'Estat pot actualitzar els tipus de gravamen o els límits quantitius que estableix aquesta Llei, sense que això no pugui implicar modificacions substancials dels impostos que regula.

2. S'habilita el Govern per dictar totes les disposicions que siguin necessàries per al desenvolupament i l'aplicació d'aquesta Llei.

3. Els models de declaració de l'impost sobre societats i els dels seus pagaments a compte són aprovats pel ministre de Finances, que estableix la forma, el lloc i els terminis per presentar-los, així com els supòsits i les condicions de la seva presentació per mitjans telemàtics.

Disposició final segona. *Entrada en vigor*

Aquesta Llei entra en vigor l'endemà de ser publicada al *Butlletí Oficial del Principat d'Andorra* i és aplicable als períodes impositius finalitzats a partir de l'1 de gener de 2011.

Andorra la Vella, 16 de setembre del 2009

Annex I

Els coeficients d'amortització lineal s'obtenen a partir dels següents períodes d'amortització:

Element 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
Utilatge 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