

Núm. de Protocol: 2000024/2017  
Núm. Rotlle: TSJA-0000027/2017

## SENTÈNCIA 16-2017

### PARTS:

**Apel·lant: Sr. FZP**

Representant: Sra. MPO

Advocat: Sra. MPR

**Apel·lat: GOVERN D'ANDORRA**

Representant: Sra. IOM

Advocada: Sra. EGL

### COMPOSICIÓ DEL TRIBUNAL:

**President: M. I. Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA**

**Magistrats: M. I. Sr. Bernard PLAGNET**

**M. I. Sra. Marie CONTE**

Andorra la Vella, trenta de març de dos mil disset.

El Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa ha vist el recurs d'apel·lació a les actuacions número **2000024/2017**.

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

## ANTECEDENTS DE FET

**1.-** El Sr. FZP va interposar demanda jurisdiccional contra la resolució de Govern de 8 de febrer de 2017 que desestima el recurs d'oposició formulat contra la petició d'intercanvi d'informació en matèria fiscal emanant de l'autoritat competent del Regne d'Espanya, en aplicació 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 de 24 de setembre de 2015.

**2.-** Per sentència del 7 de març de 2017 el Tribunal de Batlles ha desestimat íntegrament la demanda formulada per l'agent i ha declarat la resolució impugnada de GOVERN com ajustada a dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa.

**3.-** En el seu escrit d'apel·lació de data 20 de març de 2017, el Sr. FZP estima en substància que:

- la petició d'informació ha de ser denegada perquè la documentació en base a la qual les autoritats espanyoles l'han efectuat fou obtinguda de forma il·lícita. En conseqüència, facilitar la informació podria ser contrari a l'ordre públic del Principat d'acord amb l'article 24.3 del Conveni entre el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya.

- el Tribunal *a quo* ha incorregut en incongruència omissiva atès que no ha analitzat els fets i arguments de dret de l'agent en relació a si l'Impost sobre el Patrimoni està o no previst al Conveni d'aplicació. En tot cas, que dit impost no hi està previst de forma específica i no pot acceptar-se l'aplicació retroactiva de dit text legal.

- ni la informació sobre la identificació de comptes bancaris de la societat p. l., SA, els extractes de moviments dels mateixos ni la relació de targetes de crèdit i/o dèbit associades està relacionada amb l'Import sobre el Patrimoni.

- l'agent mai ha reconegut la titularitat, ni del 100% ni de cap altre percentatge del capital social de l., SA, i que la documentació aportada per les autoritats espanyoles no és vàlida per atribuir-li dita titularitat. En tot cas és l'Estat de P. l'autoritat idònia per informar sobre el real propietari de la societat p.

- no s'han complert els requisits exigits a l'article 4 del Reglament de desenvolupament de la Llei 3/2009 d'intercanvi d'informació en matèria fiscal perquè les autoritats espanyoles no han especificat si la petició pot comportar responsabilitats penals.

- la sentència és incongruent per no haver-se pronunciat en relació a la vulneració de drets fonamentals al·legada per l'agent en la demanda jurisdiccional.

**4.-** En la seva contesta de data 23 de març de 2017, el GOVERN s'oposa al recurs d'apel·lació i estima en substància:

- serà l'autoritat competent del Regne d'Espanya qui respondrà per la veracitat i licitud de la documental aportada.

- l'impost sobre el patrimoni queda dins del marc de l'intercanvi d'informació fiscal del Conveni.

- la informació sol·licitada sembla perfectament pertinent per determinar els rendiments subjectes a tributació.

- el Sr. FZP ha pogut defensar-se de totes les maneres que la legislació li permet, per tant, sense veure's privat de cap tipus de garantia.

- no és adequat dirigir-se a P. per sol·licitar informació que posseeix una persona jurídica andorrana.

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

## FONAMENTS DE DRET

### **Primer.-** Competència.

El Tribunal Superior, Sala Administrativa, és competent per conèixer del recurs, en aplicació de l'article 39.3 de la Llei qualificada de la Justícia.

**Segon.-** Sobre la licitud de la prova sobre la què es sustenta la petició d'informació per part de les autoritats espanyoles.

El Sr. FZP escriu en el seu escrit d'apel·lació: *"per tant, l'ordre públic andorrà no permet entregar una documentació i informació que ha estat sol·licitada en base a una documentació il·lícitament obtinguda i que podria haver estat manipulada"*.

Aquests arguments no poden prosperar pels motius següents:

En la seva exposició de motius la Llei 3/2009 disposa: *"Amb la present Llei es tracta ara d'adoptar els principis per a l'intercanvi d'informació en matèria tributària continguts al model de conveni fiscal redactat per l'OCDE. La Llei recull com a principis inspiradors els que estableix l'article 26 d'aquell model de conveni, en el seu text del 17 de juliol del 2008."*

En conseqüència, els litigis s'han de resoldre a la llum dels comentaris de l'OCDE.

En el paràgraf 77 dels comentaris de l'Acord sobre intercanvi d'informació en matèria tributària, l'OCDE estableix que la part requerida no té l'obligació d'investigar ni de comprovar les declaracions

presentades per la part requeridora, essent la responsabilitat d'aquesta darrera respecte la veracitat de les dites declaracions.

En aquest cas, serà l'autoritat competent del Regne d'Espanya qui respondrà per la veracitat i llicitud de la documental aportada.

En relació amb la vulneració de l'ordre públic andorrà, el paràgraf 91 dels comentaris de l'OCDE precisa que *"cette exception ne peut être invoquée que dans des cas extrêmes....persécutions politiques ou raciales...secrets d'Etat."*

Clarament, no és el cas en el present litigi i el recurs d'apel·lació s'ha de desestimar sobre aquest punt.

**Tercer.-** Sobre l'abast del Conveni entre el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya.

El Sr. FZP al·lega en el seu escrit d'apel·lació: *"perquè l'apartat VII.2.x del Protocol, l'única cosa que preveu és l'abast "temporal" dels exercicis dels quals es pot demandar la informació, i no "els impostos" en base als quals es pot demandar la informació"*.

Aquesta interpretació restrictiva no pot prosperar.

El marc jurídic de la sol·licitud és el següent:

La sol·licitud del Regne d'Espanya es presentà en data 4 de novembre del 2016 (foli 129).

L'apartat 1 del Protocol VII disposa:

*"1. En relació amb l'intercanvi d'informació mitjançant una sol·licitud prèvia regulat a l'article 24 d'aquest Conveni, s'aplica el que disposa l'Acord entre el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya per a l'intercanvi d'informació en matèria fiscal, signat el 14 de gener del 2010, fins a l'1 de gener del 2016. **A partir d'aquesta data, les disposicions de l'Acord esmentat queden substituïdes per les disposicions d'aquest Conveni.**"* (la negreta és nostra).

És a dir, que s'apliquen totes les disposicions de l'Acord i no únicament "l'abast temporal".

En aplicació del Protocol citat més amunt, s'aplica l'article 24 del Conveni per evitar la doble imposició.

Aquest text disposa expressament:

*"1. Les autoritats competents dels Estats contractants intercanvien informació previsiblement rellevant per aplicar les disposicions d'aquest Conveni o per a l'execució o l'aplicació del dret intern relativa als impostos de qualsevol naturalesa o denominació exigibles pels Estats contractants, per les seves subdivisions polítiques o entitats locals en la mesura que la imposició així exigida no sigui contrària al Conveni. **L'intercanvi d'informació no està restringit pels articles 1 i 2.**"* (la negreta és nostra).

És a dir, que l'intercanvi pot existir sobre impostos que no són enumerats en l'article 2 del Conveni.

Aquesta disposició s'ha d'interpretar en relació amb el paràgraf següent del Protocol:

*“x. Sens perjudici de l'entrada en vigor del Conveni, les sol·licituds d'informació es poden efectuar en relació amb aquells exercicis per als quals s'hagués pogut sol·licitar informació en el marc de l'Acord entre el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya per a l'intercanvi d'informació en matèria fiscal, signat el 14 de gener del 2010.”* (Punt VII apartat 2-x del Protocol)

És a dir, que no existeix cap retroactivitat en aquest cas, atès que l'impost sobre el patrimoni es troba expressament previst a l'article 3 de l'Acord del 14 de gener del 2010.

Es pot afegir que una restricció de l'abast no seria compatible amb els termes del Conveni:

*“Les autoritats competents dels Estats contractants intercanvien informació previsiblement rellevant per aplicar les disposicions d'aquest Conveni o per a l'execució o l'aplicació del dret intern relativa als impostos de qualsevol naturalesa”* (article 24.1).

I el punt 2.vi del Protocol VII precisa:

*“vi. S'entén que el criteri de “previsiblement rellevant” té com a finalitat establir un intercanvi d'informació en matèria fiscal tan ampli com sigui possible.”*

**Quart.-** Sobre la incoherència entre la informació que es demana i l'impost sobre el patrimoni.

El Sr. FZP al·lega en el seu escrit d'apel·lació: *“a efectes de l'impost de l'IRPF del Sr. FZP, les posicions bancaries de dita societat no son rellevants per les finalitats que es persegueixen”*.

La relació entre la societat i l'IRPF permet determinar el “beneficiari efectiu dels dividends” en el sentit de l'article 10.2 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.

En la seva sol·licitud, l'autoritat competent del Regne d'Espanya escriu: *“En les declaraciones por el IRPF presentadas por el contribuyente no se han incluido los posibles rendimientos de las posiciones bancarias citadas. Tampoco se ha declarado en el impuesto sobre el Patrimonio la titularidad de la entidad I. SA ni la titularidad de las posiciones bancarias en el X.”* (foli 129, revers).

Aquesta sol·licitud està prevista pels comentaries de l'OCDE (paràgraf 51) *“.... toutes les parties contractantes doivent être à même de fournir et d'obtenir les renseignements sur la propriété en titre”*.

El punt VII del Protocol del Conveni precisa:

*“Cada Estat contractant declara que, als efectes establerts a l’article 24, les seves autoritats competents estan facultades per obtenir i proporcionar, mitjançant una sol·licitud prèvia, informació de qualsevol naturalesa amb transcendència tributària relativa a la propietat legal i efectiva de qualsevol persona” (apartat 2.iv)*

És a dir, que les posicions bancàries de la societat poden acreditar, o no, que el Sr. FZP sigui el beneficiari efectiu de les distribucions.

L’interessat podrà presentar els seus arguments davant les autoritats competents del Regne d’Espanya per contestar l’impost espanyol.

**Cinquè.-** Manca d’indicació del tipus de responsabilitat que pot comportar la investigació.

Als termes de l’article 4 del Reglament:

*“... A aquest efecte, les esmentades sol·licituds dirigides al Ministeri encarregat de finances, de conformitat amb l’article 4 de la Llei 3/2009, han de comportar les mencions següents:*

*..... d) La finalitat per la qual, en aplicació de la normativa fiscal de la part requeridora, es demanen les informacions.”*

*En la sol·licitud d’intercanvi d’informació, s’ha d’indicar la finalitat perseguida per la part requeridora i precisar si aquesta finalitat és únicament administrativa o si pot comportar una responsabilitat penal.”*

En aquest cas, l’autoritat espanyola competent precisa en la seva sol·licitud: *“A la vista de lo anterior, se solicita la amable colaboración de las autoridades tributarias andorranas con el fin de obtener la siguiente información **con transcendencia tributaria** ...”* (foli 130, la negreta és nostra).

En efecte, en aquest cas, la finalitat és únicament administrativa i no comporta una responsabilitat penal: per aute de data 2 de setembre de 2015, el *Juzgado de instrucción nº 2 de M.* ha jutjat: *“... se debe acordar el sobreseimiento provisional de las presentes diligencias, AL NO ESTAR DEBIDAMENTE JUSTIFICADA LA PERPETRACIÓN DE UN DELITO...”* (foli 36).

Per conseqüent, no és un cas de caire penal i els drets i les garanties aplicables al procediment administratiu han estat respectats, de conformitat amb la legislació interna dels Estats contractants.

**Sisè.-** És l’Estat de P. l’autoritat idònia per informar sobre el real propietari de la societat I. SA.

El Sr. FZP al·lega en el seu escrit d’apel·lació: *“És l’Estat de P. l’autoritat idònia per informar sobre el real propietari de la societat I. SA”*.

Aquest argument no pot prosperar pels motius següents:

L'article 24.1 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, disposa:

*“L'intercanvi d'informació no està restringit pels articles 1 i 2.”*

És a dir, que la sol·licitud no es limita a les persones que tenen el domicili social en un dels dos Estats contractants. Aquesta interpretació és conforme als comentaris de l'OCDE: “.... l'assistance administrative entre les Parties n'est pas limitée par le lieu de résidence ou la nationalité du contribuable ou des autres personnes concernées” (paràgraf 18).

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

## DECISIÓ

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

**Primer.-** Desestimar el recurs d'apel·lació pel Sr. FZP.

**Segon.-** Confirmar la sentència recorreguda i declarar que la resolució del Govern núm. 210309/2017 de data 8 de febrer del 2007 és ajustada a dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa.

**Tercer.-** De no efectuar cap condemna en costes.

Aquesta sentència és ferma i executiva.

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

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