

**NÚM.
CONSULTA
TRAMITADOR
DATA D'EMISSION
NORMATIVA**

CV0055-2016

Àrea d'Informació al Contribuent

15/06/2016

- Conveni entre el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya per evitar la doble imposició en matèria d'impostos sobre la renda i prevenir l'evasió fiscal.

CONSULTA

(En aquest apartat es reproduïx la consulta sense les dades de la persona o l'entitat que la formula).

ANTECEDENTS

DESCRIPCIÓ DELS FETS

Ref. Conveni entre el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya per evitar la doble imposició en matèria d'impostos sobre la renda i prevenir l'evasió fiscal:

El consultant, en mèrits de l'article 65 de la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari, formula la present consulta, a l'objecte de confirmar el criteri interpretatiu vinculant de l'Administració tributària en relació amb l'entrada en vigor i la data d'efectes de les disposicions del Conveni entre el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya per evitar la doble imposició en matèria d'impostos sobre la renda i prevenir l'evasió fiscal, publicat en l'edicta del 17 de desembre de 2015 (d'ara en endavant el Conveni).

ANTECEDENTS

El consultant manifesta que en l'exercici 2016 es poden donar supòsits de canvis de residència en els quals, a causa de la legislació interna tant del Principat d'Andorra com del Regne d'Espanya, una persona física pugui ser considerada com a resident a ambdós països.

El consultant planteja determinades qüestions, tal com s'indica més endavant, en relació amb l'entrada en vigor i data d'efectes de les disposicions del Conveni.

CONSIDERACIONS DE DRET

Per determinar la resposta a les qüestions plantejades, resulten d'aplicació (entre d'altres) les disposicions següents del Conveni:

- Lletre b) de l'apartat 3 de l'article 2

"3. Els impostos actuals als quals s'aplica el Conveni són, en particular:

(...)

b) pel que fa a Andorra:

i) l'impost sobre societats;

- ii) l'impost sobre la renda de les persones físiques;
- iii) l'impost sobre la renda de les activitats econòmiques;
- iv) l'impost sobre la renda dels no residents fiscals;
- v) l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries; i
- vi) impuestos locals sobre la renda.

(a partir d'ara denominats com a "impost andorrà")

- Article 4

"1. En el marc d'aquest Conveni, l'expressió "resident d'un Estat contractant" designa qualsevol persona que, en virtut de la legislació d'aquest Estat, està subjecta a imposició en aquest Estat, per raó del seu domicili, residència, seu de direcció o per qualsevol altre criteri de naturalesa anàloga, i s'aplica tant a aquest Estat com a totes les seves subdivisions polítiques o entitats locals. No obstant això, aquesta expressió no inclou les persones que estan subjectes a l'impost en aquest Estat exclusivament per rendes d'origen en aquest Estat.

2. Quan una persona física, de conformitat amb les disposicions de l'apartat 1, és resident dels dos Estats contractants, la seva situació s'ha de resoldre de la manera següent:

a) aquesta persona es considera resident únicament de l'Estat on disposa d'un habitatge permanent a la seva disposició; si disposa d'un habitatge permanent en ambdós Estats, es considera resident únicament de l'Estat on manté els vincles personals i econòmics més estrets (centre d'interessos vitals);

b) si no es pot determinar l'Estat on aquesta persona té el centre d'interessos vitals, o si no disposa d'habitatge permanent a la seva disposició en cap dels Estats, es considera resident únicament de l'Estat on sojorna de manera habitual;

c) si aquesta persona sojorna de manera habitual en ambdós Estats o si no sojorna de manera habitual en cap d'ells, es considera resident únicament de l'Estat del qual posseeix la nacionalitat;

d) si aquesta persona posseeix la nacionalitat d'ambdós Estats o si no posseeix la nacionalitat de cap d'ells, les autoritats competents dels Estats contractants han de resoldre la qüestió de comú acord.

3. Quan una persona que no sigui persona física és, de conformitat amb les disposicions de l'apartat 1, resident dels dos Estats contractants, es considera resident únicament de l'Estat on té situada la seva seu de direcció efectiva."

- Article 5

“1. En el marc d'aquest Conveni, l'expressió “establiment permanent” designa una instal·lació fixa de negocis a través de la qual una empresa exerceix la totalitat o part de la seva activitat.

2. L'expressió “establiment permanent” inclou en particular:

- a) les seus de direcció;*
- b) les sucursals;*
- c) les oficines;*
- d) les fàbriques;*
- e) els tallers;*
- f) les mines, els pous de petroli o de gas, les pedreres o qualsevol altre lloc d'extracció de recursos naturals; i*
- g) les explotacions agrícoles, pecuàries o forestals.*

3. Una obra o un projecte de construcció o d'instal·lació únicament constitueix un establiment permanent si la seva durada és superior als dotze mesos.

4. Malgrat les disposicions precedents d'aquest article, es considera que l'expressió “establiment permanent” no inclou:

- a) la utilització d'instal·lacions amb l'única finalitat d'emmagatzemar, exposar o lliurar béns o mercaderies que pertanyen a l'empresa;*
- b) el manteniment d'un dipòsit de béns o de mercaderies que pertanyen a l'empresa amb l'única finalitat d'emmagatzemar-los, exposar-los o lliurar-los;*
- c) el manteniment d'un dipòsit de béns o de mercaderies que pertanyen a l'empresa amb l'única finalitat de ser transformats per una altra empresa;*
- d) el manteniment d'una instal·lació fixa de negocis amb l'única finalitat de comprar béns o mercaderies o de reunir informació per a l'empresa;*
- e) el manteniment d'una instal·lació fixa de negocis amb l'única finalitat de realitzar, per a l'empresa, qualsevol altra activitat de caràcter auxiliar o preparatori;*
- f) el manteniment d'una instal·lació fixa de negocis amb l'única finalitat de realitzar qualsevol combinació de les activitats esmentades en les lletres de l'a) a l'e), sempre que l'activitat conjunta de la instal·lació fixa de negocis que resulti d'aquesta combinació mantingui un caràcter auxiliar o preparatori.*

5. Malgrat les disposicions dels apartats 1 i 2, quan una persona, que no sigui un agent independent (a qui s'aplica l'apartat 6), actua per compte d'una empresa i disposa, en un

Estat contractant, de poders que exerceix de manera habitual i que la faculten per concloure contractes en nom de l'empresa, es considera que aquesta empresa té un establiment permanent en aquest Estat per a totes les activitats que aquesta persona exerceixi per a l'empresa; a no ser que les activitats d'aquesta persona es limitin a les que s'esmenten a l'apartat 4 i que, si fossin exercides a través d'una instal·lació fixa de negocis, no permetrien que es considerés aquesta instal·lació com un establiment permanent de conformitat amb les disposicions d'aquest apartat.

6. No es considera que una empresa tingui un establiment permanent en un Estat contractant pel sol fet d'exercir-hi les seves activitats mitjançant un corredor, un comissionista general o qualsevol altre agent independent, sempre i quan aquestes persones actuïn dins del marc ordinari de la seva activitat.

7. El fet que una societat resident d'un Estat contractant controli o estigui controlada per una societat resident de l'altre Estat contractant o que exerceixi activitats econòmiques en aquest altre Estat (ja sigui mitjançant un establiment permanent o de qualsevol altra manera) no és suficient, en si mateix, per considerar qualsevol d'aquestes societats un establiment permanent de l'altra."

- Article 26

"1. Els governs dels Estats contractants es notifiquen mútuament, per via diplomàtica, l'acompliment dels procediments interns exigits a cada Estat contractant per a l'entrada en vigor d'aquest Conveni.

2. El Conveni entrarà en vigor transcorregut un termini de tres mesos a comptar de la data de recepció de l'última notificació a què remet l'apartat 1 i les seves disposicions tenen efecte:

a) respecte dels impostos no retinguts a l'origen, per als exercicis fiscals que comencin a partir de la data d'entrada en vigor del Conveni; i

b) en tots els altres casos, a partir de la data en què el Conveni entri en vigor."

QÜESTIÓ PLANTEJADA

El consultant demana aclariment de l'entrada en vigor del Conveni i en particular com s'ha d'entendre l'article 26.2.a) del Conveni.

Adicionalment es consulta sobre els criteris administratius per a determinar la data en què tenen efectes els articles 4 a 21 del Conveni atenent a les disposicions contingudes en l'article 26.2 del Conveni.

Totes aquestes qüestions es refereixen al període impositiu 2016 i a tots els posteriors mentre no es produeixi cap modificació de la normativa aplicable al cas.

CONTESTACIÓ COMPLETA

Amb referència a la vostra consulta, a continuació s'exposa la resposta a les qüestions plantejades:

Cal tenir en compte que el Model de Conveni de l'OCDE no incorpora cap criteri interpretatiu en relació amb les disposicions referents a l'entrada en vigor dels convenis per evitar la doble imposició, sinó que deixa la seva determinació a la voluntat de les parts contractants.

D'acord amb l'article 26 del Conveni, la data d'efectes de les disposicions contingudes en el Conveni dependrà que tinguin la consideració d'impostos no retinguts en origen o es tracti d'altres casos. Així, les disposicions que facin referència a impostos no retinguts en origen tindran efectes a partir dels exercicis fiscals que comencin des de l'entrada en vigor del Conveni, mentre que per als altres casos, els efectes es produiran a partir de la data en què el Conveni entri en vigor. En aquest sentit, el Conveni va entrar en vigor el dia 26 de febrer del 2016.

La diferenciació entre ambdós conceptes s'haurà de determinar en funció de la naturalesa de l'impost afectat per la disposició en qüestió.

Hi ha dos possibles qualificacions en funció de la naturalesa de l'impost:

- Es qualifiquen d'impostos no retinguts en origen els impostos periòdics on el fet imposable té lloc al llarg d'un període impositiu. Es tractaria dels següents impostos dels establerts a l'article 2 del Conveni:

Impost sobre la renda de les persones físiques.

Impost sobre societats.

Impost sobre la renda dels no-residents fiscals mitjançant un establiment permanent.

- Es qualifiquen d'impostos retinguts en origen els impostos de meritació instantània que són o podrien ser objecte de retenció en el moment del seu pagament en funció de la tipologia de pagador. Es tractaria dels següents impostos dels establerts a l'article 2 del Conveni:

Impost sobre la renda dels no-residents fiscals sense mediació d'un establiment permanent.

Impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries.

En conclusió, la data d'efectes dels articles 6 a 20 del Conveni es determinarà en funció de l'impost andorrà afectat. En els casos en què l'impost afectat sigui l'impost sobre societats, l'impost sobre la renda de les persones físiques o l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals mitjançant un establiment permanent, és a dir, per a rendes percebudes pels residents fiscals a Andorra i els establiments

permanents situats en territori andorrà dels no-residents fiscals a Andorra, el Conveni desplegarà els seus efectes en els exercicis fiscals que comencin a partir de l'entrada en vigor del Conveni. Per contra, si l'impost afectat és l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals sense mediació d'un establiment permanent o l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, és a dir, per a les rendes obtingudes pels no-residents fiscals a Andorra sense mediació d'un establiment permanent, el Conveni desplegarà els seus efectes a partir de la seva entrada en vigor.

Pel que fa als mecanismes per evitar la doble imposició previstos en l'article 21 del Conveni que resultin aplicables a residents fiscals en territori andorrà, també tindran efectes des del mateix període impositiu en què en tinguin els impostos a què s'apliquen, sense perjudici de l'aplicació dels mecanismes interns per evitar la doble imposició.

Malgrat l'esmentat en els paràgrafs anteriors, l'aplicació de les disposicions del Conveni i la determinació de la corresponent tributació dependran de la residència fiscal del contribuent (article 4 del Conveni) i, si escau, de l'existència d'un establiment permanent en l'altre país (article 5 del Conveni). Per tant, si no es pogués determinar la residència fiscal de l'obligat tributari en funció de l'article 4 del Conveni, no es podria determinar l'impost que resultaria aplicable. Aquest mateix raonament resultaria aplicable respecte de la determinació de l'existència d'un establiment permanent d'acord amb l'article 5 del Conveni. Per això, es pot afirmar que la residència fiscal i la determinació de l'existència d'un establiment permanent no són qüestions que afectin exclusivament els impostos no retinguts en la font en els termes de l'article 26 del Conveni, sinó que es tracta de qüestions transversals que constitueixen pressuposts per establir l'impost al qual una determinada persona està subjecta i, en conseqüència, les regles de tributació que li resultaran aplicables per a cada categoria de renda en funció, precisament, de quina sigui la seva residència o de si (sent un no-resident fiscal) compta amb un establiment permanent a qualsevol dels estats contractants. Per tot l'anterior, la data d'efectes de les disposicions dels articles 4 i 5 del Conveni serà l'entrada en vigor del Conveni de conformitat amb l'article 26.2.b del Conveni.

En aquest context, el ministeri encarregat de les finances estarà en disposició d'emetre el corresponent certificat de residència en el sentit del Conveni per a l'exercici 2016.