

Núm. de Protocol: 2000019/2018  
Núm. de Rotlle: TSJA-0000123/2018

## SENTÈNCIA 22-2019

### PARTS:

**Apel·lant: Sra. AGV**

Representant: Sra. ECC

Advocat: Sr. LBE

**Apel·lat: GOVERN D'ANDORRA**

Representant: Sra. IOM

Advocat: Sra. EVC

### COMPOSICIÓ DEL TRIBUNAL:

**President: Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA**

**Magistrats: Sr. Bernard PLAGNET**

**Sra. Elsa PUIG MUÑOZ**

Andorra la Vella, vint-i-set de març de dos mil dinou.

El Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa, ha vist el recurs d'apel·lació a les actuacions número 2000019/2018.

En la tramitació d'aquestes actuacions han estat observades les prescripcions legals, i ha estat ponent el magistrat **Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA**, el qual expressa el parer del Tribunal.

## ANTECEDENTS DE FET

**1.-** La representació de la Sra. MGV va interposar demanda contra el Govern, en què impugnava la resolució de la Comissió Tècnica Tributària de 29 de gener de 2018, que va desestimar el recurs formulat per l'agent contra la resolució del Departament de Tributs i de Fronteres de 13 de novembre de 2017, en virtut de la qual es va confirmar una liquidació provisional en concepte de l'impost sobre la renda de les persones físiques, corresponent a l'exercici 2016, que fixava un import a retornar de 1.483,74 euros, mentre que l'autoliquidació que havia presentat la interessada el quantificava en 37.962,17 euros, de manera que es generava una diferència positiva de 36.478, 43 euros.

La sentència d'1 de setembre de 2018 de la Secció Administrativa del Tribunal de Batlles ha desestimat la demanda, declarant que la resolució impugnada és ajustada a dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa. Segons el Tribunal *a quo*, la deducció per doble imposició internacional només es pot aplicar a les rendes que hagin estat gravades efectivament a l'estranger.

**2.-** La part agent ha interposat recurs d'apel·lació contra l'esmentada sentència de la Batllia, el qual es fonamenta, en síntesi, en les següents al·legacions:

a) Mentre que l'apartat 1r. de l'article 48 de la Llei reguladora fixa el supòsit de fet propi de la doble imposició, que exigeix que en la base de tributació s'integrin rendes gravades en un altre país, l'apartat 3r. estableix les regles per aplicar la deducció, de manera que la deducció s'ha de calcular conjuntament per totes les rendes obtingudes a l'estranger, amb independència de si han estat gravades o no.

b) La finalitat perseguida pel legislador és la d'establir un marc fiscal atractiu i favorable que atregui la inversió estrangera, mentre que la interpretació que fa la sentència apel·lada és restrictiva i contrària a la literalitat de la norma.

**3.-** La representació del Govern s'ha oposat al recurs i ha sol·licitat que es confirmi íntegrament la sentència apel·lada. Segons el seu criteri, l'article 48 de la Llei 5/2014, de 24 d'abril, estableix clarament que només es poden deduir de la quota de tributació les rendes obtingues i gravades a l'estranger.

**4.-** En haver estat acordada la substitució de la vista oral pel tràmit de conclusions, les parts van presentar els escrits corresponents, en els quals

van reproduir substancialment les al·legacions que anteriorment havien formulat.

## FONAMENTS DE DRET

**Primer.-** La Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia és competent per a conèixer del present recurs, segons l'article 39.3 de la Llei Qualificada de la Justícia.

**Segon.-** L'objecte d'aquest procés consisteix en determinar si resulta ajustada a dret la resolució de la Comissió Tècnica Tributària que ha confirmat la liquidació provisional girada a càrrec de la recurrent pel concepte de l'impost sobre la renda de les persones físiques, corresponent a l'exercici 2016.

La discrepància entre les parts es refereix a l'aplicació de la deducció per eliminar la doble imposició internacional, que regula l'article 48 de la Llei 5/2014, de 24 d'abril. Segons el criteri de l'Administració, només es poden deduir les rendes que hagin estat obtingues i gravades a l'estranger, mentre que la recurrent sosté que també s'han d'incloure aquelles rendes que no hagin estat gravades. En aquest sentit, defensa que cal distingir entre el supòsit de fet de la doble imposició, que determina l'article 48.1, i que consisteix efectivament en haver obtingut rendes que hagin estat gravades en altres països, mentre que l'article 48.3 regula el mètode de càlcul de la deducció, que no distingeix entre rendes gravades i no gravades.

**Tercer.-** L'article 48.1 de la Llei 5/2014 disposa que:

*“Quan en la base de tributació de l'obligat tributari s'integrin rendes o guanys de capital obtinguts i gravats a l'estranger, es dedueix de la quota de tributació la menor de les dues quantitats següents:*

*a) L'import efectiu satisfet a l'estranger per raó d'un impost de característiques similars a aquest impost o a l'impost sobre la renda dels no residents fiscals que hagi sotmès a imposició l'obligat tributari sobre aquestes rendes o guanys.*

*b) L'import de la quota de tributació que correspondria pagar al Principat d'Andorra per les rendes esmentades si s'haguessin obtingut en territori andorrà. A l'efecte del càlcul d'aquest import, la base de tributació corresponent a la renda estrangera es determina d'acord amb la normativa d'aquest impost, i són únicament imputables a aquesta base de tributació les despeses específicament connectades amb la generació de la renda esmentada”.*

Per la seva part, l'article 48.3 estableix que:

*“Quan l'obligat tributari hagi obtingut en el període impositiu diverses rendes de l'estranger, la deducció es calcula conjuntament per a totes”.*

L'apartat 1r. d'aquest precepte determina de forma taxativa que la deducció de la quota de tributació només procedeix quan en la base s'integren rendes o guanys de capital que s'hagin obtingut i hagin estat gravats a l'estranger, de manera que han de concórrer de forma simultània les dues circumstàncies, com a supòsit de fet que permet aplicar la deducció.

L'apartat 3r. es limita a establir una regla de càlcul, segons la qual, quan el subjecte passiu hagi obtingut en el mateix període impositiu diverses rendes a l'estranger, la deducció s'ha de calcular conjuntament per a totes.

Ara bé, aquest apartat 3r. només es pot aplicar en funció de l'apartat 1r., que és el que fixa l'àmbit d'aplicació de la deducció, ja que aquell és una mera especificació o concreció d'aquest darrer. En altres paraules, el mètode de càlcul no pot suposar que s'estengui el supòsit de fet de la deducció més enllà dels termes en què està prevista en l'apartat 1r.

Seria totalment contradictori incloure en el càlcul les rendes que, encara que s'hagin obtingut a l'estranger, no han estat objecte de gravamen, quan l'article 48.1 circumscriu l'àmbit d'aplicació de la deducció a les rendes que, simultàniament, s'hagin obtingut i gravat a l'estranger. No es pot oblidar que l'objecte de la norma és el d'evitar la doble imposició internacional, que no es dona, per definició, quan les rendes obtingudes a l'estranger no han estat gravades i, en conseqüència, no pot existir aquesta doble imposició.

Per tot això, s'ha de desestimar íntegrament el recurs i confirmar en els seus propis termes la sentència apel·lada.

**Quart.-** No s'aprecia una especial temeritat ni mala fe que justifiqui la imposició de les costes causades en aquesta instància.

## DECISIÓN

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

**Primer.-** Desestimar el recurs d'apel·lació que interposa la Sra. MGV contra la sentència dictada l'1 de setembre de 2018 per la Secció

Administrativa del Tribunal de Batlles, la qual es confirma en els seus propis termes.

**Segon.-** No efectuar un especial pronunciament sobre les costes causades en aquesta instància.

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.