

EL COR DE LA REFORMA EN EL  
CONVENI DE DOBLE IMPOSICIÓ  
ENTRE ESPANYA I EL PRINCIPAT  
D'ANDORRA

---

THE HEART OF THE AMENDMENT IN  
THE DOUBLE TAXATION AGREEMENT  
BETWEEN SPAIN AND THE  
PRINCIPALITY OF ANDORRA

NINA GASCÓ CANALS  
TREBALL FINAL DE GRAU  
DOBLE GRAU DRET-ADE  
CURS 2022-2023

TUTOR: JOSÉ MARÍA TOVILLAS MORÁN  
DEPARTAMENT: DRET INTERNACIONAL PRIVAT



UNIVERSITAT DE  
BARCELONA



## RESUM

Aquest treball evidencia com la dinàmica globalitzadora en la que vivim ha accelerat el ritme d'integració de les economies nacionals i en concret, ha influït significativament en els règims fiscals; alhora, ha suposat un canvi de paradigma empresarial. La potestat tributària, en tant que element de l'autonomia sobirana dels estats, provoca friccions entre les normes tributàries quan interactuen amb altres sistemes fiscals. Aprofitant les inconsistències, ha proliferat el fenomen BEPS<sup>1</sup>. Per contrarestar els seus efectes, la cooperació internacional ha estat fonamental per a l'adopció de convenis de doble imposició ("CDI") que recullin estàndards comuns. La principal manifestació ha estat el Projecte BEPS i el consegüent Pla d'acció, que opta pel multilateralisme com a mètode per resoldre els problemes plantejats. Així, l'adopció de l'Instrument Multilateral comporta la modificació de CDI, entre altres, el CDI d'Espanya i Andorra, objecte d'anàlisi.

*Paraules clau:* Andorra; BEPS; Conveni de doble imposició; Doble imposició internacional; Fiscalitat internacional; Imputació ordinària; Instrument multilateral; Model de Conveni de l'OCDE; Establiment permanent; Entitats fiscalment transparents.

## ABSTRACT

The herein paper shows how the globalising dynamic in which we live has accelerated the pace of integration of national economies and, in particular, has had a significant influence on tax regimes; however, it has also meant a change in the business paradigm. The taxing power, as an element of the sovereign autonomy of states, causes frictions between tax rules when they interact with other tax systems. Taking advantage of the inconsistencies, the BEPS<sup>2</sup> phenomenon has proliferated. To counter its effects, international cooperation through the adoption of double taxation agreements ("DTAs") covering common principles has been essential. The main manifestation has been the BEPS Project and Action Plan, which is committed to multilateralism as a method to solve the problems raised. Thus, the adoption of the Multilateral Instrument entails the modification of DTAs, including the DTA between Spain and Andorra, object of this analysis.

*Keywords:* Andorra; BEPS; Tax treaty to avoid double taxation; International double taxation; International taxation; Ordinary taxation; Multilateral instrument; OECD Model Convention; Permanent establishment; Transparent tax entities.

---

<sup>1</sup> Erosió de la base imposable i trasllat de beneficis, per les seves sigles en anglès.

<sup>2</sup> Base erosion and profit shifting.

# ÍNDIX

INTRODUCCIÓ .....	1
1. LA DOBLE IMPOSICIÓ INTERNACIONAL I MECANISMES PER EVITAR-LA.....	3
1.1. Doble imposició jurídica internacional.....	3
1.2. Mecanismes per evitar la doble imposició .....	5
1.3. El CDI i el seu Protocol.....	6
2. ANTECEDENTS (BEPS – CDI 2015 – MLI – CDI 2022).....	8
2.1. El Projecte BEPS de l’OCDE i el G-20.....	12
2.2. El Marc inclusiu (MI).....	14
2.3. L’Instrument Multilateral (MLI).....	15
3. EL CONVENI DE DOBLE IMPOSICIÓ ENTRE ESPANYA I ANDORRA I LES SEVES MODIFICACIONS.....	16
3.1. Àmbit d’aplicació .....	17
3.1.1. Àmbit d’aplicació subjectiu .....	17
3.1.2. Àmbit d’aplicació objectiu.....	18
3.2. Residència fiscal i establiment permanent.....	19
3.2.1. Residents .....	19
3.2.2. Establiment permanent i beneficis empresarials .....	20
3.3. Guanys patrimonials .....	23
3.4. Dividends.....	26
3.5. Mesures anti abús .....	29
3.6. Procediment amistós.....	32
3.6.1. Arbitratge obligatori vinculant.....	35
3.7. Intercanvi d’informació .....	40

4.	ELIMINACIÓ DE LA DOBLE IMPOSICIÓ.....	41
4.1.	Mètodes d'eliminació de la doble imposició internacional.....	41
4.1.1.	Mesures unilaterals.....	42
4.1.2.	Mesures bilaterals.....	43
4.2.	El mètode del Conveni: la imputació ordinària.....	43
5.	CONCLUSIONS.....	47
	BIBLIOGRAFIA.....	49
	ANNEXOS.....	53
	Annex 1: Marc normatiu andorrà en matèria fiscal.....	54
	Annex 2: Llista de l'OCDE dels països i territoris no col·laboradors.....	55
	Annex 3: Territoris no cooperants amb Espanya.....	56
	Annex 4: Marc normatiu andorrà en matèria de prevenció i lluita contra el blanqueig de diners i el finançament del terrorisme.....	57
	Annex 5: Mapa de la SEPA.....	58
	Annex 6: Representació de la societat instrumental.....	59

## INTRODUCCIÓ

En un context econòmic marcat per la globalització són recurrents els casos en què empreses i particulars (com *influencers* o *youtubers*) busquen optimitzar els seus recursos en detriment de l'Administració. En aquest sentit, es dona un pas més en la lluita contra la no imposició o la imposició reduïda a través de l'evasió o elusió fiscals per part de les empreses multinacionals, fenòmens dels quals deriven pèrdues de recaptació en l'impost sobre beneficis a causa de la planificació fiscal agressiva en el trasllat artificial dels beneficis cap a localitzacions en què la tributació és reduïda o nul·la<sup>3</sup>. En aquest punt, esdevé especialment rellevant el projecte BEPS, referit a aquestes estratègies de planificació fiscal que pretenen aprofitar les inconsistències entre sistemes fiscals per transferir els beneficis a territoris amb escassa o nul·la tributació on l'empresa no realitza de facto cap activitat econòmica, de manera que aconsegueix evadir l'impost sobre societats.

Amb l'objectiu de garantir que els beneficis siguin gravats allà on es realitzin les activitats econòmiques substancials i on es creï valor, s'acull el "Paquet BEPS de l'OCDE/G-20" per tal de coordinar aquestes mesures relacionades amb els tractats existents per evitar la doble imposició en un context multilateral, que dona lloc al Conveni Multilateral per aplicar les mesures relacionades amb els tractats fiscals per prevenir l'erosió de les bases imposables i el trasllat de beneficis, tractant tanmateix la millora dels mecanismes de resolució de conflictes.

Es tracta però d'una qüestió molt amplia i complexa, de manera que constituirà l'objecte del present treball l'anàlisi jurídic del Conveni de doble imposició entre Espanya i Andorra per evitar la doble imposició en matèria d'impostos sobre la renda i prevenir l'evasió fiscal i el seu Protocol, fet "Ad Referèndum" a Andorra la Vella el 8 de gener de 2015. En concret, es farà una recopilació de les modificacions més rellevants que s'han adoptat com a conseqüència del Conveni Multilateral per aplicar les mesures relacionades amb els tractats fiscals per prevenir l'erosió de les bases imposables i el trasllat de beneficis, de 24 de novembre de 2016, tractat que constitueix "un dels productes més destacats del Projecte BEPS de l'OCDE/G-20, considerat com el principal instrument del món per actualitzar els Convenis de Doble Imposició i permetre a les jurisdiccions incorporar els resultats del Projecte BEPS en llurs Convenis vigents sense necessitat de recórrer a negociacions bilaterals" (Poza Cid, Roberta, 2021)<sup>4</sup>.

Analitzar els canvis recentment introduïts en el Conveni de Doble Imposició entre Espanya i el Principat d'Andorra el 21 de juny de 2022 té una importància clau en relació amb el foment de la inversió estrangera en tant que genera seguretat jurídica i alhora redueix el pagament

---

<sup>3</sup> García Novoa, C. (2017). *El actual contexto internacional y el principio de residencia en las rentas de actividades empresariales*. Crónica Tributaria, 165(4), pp. 33–53. <https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/165.pdf#page=33>

<sup>4</sup> Poza Cid, R. (13 de octubre de 2021). España se suma al Convenio Multilateral (MLI) ante la OCDE. *Newsletter Tax&Legal*. Recuperado de <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/espana-deposita-el-instrumento-de-ratificacion-del-mli-ante-la-ocde/#:~:text=El%20pasado%20de%20septiembre,ingl%C3%A9s%20E2%80%9CMultilateral%20Instrument%20E2%80%9D>.

d'impostos en una relació econòmica de vital importància entre dos països, sent Espanya un dels principals socis econòmics del Principat d'Andorra, juntament amb França. A més, es tracta d'un territori molt proper que dona lloc a molts supòsits d'aplicació. Conseqüentment, l'estudi girarà entorn els canvis i les implicacions d'aquesta última actualització publicada el 21 de juny de 2022 arran del text sintètic de l'1 de juny per tal de posar de relleu i analitzar críticament en quina mesura la reforma tindrà una incidència efectiva en la millora de les relacions del contribuent amb cada una de les administracions.

El plantejament general d'aquest treball és la realització d'una anàlisi de l'articulat del Conveni de Doble Imposició entre Espanya i el Principat d'Andorra en la seva modificació del juny de 2022, que té per base el text del Tractat Multilateral per aplicar les mesures relacionades amb els tractats fiscals per prevenir l'erosió de les bases imposables i el trasllat de beneficis (MLI). D'aquesta manera, en primer lloc s'assentaran les bases teòriques definint els conceptes de doble imposició jurídica internacional i el seu conveni. En segon lloc, se'ns introduirà en el context en què sorgeix el fenomen de la doble imposició en les relacions entre Espanya i Andorra. En tercer lloc, es dedicarà un capítol a l'estudi de les modificacions més rellevants de l'articulat del Conveni de 2022 respecte l'originari de 2015. Finalment, el tractament de l'eliminació de la doble imposició permetrà entendre i relacionar tots els aspectes anteriors.

# 1. LA DOBLE IMPOSICIÓ INTERNACIONAL I MECANISMES PER EVITAR-LA

## 1.1. Doble imposició jurídica internacional

L'origen del dret tributari internacional es troba en la sobirania fiscal dels estats, és a dir, en la seva capacitat per establir llurs normes en matèria tributària sense estar supeditats a altres organismes i en la possibilitat d'assolir, en un pla d'igualtat, acords amb altres estats. En conseqüència, cada estat pot establir de manera autònoma el seu propi sistema impositiu amb el límit de les normes constitucionals dintre del territori sotmès a la seva sobirania. En el moment en què cada estat té la llibertat d'establir lliurement els punts de connexió tributaris, s'obre la porta a l'aparició del fenomen de la doble imposició internacional en tant que aquesta manifestació de la sobirania pot comportar que diferents titulars del poder tributari imposin a un mateix subjecte, per un mateix fet i en un mateix moment diverses obligacions tributàries, acumulant-se doncs les exigències recaptatòries de varis estats sobre una mateixa renda o negoci.

El naixement de l'obligació tributària es produeix amb la concurrència d'un o diversos supòsits, segons estableixi el legislador en exercici del seu poder tributari; parlem doncs de la possibilitat d'una pluralitat de fets imposables. En el nostre sistema jurídic, l'art. 20 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària (LGT) defineix el fet imposable com "el pressupòsit de fet fixat per la Llei per configurar cada tribut, la realització del qual origina el naixement de l'obligació tributària principal". En cas de donar-se tots els elements del fet imposable, ens trobarem davant d'un supòsit de subjecció o fet subjecte, però si no es realitzen tots, estarem davant d'un fet no subjecte. D'aquesta manera, s'ha d'entendre el fet imposable com el pressupòsit fixat en la Llei, d'acord amb el principi de legalitat, per a configurar i definir cada tribut, la realització íntegra del qual genera el naixement de l'obligació tributària principal.

A l'hora de definir el fet imposable, el legislador dissenya la configuració dels elements subjectiu i objectiu. L'element subjectiu fa referència a la relació existent entre una persona o entitat i l'element objectiu del fet imposable, seleccionada pel legislador per determinar qui ha realitzat el fet imposable; es tracta del nexa previst legalment per relacionar un acte o negoci jurídic generalment amb manifestació de capacitat econòmica i la persona a qui se li atribueix aquesta capacitat. L'element objectiu del fet imposable consisteix en l'acte que resulta subjecte al tribut, i es compon de quatre aspectes:

- L'aspecte material o qualitatiu és el propi fet, negoci o situació que es grava, el qual caracteritza al tribut. En els impostos ha de consistir en una manifestació de capacitat econòmica.
- L'aspecte espacial o territorial indica el lloc on potencialment pot desenvolupar-se el fet imposable.



- L'aspecte temporal es refereix al període de temps durant el qual s'ha de realitzar l'acte negoci que està subjecte a gravamen. Podem distingir entre tributs instantanis, quan la realització és en períodes molt curts, i tributs periòdics, quan el fet imposable suposa un estat que dura en el temps delimitat mitjançant períodes impositius.
- L'aspecte quantitatiu expressa la mesura i extensió amb la que es realitza el fet imposable.

El legislador pot optar per introduir en el dret intern el principi d'imposició per la totalitat de les rendes o del patrimoni segons el criteri de la residència o la nacionalitat o d'acord amb el principi d'imposició limitada per aplicació del criteri de la font o situació. En funció del principi aplicat, els elements del fet imposable tindran una concreció particular.

Tot i que estariem parlant d'una configuració mitjançant elements positius, és cert que també es pot dur a terme a partir d'elements negatius com la utilització dels supòsits de no subjecció – quan no es donen tots els elements del fet imposable – i les exempcions per fixar els límits del fet imposable – quan no es genera el naixement de l'obligació tributària perquè la llei així ho preveu expressament<sup>5</sup>.

Tenint en compte les consideracions anteriors, es pot evidenciar la diversitat de fets impossibles que cada legislació tributària pot preveure, amb elements subjectius i objectius el disseny dels quals atorga la particularitat pròpia al fet imposable. En aquest sentit, la doble imposició jurídica internacional és fruit de la coincidència sobre algun aspecte material de dos fets impossibles provinents de dos ordenaments jurídics diferents en matèria tributària. Això té especial sentit en un context en què la globalització econòmica ha contribuït en la generació de rendes per parts dels agents econòmics en diferents territoris, sotmesos per tant, a una pluralitat de sobirania tributàries. Ara bé, també es pot donar la situació en què cap poder tributari gravi uns determinats rendiments a causa de la diversitat de criteris de subjecció, donant lloc al fenomen de l'evasió fiscal. Per aquest motiu, el dret tributari internacional ha constituït diversos mecanismes o vies jurídiques amb l'objectiu d'evitar aquestes situacions, que no només generen perjudicis als estats de manera aïllada, sinó que afecten a la comunitat internacional en el seu conjunt.

Tot i que fins ara l'explicació s'ha centrat en la doble imposició internacional jurídica, és important no perdre de vista aquest mateix fenomen des de la perspectiva oposada, és a dir, fixant com a punt de partida l'objecte i no el subjecte, això és la doble imposició internacional econòmica. A diferència de l'anterior, aquesta es produeix quan una mateixa capacitat objecte de gravamen és gravada a persones diferents en més d'un estat. Tal situació es manifestarà en les relacions transfrontereres de grups internacionals grans, per exemple en aplicació de diferents polítiques de preus, afectant als beneficis obtinguts en cada territori i en conseqüència als ingressos públics en que operin, i especialment en relació amb els dividendes quan el benefici

---

<sup>5</sup> Tovillas Morán, J. M. (2019). *Estudio del Modelo de Convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992* (pp. 20-21). Universitat de Barcelona.

d'una empresa resident en un estat és gravat un segon cop en ser distribuït en el país receptor del dividend<sup>6</sup>.

En qualsevol cas, la doble imposició internacional, jurídica o internacional, comporta un gravamen sobre una capacitat econòmica superior al d'una altra susceptible de ser comparada amb la primera. Es produeix per tant una situació de discriminació que comporta conseqüències econòmiques respecte la mobilitat de les persones i dels capitals, i en últim terme amb afectació a l'òptima distribució geogràfica dels recursos i incidència directa en la justícia fiscal.

## **1.2. Mecanismes per evitar la doble imposició**

Com s'ha comentat anteriorment, la doble imposició és un problema que no només afecta a un estat considerat de manera aïllada, sinó en la seva condició com a membre de la comunitat internacional. El fet que l'Estat resolgui aquesta problemàtica mitjançant normes internes no implica *per se* una solució definitiva i per això es fan necessaris altres mitjans jurídics per evitar la doble imposició internacional com els tractats de creació o adhesió a organitzacions internacionals i la celebració de tractats multilaterals o bilaterals, dels quals emanen normes i clàusules en matèria tributària i financera.

En aquest sentit, podem distingir entre mesures de caràcter unilateral, bilateral o multilateral. Les mesures unilaterals són aquelles que cada poder tributari adopta en el seu ordenament intern – fonamentalment inclouen el mètode d'exempció o el d'imputació, qüestió a la que es farà referència en el Capítol V –, les quals afavoreixen exclusivament als contribuents nacionals residents; són per tant, normes de dret tributari intern. D'altra banda, les mesures poden provenir de convenis o tractats internacionals en virtut d'un acord entre dos estats (mesures bilaterals) o entre diversos estats (mesures multilaterals); en aquest cas, parlariem de normes de dret internacional tributari.

Enfront les normes unilaterals d'origen intern, les normes d'origen internacional constitueixen les principals vies per evitar la doble imposició. Diferenciem doncs dos límits jurídics a l'exercici de la potestat tributària: d'una banda els tractats i convenis internacionals i d'altra banda la normativa originària de la UE (que condiciona les regulacions internes sobre els impostos directes de cada estat membre mitjançant directives harmonitzadores), constituents d'instruments per evitar el problema que genera la doble imposició en la mesura en què resulta contrària a l'equitat i a la internacionalització d'activitats econòmiques.

Quan es recorre a la celebració de tractats multilaterals entre estats es positivitzen normes consuetudinàries de dret internacional públic amb clàusules sobre els impostos directes que obliguen als signataris (com el Conveni Multilateral per aplicar les mesures relacionades amb els

---

<sup>6</sup> Ambite Iglesias, A. M. y López Arrabe, C. (2014). Doble imposición internacional en una economía globalizada: Problemática en la empresa española. *Agencia Estatal de Administración Tributaria* (17/2014). [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17\\_01.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17_01.pdf)

tractats fiscals per prevenir l'erosió de les bases imposables i el trasllat de beneficis). Pel que fa als tractats bilaterals, aquests se celebren entre estats sobre qüestions no fiscals que contenen alguna regulació de determinats aspectes fiscals.

Altrament, són mecanismes que persegueixen la mateixa finalitat els tractats de creació o adhesió a organitzacions internacionals que inclouen una sèrie de mesures fiscals en clau de benefici fiscal o d'incentiu i els tractats seu que són acords entre una organització internacional i l'estat en el qual s'ha acordat el seu establiment.

Ara bé, el tractat internacional per antonomàsia que afecta a la sobirania tributària de l'Estat el constitueixen els convenis bilaterals de doble imposició, acords internacionals entre estats per determinar el repartiment de la sobirania tributària sobre les diferents rendes i elements patrimonials que contenen mesures destinades a pal·liar la doble imposició en aquells supòsits en què la potestat de gravamen és compartida. Aquesta pluralitat de convenis i tractats que coordinen i corregeixen les situacions de doble imposició segueixen un model estàndard, inspirant-se en els Models de conveni de l'Organització de cooperació i desenvolupament econòmic (OCDE).

### **1.3. El CDI i el seu Protocol**

Com s'ha dit anteriorment, els convenis de doble imposició constitueixen la via més recurrent per pal·liar els efectes de la doble imposició internacional. Els convenis de doble imposició (CDI) són tractats internacionals celebrats per evitar la doble imposició internacional mitjançant l'establiment d'una sèrie de mesures que comprometen als estats contractants establint el repartiment de la potestat tributària. En ser un tractat internacional, vàlidament celebrat i publicat oficialment, les seves normes prevaldran sobre qualsevol altra norma de l'ordenament intern en cas de conflicte amb elles, excepte les normes de rang constitucional (art. 31 Llei 25/2014, de 27 de novembre, de tractats i altres acords internacionals<sup>7</sup>). En conseqüència, se situa en la cúspide de la jerarquia normativa, i per tant, d'aplicació preferent a la legislació interna (amb la limitació de l'art. 95 Constitució d'Espanya<sup>8</sup>, la "CE", i arts. 3.2 i 101.2 Constitució d'Andorra<sup>9</sup>, la "CA"), en concret en matèria fiscal<sup>10</sup>, en les condicions establertes pel CDI (p.e. respecte al mètode d'eliminació de la doble imposició, l'art. 21 del Conveni de doble imposició entre Espanya i Andorra estableix que s'evitarà segons les disposicions de la legislació interna o conforme a les contingudes en l'art. 21 d'acord amb la legislació interna).

---

<sup>7</sup> En línia amb l'art. 27 del Conveni de Viena sobre el dret dels tractats, de 23 de maig de 1969.

<sup>8</sup> "Article 95 CE: 1. La celebració d'un tractat internacional que contingui estipulacions contràries a la Constitució exigirà la prèvia revisió constitucional. 2. El Govern o qualsevol de les Cambres pot requerir al Tribunal Constitucional per a què declari si existeix o no aquella contradicció".

<sup>9</sup> "Article 3 CA: 1. La present Constitució, que és la norma suprema de l'ordenament jurídic, vincula tots els poders públics i els ciutadans. 2. La Constitució garanteix els principis de legalitat, jerarquia [...]" Aquest darrer apartat té una redacció idèntica a la de l'apartat 3 de l'art. 9 CE; "Article 100.2 CA: [...] En tot cas, la celebració d'un tractat que contingui estipulacions que contradiguin la Constitució exigirà la reforma prèvia d'aquesta".

<sup>10</sup> Vid. arts. 3 Llei espanyola de l'impost sobre societats i 5 Llei espanyola de l'impost sobre la renda de les persones físiques, que estableixen la primacia dels tractats i convenis internacionals sobre la normativa interna en el territori nacional.

La seva existència és essencial per fomentar la inversió exterior – des de la perspectiva d’Espanya, tant de capital espanyol a l’exterior com inversions estrangeres a Espanya – en tant que redueixen la fiscalitat com a conseqüència de la supressió de càrregues fiscals i generen seguretat jurídica als inversors ja que els permet saber prèviament quin rendiment generarà l’operació i quins impostos haurà de fer front. Per tant, la seva principal finalitat és promoure les inversions i les relacions econòmiques entre els països contractants amb un tractament de la fiscalitat més just.

Per tal de donar més flexibilitat al conveni i ampliar les seves obligacions, després de les disposicions finals del conveni es preveu un Protocol. El Protocol és un instrument de naturalesa de tractat internacional, l’existència del qual no pot ser independent sinó que sempre està vinculat a un conveni, i de la mateixa manera que l’anterior, està obert a ratificació. La seva rellevància rau en el fet que permet adaptar-se a condicions canviants, oferint així una major actualitat al conveni i per això és especialment útil quan es pretén preservar un conveni ja ratificat, però és previsible que sigui objecte de noves ratificacions modificant aspectes específics de certes disposicions.

És important tenir en compte que els CDI només s’apliquen a la imposició directa, això és sobre la renda i el patrimoni, en cap cas a la imposició indirecta, sens perjudici de la resta d’impostos inclosos en el propi conveni de manera específica i expressa. En la pràctica, la majoria s’inspiren en el Model de Conveni fiscal sobre la renda i el patrimoni de l’OCDE, modificat per darrer cop el 2017. El Model de Conveni de 2017 s’estructura en dos volums; el Volum I parteix d’una introducció (context històric, influència del Model de Conveni...) i després presenta l’articulat del Model de Conveni (el “*Model Convention*”) amb els comentaris de l’OCDE sobre cada article per tal de matisar el seu contingut, així com la posició d’economies no pertanyents a l’OCDE respecte aquests, i el Volum II inclou informes anteriors relacionats amb el Model de Conveni Fiscal.

El *Model Convention* primer descriu l’àmbit d’aplicació (Capítol I) i defineix alguns termes (Capítol II). Els Capítols III a V conformen la part important relativa a les condicions en què els estats contractants poden gravar la renda i el patrimoni i com ha d’eliminar-se la doble imposició jurídica internacional. Finalment es preveuen les Disposicions especials (Capítol VI) i les Disposicions finals (Capítol VII). Un aspecte molt important en el desenvolupament de la normativa fiscal internacional són els comentaris en els articles; per a cada article en el Conveni es detalla un comentari que pretén interpretar les previsions. D’aquesta manera, ofereixen assistència en l’aplicació i interpretació dels convenis i les reserves que hagin inclòs els estats en determinades previsions, especialment útil en situacions de conflicte entre convenis bilaterals.

## 2. ANTECEDENTS (BEPS – CDI 2015 – MLI – CDI 2022)

Per entendre l'evolució en el Conveni de doble imposició entre Espanya i el Principat d'Andorra hem de recórrer als orígens de la normativa andorrana en el seu camí cap a la transparència (visió general proporcionada en l'[Annex 1](#)). Això ens remunta el 1998 amb l'Informe *Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue*<sup>11</sup>, a partir del qual s'inicien els informes de l'OCDE sobre els paradisos fiscals<sup>12</sup> i s'elabora una relació dels països no col·laboradors<sup>13</sup> ([Annex 2](#)), entre els quals es troba la jurisdicció andorrana. Durant el període de 2000 fins el 2003, 31 dels 40 països inclosos en la llista de no cooperants comencen a firmar cartes de compromís de compliment dels estàndards de l'OCDE i passen a formar part de la nova "llista grisa"; no és però el cas del Principat d'Andorra, que segueix en la llista de països no col·laboradors.

Tanmateix, el 15 de novembre de 2004 es produeix el primer avenç en aquesta evolució cap a la transparència amb l'Acord en matèria de fiscalitat dels rendiments de l'estalvi com a mesura equivalent a l'intercanvi d'informació fiscal amb la UE, el qual estableix una retenció en origen sobre els interessos pagats a Andorra als beneficiaris efectius nacionals dels estats membres de la UE i un intercanvi d'informació amb un procediment de sol·licitud prèvia (limitat com a reserva transitòria a l'intercanvi d'informació automàtica)<sup>14</sup>. L'acord es materialitza el 13 de juny de 2005 amb la Llei 11/2005, del 13 de juny, d'aplicació de l'Acord entre el Principat d'Andorra i la Comunitat Europea relatiu a l'establiment de mesures equivalents a les previstes a la Directiva 2003/48/CE del Consell en matèria de fiscalitat dels rendiments de l'estalvi en forma de pagament d'interessos.

Més endavant, el Govern d'Andorra aprova el Decret de creació i funcionament de la Comissió Permanent de Prevenció del Blanqueig i de Finançament del Terrorisme amb la finalitat de millorar la coordinació i efectivitat en l'adopció de mesures en la prevenció i lluita contra el blanqueig de capitals i el finançament del terrorisme (per a més detall sobre l'evolució de la normativa andorrana en l'àmbit de la prevenció del blanqueig de diners, consultar l'[Annex 3](#)).

El 10 de març de 2009 Andorra firma la Declaració de París, a través de la qual es fixa un calendari de reformes legislatives per a facilitar els requeriments de l'OCDE; en concret, incorporar l'intercanvi d'informació en matèria fiscal amb sol·licitud prèvia d'acord amb l'art. 26 del Conveni de l'OCDE, modificant així el secret bancari<sup>15</sup> (que desapareixerà un any més

---

<sup>11</sup> OECD. (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>

<sup>12</sup> Per a més informació, consultar en la web oficial de FATF-GAFI l'apartat "About the Non-Cooperative Countries and Territories (NCCT) Initiative", on es publiquen els corresponents informes anuals (<https://www.fatf-gafi.org/publications/high-riskandnon-cooperativejurisdictions/documents/aboutthenon-cooperativecountriesandterritoriesncctinitiative.html>).

<sup>13</sup> OECD. (2000). *Towards Global Tax Cooperation; Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs*, p. 17. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>

<sup>14</sup> Per a més informació, visitar en la pàgina web oficial del Govern d'Andorra, l'apartat relacions amb la UE, acords vigents (<https://www.govern.ad/relacions-amb-la-ue/acords-vigents>)

<sup>15</sup> El Gobierno de Andorra se compromete a levantar el secreto bancario. (15 marzo de 2009). *La Vanguardia*. Recuperado de <https://www.lavanguardia.com/internacional/20090312/53659158038/el-gobierno-de-andorra-se-compromete-a-levantar-el->

tard). Aquesta declaració constitueix l'origen del procés d'adopció dels estàndards internacionals de l'Organització per part d'Andorra; a partir de llavors, comença l'etapa d'estandardització amb l'objectiu d'homologar el Principat als països cooperants amb l'OCDE.

El 2 d'abril del mateix any l'OCDE anuncia la inclusió d'Andorra en la “llista grisa” en haver superat el mínim de dotze acords d'intercanvi d'informació en matèria fiscal exigits per l'Organització, i cinc mesos després, tal com s'havia enunciat a la Declaració de París, el Consell General d'Andorra aprova la Llei 3/2009, del 7 de setembre, d'intercanvi d'informació en matèria fiscal amb sol·licitud prèvia (modificada per la Llei 12/2014, de 26 de juny). Amb aquesta norma s'adopten els criteris requerits per l'OCDE en matèria d'intercanvi d'informació fiscal, en concret respecte el mencionat art. 26 del Conveni en virtut del qual l'intercanvi d'informació ha de ser rellevant per l'aplicació de la normativa fiscal i pels propòsits de les administracions del països contractants; és a dir, estableix un intercanvi d'informació a la demanda sempre que estigui justificada.

Paral·lelament, la Llei 3/2009 permet aplicar els acords posteriors d'intercanvi d'informació en matèria fiscal amb sol·licitud prèvia que va signar amb diversos països, concretament 18, superant el mínim de 12 exigits per l'OCDE. Entre aquests, es troba l'Acord amb Espanya subscrit el 14 de gener de 2010 per l'intercanvi d'informació en matèria fiscal, de caràcter no retroactiu, que permet l'accés a la informació rellevant de caràcter fiscal i bancari a l'Agència Tributària únicament sota demanda, i que servirà de base per treure a Andorra de la llista de paradisos fiscals d'Espanya el novembre del mateix any quan aquest entra en vigor (Annex 4)<sup>16</sup>. En conseqüència, el febrer de 2010 Andorra és inclosa en el grup de “jurisdiccions que han implementat substancialment els estàndards fiscals internacionals”.

Donant continuïtat al procés d'homogeneïtzació, Andorra signa el primer conveni de doble imposició el 2 d'abril de 2013 amb França – el qual entrarà en vigor a partir de l'1 de juliol de 2015 –. D'altra banda, seguint amb els compromisos adquirits en la Declaració de París, signa el Conveni relatiu a l'assistència mútua en matèria fiscal amb l'OCDE, un conveni multilateral que assenta unes bases i procediments comuns d'assistència mútua en matèria fiscal, amplia substancialment el nombre de jurisdiccions amb les que Andorra intercanvia informació i a més, introdueix la modalitat d'intercanvi espontani d'informació permetent a un estat comunicar a un altre certa informació que li pot ser d'interès sense sol·licitud prèvia. Un any més tard, l'OCDE aprova el nou estàndard global en relació amb l'intercanvi automàtic d'informació en matèria fiscal (IAI) entre les jurisdiccions adherides establint que l'intercanvi d'informació en relació amb comptes financers s'haurà de fer automàtic i anualment.

Seguint amb el procés d'obertura econòmica internacional, el gener de 2015 es signa amb

---

[secreto-bancario.html](#)

<sup>16</sup> Ministeri d'Hisenda. (s.d.). *Manual de tributació de no residents* (octubre 2022), (Annex IV). Agència Tributària. [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-tributacion-no-residentes/anexos/jurisdicciones-no-cooperativas.html#\(4\)](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-tributacion-no-residentes/anexos/jurisdicciones-no-cooperativas.html#(4))

Espanya el respectiu conveni de doble imposició – que entrarà en vigor a partir del 26 de febrer de 2016 –, clau per fomentar inversions en la mesura en què aporta seguretat jurídica i redueix la càrrega fiscal. Amb aquest acord es pretén solucionar la problemàtica de la doble imposició en relació amb l'impost sobre societats (IS), l'impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF), l'impost sobre la renda dels no residents (IRNR) i l'impost sobre les plusvàlues en transmissions patrimonials immobiliàries. A més, amplia els efectes de l'Acord d'intercanvi d'informació de 2010. Sobre aquest conveni s'aprofundirà en el Capítol 3 en tant que eix culminant del treball.

El desembre de 2015, el Principat d'Andorra firma amb l'OCDE el *Multilateral Competent Authority Agreement (MCAA)*, un instrument que regula l'intercanvi automàtic d'informació entre tots els estats adherits a l'estàndard OCDE. Dos mesos després, firma l'Acord UE d'intercanvi automàtic d'informació – en vigor l'1 de gener de 2017 –, que incorpora els avenços fets en el si de la UE i de l'OCDE en relació amb l'assistència administrativa mútua en matèria fiscal i es converteix en un acord per implementar l'estàndard global de l'OCDE per a l'intercanvi automàtic d'informació. D'aquesta manera, el Consell General del Principat d'Andorra aprova la Llei 19/2016, del 30 de novembre, d'intercanvi automàtic d'informació en matèria fiscal per tal de regular el marc jurídic necessari d'acord amb el compromís d'IAI adquirit. Arribat l'any 2016, entra en vigor el Conveni de doble imposició entre Espanya i el Principat d'Andorra i a més es produeix un esdeveniment que marcarà les següents etapes: l'adhesió d'Andorra al marc inclusiu per aplicar les mesures BEPS (Capítol 2).

El 2017 Andorra aprova la Llei 10/2017, del 25 de maig, d'intercanvi d'informació mitjançant sol·licitud prèvia i d'intercanvi d'informació espontani en matèria fiscal, que modifica l'anterior Llei 3/2009 i la Llei 14/2017, del 22 de juny, de prevenció i lluita contra el blanqueig de capitals i el finançament del terrorisme. A més, firma el Conveni multilateral de l'OCDE d'aplicació de les mesures del sistema fiscal internacional (BEPS) el juny del mateix any, conveni que transposa a la normativa internacional més de 2.000 convenis a escala mundial<sup>17</sup>. Com a conseqüència dels esforços d'Andorra en l'evolució cap a la cooperació fiscal i la transparència, l'OCDE l'inclou en la llista dels països més transparents en el rànquing del Fòrum Global sobre Transparència i Intercanvi d'Informació Fiscal. Un any més tard, l'OCDE avala els canvis duts a terme per Andorra i reconeix la no existència de règims fiscals potencialment perjudicials o perniciosos (Projecte BEPS, Acció 5). Poc temps després, la UE exclou a Andorra de la “llista gris” en considerar-lo un país plenament cooperant en matèria fiscal.

El març de 2019 les entitats andorranes passen a formar part de la SEPA (*Single Euro Payments Area*), una àrea en la qual consumidors i empresaris poden realitzar pagaments i cobraments transfronterers en les mateixes condicions bàsiques, drets i obligacions amb independència de

---

<sup>17</sup> OCDE. (2016). *Folleto informativo sobre el Instrumento Multilateral*. <https://www.oecd.org/tax/treaties/convencion-multilateral-beps-convenios-fiscales-folleto-informativo.pdf>



l'estat membre de la zona SEPA en què es trobin, d'acord amb la Directiva (UE) 2015/2366 sobre serveis de pagaments en el mercat interior. Es caracteritza principalment per la creació d'un mercat de petits pagaments (paral·lelament al sistema de grans pagaments en euros de 1999, conegut com TARGET) on s'instaura un únic conjunt d'instruments de pagament, en euros, format per les transferències (*SEPA Credit Transfer – SCT*)<sup>18</sup>, les domiciliacions bancàries (*SEPA Direct Debit – SDD*, a les quals s'hi adheriran els bancs andorrans a partir de l'1 de gener de 2020)<sup>19</sup>, i les targetes de crèdit o de dèbit (*SEPA Instant Credit Transfer – SCT Inst.*)<sup>20</sup>, on l'identificador de compte únic per aquestes operacions és el codi IBAN (*International Bank Account Number*), regulats sota un marc legal harmonitzat<sup>21</sup>.

La SEPA té el seu origen el 2002 amb el Consell Europeu de Pagaments (*European Payments Council – EPC*), un organisme autoregulator per gestionar el projecte SEPA creat pel Banc Central Europeu (BCE) i diversos bancs centrals nacionals, encarregat de dissenyar noves normes i procediments del sistema de pagaments en euros<sup>22</sup>. L'objectiu de la seva constitució respon a la necessitat de donar un pas més en el procés d'integració econòmica europea a partir de l'harmonització d'estàndards en els pagaments transfronterers en moneda única (l'euro). Es va implementar per complet el 2014 en la Zona euro, però a partir del 2016 s'adhereixen també països que no formen part de la Zona euro o de la UE; actualment l'àmbit geogràfic dels esquemes SEPA està integrat per 36 països: els estats membre de la UE, Andorra, Islàndia, Liechtenstein, Mònaco, Noruega, San Marino, Suïssa i la Ciutat del Vaticà (d'acord amb l'Annex 5)<sup>23</sup>.

De forma paral·lela, i com a culminació d'aquest procés, Espanya ratifica el Conveni multilateral per aplicar les mesures relacionades amb els tractats fiscals per prevenir l'erosió de les bases imposables i el trasllat de beneficis (MLI) a finals de l'any 2021 – en vigor l'1 de gener de 2022 –. El fet de ratificar el MLI va comportar la modificació de nombrosos convenis fiscals espanyols, entre els quals es troba el Conveni de doble imposició amb Andorra de 2015. Això ha donat lloc el darrer juny a la redacció d'un text sintètic del Conveni multilateral i del Conveni entre Espanya i el Principat d'Andorra per evitar la doble imposició en matèria d'impostos sobre la renda i prevenir l'evasió fiscal.

---

<sup>18</sup> European Payments Council. (n.d.). *EPC scheme to make harmonised euro credit transfers in SEPA*. <https://www.europeanpaymentscouncil.eu/what-we-do/sepa-credit-transfer>

<sup>19</sup> European Payments Council. (n.d.). *EPC SEPA schemes enabling billers to debit money from the account of a payer*. <https://www.europeanpaymentscouncil.eu/what-we-do/sepa-direct-debit>

<sup>20</sup> European Payments Council. (n.d.). *EPC scheme to make real-time payments in SEPA*. <https://www.europeanpaymentscouncil.eu/what-we-do/sepa-instant-credit-transfer>

<sup>21</sup> Regulat pel Reglament (UE) n° 260/2012 del Parlament Europeu i del Consell, de 14 de març de 2012, pel que s'estableixen requisits tècnics i empresarials per les transferències i càrrecs domiciliats en euros i es modifica el Reglament (CE) n° 924/2009 del Parlament Europeu i del Consell, de 16 de setembre de 2009, relatiu als pagaments transfronterers en la Comunitat i pel que es deroga el Reglament (CE) n° 2560/2001, i per la seva versió codificada en el Reglament (UE) n° 2021/1230 del Parlament Europeu i del Consell, de 14 de juliol de 2021, relatiu als pagaments transfronterers en la Unió.

<sup>22</sup> Banco Central Europeo. (2006). *La zona única de pagos para el euro (SEPA): un mercado de pequeños pagos integrado*. [https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/sepa\\_brochure\\_2006es.pdf](https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/sepa_brochure_2006es.pdf)

<sup>23</sup> European Central Bank. (n.d.). *Single Euro Payments Area (SEPA)*. <https://www.ecb.europa.eu/paym/integration/retail/sepa/html/index.en.html>



## 2.1. El Projecte BEPS de l'OCDE i el G-20

La intensificació en la integració de les economies i els mercats nacionals ha posat de relleu l'obsolescència del sistema de fiscalitat internacional en un context d'economia globalitzada pròpia del s. XXI caracteritzada pel creixement d'actius intangibles, com la propietat intel·lectual. Les normes actuals han deixat al descobert una sèrie de punts dèbils que generen oportunitats per a l'erosió de bases imposables i el trasllat de beneficis (BEPS, per les seves sigles en anglès) provocant distorsions econòmiques i contingents pèrdues recaptatòries per impost sobre societats que s'efectua a nivell nacional. Entre les causes d'aquestes pèrdues, trobem les estratègies de planificació fiscal agressiva seguides per empreses multinacionals, la interacció no coordinada entre les normes fiscals internes, la falta de transparència i coordinació entre administracions tributàries (gràcies a l'informe país per país) i els efectes de la competència fiscal<sup>24</sup>.

En paraules del Secretari General de l'OCDE, Ángel Gurría, "l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis no només afecta a tots els països en l'àmbit econòmic, ja que es converteix a més en un assumpte de confiança"<sup>25</sup>. En primer lloc, això s'ha d'entendre partint d'un context de crisi econòmica mundial, on els problemes BEPS que deriven en doble no imposició (rendes apàtrides) o en doble imposició (una "imposició plurijurisdiccional") estan dificultant el creixement econòmic de molts països. D'una banda, els contribuents i empreses nacionals suporten majors càrregues impositives que les empreses multinacionals que tributen a un tipus impositiu menor o nul, situant-se en una posició de desavantatge competitiva. D'altra banda, s'incrementa el cost del capital desincentivant les inversions. En segon lloc, hi ha una problemàtica de fons; està erosionant la confiança dels ciutadans en la imparcialitat del sistema tributari mundial.

Aquesta situació ha generat la necessitat d'establir normes i mecanismes uniformes per garantir els principis fonamentals de la fiscalitat internacional. Resultat de l'esforç per part dels països de l'OCDE i el G-20, juntament amb la col·laboració de nombrosos països no membres (desenvolupats, emergents com països en vies de desenvolupament), el setembre de 2013 es va acordar el Pla d'acció BEPS, un paquet de 13 informes que incorpora estàndards internacionals nous o reforçats i la implementació coordinada de mesures per fer front al fenomen BEPS mitjançant legislació interna i tractats internacionals. La implementació d'aquest paquet implica una restricció de les estratègies que possibiliten la doble no imposició (casos d'elusió i evasió fiscal) i permet alinear la fiscalitat amb l'activitat econòmica i la creació de valor. Tot això tindrà el seu recolzament amb la previsió de mecanismes de resolució de conflictes i de control

---

<sup>24</sup> OCDE (2016). *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Ediciones OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>

<sup>25</sup> OCDE. (9 de octubre de 2015). *Los ministros de finanzas de la OCDE respaldan las reformas del sistema tributario internacional para frenar la elusión fiscal por parte de empresas multinacionales*. <https://www.oecd.org/tax/los-ministros-de-finanzas-de-la-ocde-respaldan-las-reformas-del-sistema-tributario-internacional-para-frenar-la-elusion-fiscal-por-parte-de-empresas-multinacionales.htm>

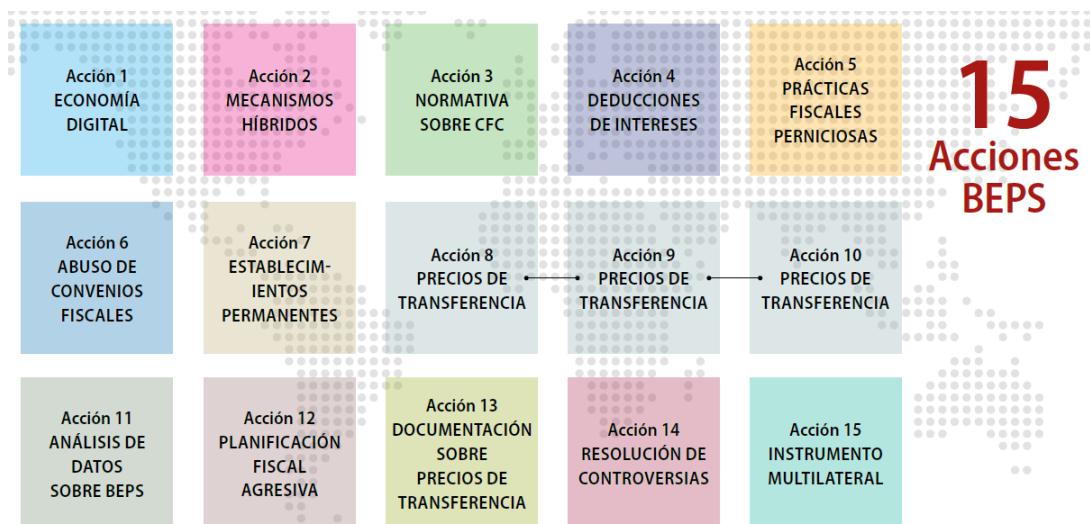
sobre la implementació de les mesures.

A finals de 2015, l'OCDE va presentar el paquet definitiu de mesures per dur a terme una reforma integral i coordinada del sistema tributari internacional per frenar l'elusió fiscal, definint BEPS com

l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis propiciats per l'existència de llacunes o mecanismes no desitjats entre els diferents sistemes impositius nacionals dels que poden servir-se les empreses multinacionals (EMN), amb la finalitat de fer “desaparèixer” beneficis a efectes fiscals, o bé de traslladar beneficis a ubicacions on existeix escassa o nul·la activitat real, si bé gaudeix d'una dèbil imposició, derivant en escassa o nul·la renda sobre societats.

D'aquesta manera, el Projecte BEPS de l'OCDE i el G-20 posa a disposició dels estats una sèrie d'instruments per tal de limitar els buits normatius que existeixen a nivell internacional, com a conseqüència de la interacció de les normes fiscals internes, que permeten un trasllat artificial dels beneficis de les empreses multinacionals cap a jurisdiccions en què la tributació és baixa o nul·la, on pràcticament no es desenvolupa l'activitat econòmica.

A banda del FMI, el Banc Mundial i l'ONU, han participat directament en el projecte BEPS diversos països i organitzacions regionals (com l'ATAF<sup>26</sup> i el CIAT<sup>27</sup>) assistint a les reunions del Comitè d'Assumptes Fiscals (CFA, òrgan de presa de decisions d'alt nivell pel projecte BEPS) i llurs òrgans subordinats (grups de treball, responsables de la implementació dels treballs tècnics). D'acord amb el Projecte BEPS, més de 60 països han elaborat un paquet de mesures BEPS, el Pla d'acció BEPS, conformat per 15 accions que s'estructuren en tres pilars fonamentals: abordar l'evasió fiscal, millorar la coherència de la normativa fiscal internacional i garantir una fiscalitat més transparent, concretades de la següent manera:



Font: OCDE. (juny de 2018). *Marc Inclusiu sobre BEPS de l'OCDE i el G-20*.

<https://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>

<sup>26</sup> Fòrum sobre Administració Tributària a Àfrica (ATAF)

<sup>27</sup> Centre Interamericà d'Administracions Tributàries (CIAT)

Els nous estàndards mínims inclosos en el paquet definitiu estableixen requisits sobre els “informes país per país” (*country by country reporting*), els quals oferiran una visió global de les operacions de les empreses multinacionals; la prevenció de l’abús dels tractats (*treaty shopping*) buscant el més favorable per utilitzar societats que permetin desviar les inversions; la limitació a les pràctiques tributàries potencialment perniciosos; i procediments d’acord mutu per evitar que la doble no imposició acabi generant situacions de doble imposició<sup>28</sup>.

D’altra banda, es fa èmfasi a les normes de preus de transferència amb l’objectiu d’impedir que els contribuents recorrin a entitats *cash boxes*, establertes en països de baixa o nul·la tributació per tal d’evitar tributar sobre els beneficis, i redefineix el concepte d’establiment permanent de manera que cap país pugui refugiar-se en una definició obsoleta que permeti determinar la inexistència d’una presència fiscalment imposable en un determinat territori.

La incorporació d’aquestes mesures del paquet BEPS en els convenis fiscals bilaterals s’aconsegueix mitjançant el desenvolupament i posterior firma d’un instrument multilateral fruit d’una negociació entre els interessats en un pla d’igualtat; el Conveni multilateral per aplicar les mesures relacionades amb els tractats fiscals per prevenir l’erosió de les bases imposables i el trasllat de beneficis, fet a París el 24 de novembre de 2016.

## **2.2. El Marc inclusiu (MI)**

El fenomen de la globalització requereix solucions globals més enllà dels països de l’OCDE i el G-20, i per això es fa necessari que totes les parts interessades – incloses les economies que no formen part de l’OCDE ni del G-20 i les pertanyents a la comunitat empresarial, organitzacions de treballadors, acadèmics i de la societat civil – puguin participar en condicions d’igualtat en el desenvolupament dels estàndards relacionats amb el projecte BEPS.

En aquest sentit, per reforçar la participació del creixent nombre de països en vies de desenvolupament en el projecte BEPS, el 2016 els països de l’OCDE i el G-20 van dissenyar un marc més inclusiu que recolzés la implementació del paquet BEPS permetent la participació dels països en igualtat de condicions. D’aquesta manera, el Marc inclusiu compta amb més de 130 membres, on el 6% són països del G-20 (no de l’OCDE), el 28% pertanyen a l’OCDE i el 66% restant correspon a altres no inclosos en les categories anteriors entre els quals trobem Andorra, que es va unir al MI l’octubre de 2016<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> OCDE. (5 de octubre de 2015). *La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G-20 para su discusión en la reunión de los ministros de Finanzas del G-20 - OECD*. <https://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g-20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g-20.htm>

<sup>29</sup> OCDE. (juny de 2018). *Marc Inclusiu sobre BEPS de l’OCDE i el G-20*. <https://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>

### 2.3. L'Instrument Multilateral (MLI)

Fruit de l'Acció 15 del Pla d'accions BEPS de l'OCDE, s'acorda a París el 24 de novembre de 2016 el Conveni Multilateral, també conegut com l'Instrument Multilateral (MLI<sup>30</sup>) per tal d'aconseguir una implementació eficaç de les mesures BEPS en els convenis de doble imposició en un context multilateral.

El Conveni Multilateral té una naturalesa particular; és un tractat internacional que modifica els convenis de doble imposició per introduir algunes de les principals mesures del Pla d'acció BEPS de l'OCDE sense necessitat d'una renegociació bilateral individual. Els Estats signataris conformen la seva posició en el MLI escollint alguna de les opcions que aquest ofereix, de manera que un precepte d'un conveni bilateral de doble imposició únicament serà alterat quan coincideixin les posicions d'ambdós estats contractants respecte la modificació del mateix precepte prevista en l'Instrument Multilateral. És a dir, es modificarà la redacció d'algun precepte d'un conveni de doble imposició sempre que la posició dels dos estats contractants sigui compatible, i per tant, coincideixi respecte la modificació que introdueix el MLI<sup>31</sup>. Es tracta per tant d'un instrument flexible en la mesura en què els Estats signataris poden introduir reserves (per exemple, respecte les entitats amb doble residència) i notificacions sobre Opcions (entre altres, sobre els mètodes per eliminar la doble imposició).

Dintre de l'articulat d'aquest conveni poden distingir-se 39 articles, estructurats en 7 parts: Part I sobre l'àmbit i la interpretació de termes, Part II sobre mecanismes híbrids, Part III sobre utilització abusiva dels convenis, Part IV sobre elusió artificiosa de l'estatut d'establiment permanent, Part V sobre millora dels mecanismes de resolució de controvèrsies, Part VI sobre arbitratge i Part VII que conté les disposicions finals.

Després de la firma del MLI el 7 de juny de 2017 a París, cada Estat signatari ha de dur a terme els tràmits interns pertinents per tal que el conveni entri en vigor per a cada estat. En el cas d'Espanya, es requereix la firma *ad referendum*, és a dir, d'un "acte pel qual Espanya firma, sense la prèvia autorització del Consell de Ministres, un tractat internacional, i que equivaldrà a la firma definitiva un cop aprovada la firma ad referendum pel Consell de Ministres" (apartat l) de l'art. 2 de la Llei de tractats i altres acords internacionals). Alhora, la ratificació del MLI per Andorra també es produeix el juny de 2021.

Ara bé, per tal que produeixi efectes i alteri materialment un conveni de doble imposició és necessari que el MLI estigui en vigor pels dos estats contractants. Així, després del dipòsit final dels instruments de ratificació a l'OCDE, l'Instrument Multilateral entra en vigor l'1 de gener de 2022 per ambdós països.

---

<sup>30</sup> Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (MLI)

<sup>31</sup> Cuatrecasas. (22 de diciembre de 2021). Publicada la modificación multilateral de los convenios fiscales. *Legal Flash del Área de Derecho Financiero y Tributario*. <https://www.cuatrecasas.com/resources/aci-legal-flash-2021-instrumento-multilateral-61c31016225f3058973501.pdf?v1.37.1.20221201>

### **3. EL CONVENI DE DOBLE IMPOSICIÓ ENTRE ESPANYA I ANDORRA I LES SEVES MODIFICACIONS**

Tots els estats adherits al Conveni multilateral reconeixen que les conseqüències del fenomen BEPS constitueixen un problema que afecta tant als països industrialitzats com a les economies emergents i en vies de desenvolupament. En aquest sentit, acullen el Paquet BEPS de l'OCDE i del G-20 amb l'objectiu d'evitar que en la recerca del conveni més favorable es generin oportunitats d'imposició nul·la o reduïda a través de l'elusió i l'evasió fiscal. D'aquesta manera, la seva ratificació comporta l'actualització de més de 2.000 convenis per evitar la doble imposició a partir de la incorporació de les mesures del Projecte BEPS.

En els instruments de ratificació del MLI cada estat mostra el seu compromís amb el Projecte BEPS posicionant-se respecte les disposicions del conveni mitjançant notificacions i reserves. A través de les reserves, els estats fan declaracions unilaterals per limitar els compromisos emanats del tractat internacional. Amb les notificacions, els estats introdueixen consideracions respecte les reserves i determinades disposicions del conveni. Per exemple, d'acord amb l'art. 8 MLI sobre operacions amb dividendes, com Espanya no ha formulat reserva sobre el dret a no aplicar res respecte aquest mateix article, ha de notificar al Dipositari si el CDI en qüestió conté la disposició descrita a l'apartat 1 (apartat 4); en aquest sentit, a tenor de l'art. 8.4 del MLI, Espanya considera que, entre altres, l'art. 10.2 del CDI amb Andorra estableix limitacions al tipus impositiu al que es poden sotmetre els dividendes amb independència del període mínim de possessió, en tant que no està subjecte a cap reserva de l'art. 8.3.b).

En el cas d'Espanya, entre altres, s'han formulat reserves sobre les entitats transparents, les entitats amb doble residència, mesures per impedir l'ús abusiu de convenis i l'aplicació de la "*savings clause*" (possibilitat que un estat gravi als seus residents sense restriccions, sens perjudici de les excepcions previstes en els convenis); i s'ha notificat l'elecció per l'Opció C dels mètodes per eliminar la doble imposició (mètode de la deducció).

A partir de les posicions d'Espanya i el Principat d'Andorra respecte el MLI, presentades al Dipositari en les ratificacions el 28 i 29 de setembre de 2021 respectivament, s'ha elaborat un text sintètic del MLI i del Conveni de doble imposició entre Espanya i Andorra de 2015 (en endavant, el Conveni). Aquest mostra quines disposicions del MLI són aplicables al Conveni, ja sigui en substitució o modificació de parts concretes, seguint l'ordre de les disposicions del Model de Conveni tributari sobre la renda i el patrimoni de l'OCDE de 2017.

A continuació, s'entrarà en el detall de les modificacions en el Conveni amb independència del moment en què cada disposició del MLI comença a tenir efectes que pot ser diferent segons el tipus d'impost afectat i de les opcions escollides per Espanya i Andorra en les seves posicions respecte el MLI. Igualment, s'abordaran altres qüestions que no han estat modificades pel MLI, però la seva previsió en la redacció inicial del Conveni de 2015 responia a la finalitat última

d'evitar la doble imposició sense generar oportunitats per la no imposició o la imposició reduïda mitjançant l'elusió i l'evasió fiscals.

### **3.1. Àmbit d'aplicació**

#### *3.1.1. Àmbit d'aplicació subjectiu*

L'àmbit d'aplicació del Conveni es regula al Capítol I. Pel que fa a la delimitació de l'àmbit subjectiu (art. 1), es manté el criteri de residència (seguint el Model de Conveni), i per tant, les clàusules del Conveni s'apliquen a les persones residents d'Espanya i/o d'Andorra (els “Estats contractants”). En aquest punt esdevé rellevant fer una puntualització en relació amb el terme “persona”, que comprèn les persones físiques, les societats (qualsevol persona jurídica o qualsevol entitat que es consideri persona jurídica a efectes impositius) i qualsevol altra agrupació de persones (subapartats d) i e) de l'art. 3.1 del Conveni).

L'elecció de la residència com a punt de connexió s'explica pel fet que tant Andorra com Espanya preveuen en les seves legislacions tributàries internes el sistema de subjecció directa per imposició integral sobre la renda i el patrimoni. Aquest sistema implica la imposició per la totalitat de les rendes, qualsevol quina sigui la seva font o origen, i amb independència de la nacionalitat del receptor (*vid.* arts. 2 i 7.1 del Text refós de la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques i 4 i 6.1 de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats –a Andorra–, i arts. 2 i 8 de la Llei 35/2006, del 28 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre societats, sobre la renda de no residents i sobre el patrimoni i 4.1 7.2 de la Llei 27/2014, del 27 de novembre, de l'impost sobre societats –a Espanya–).

Originàriament, els primers convenis s'aplicaven als “ciutadans” dels estats contractants. Amb el temps, els convenis han evolucionat sent aplicables als “residents” d'algun dels estats contractants amb independència de la nacionalitat. D'altres disposen d'un àmbit inclús més extens en tant que són aplicables a persones que, tot i no ser residents de cap dels estats contractants, estan sotmeses a imposició sobre una part de les seves rendes o patrimoni en cada un d'ells. A efectes de determinar l'àmbit d'aplicació subjectiu del Conveni, s'han de tenir en compte els apartats 1 i 3 de l'art. 3 del MLI, resultant aplicable a aquelles persones que percebin una renda provinent d'una entitat fiscalment transparent (la qual gaudeix d'exempció impositiva<sup>32</sup>) i siguin residents espanyoles o andorranes.

A Espanya, tal i com s'expressa en la Resolució de 6 de febrer de 2020, de la Direcció General

---

<sup>32</sup> *Vid.* Reial Decret-Llei 18/2022, de 18 d'octubre, pel qual s'aproven mesures de reforç de la protecció dels consumidors d'energia i de contribució a la reducció del consum de gas natural en aplicació del Pla + seguretat per a la teva energia (+SE), en vigor el 20 d'octubre de 2022, que completa la normativa sobre asimetries híbrides en l'impost sobre societats; en concret, la nova redacció dels articles 6.2 de la LIS i 87.3 LIRPF en virtut dels quals, en aquells casos en què la diferent qualificació impliqui que ni l'entitat ni els seus socis o partícips tributin per les rendes obtingudes per l'entitat, l'entitat en atribució de rendes esdevé excepcionalment contribuent de l'impost de societats.

de Tributs, sobre la consideració com entitats en règim d'atribució de rendes a determinades entitats constituïdes en l'estranger, s'atribueix el règim d'atribució de rendes a aquelles entitats constituïdes a l'estranger la naturalesa de les quals sigui idèntica o anàloga a les entitats en aquest mateix règim constituïdes segons la legislació espanyola. L'art. 87.1 Llei espanyola sobre l'IRPF (la "LIRPF") considera entitats en atribució de rendes les societats civils sense personalitat jurídica o amb personalitat jurídica però sense objecte mercantil, herències jacents, comunitats de béns i la resta d'entitats mancades de personalitat jurídica que constitueixin una entitat econòmica o un patrimoni separat susceptible d'imposició, així com les constituïdes en l'estranger amb naturalesa idèntica a les així constituïdes segons la legislació espanyola. Aquesta previsió és coherent amb l'art. 6 de la Llei sobre l'IS (la "LIS") i l'art. 35.4 de la LGT.

La particularitat d'aquesta modalitat rau en el fet que l'entitat per si mateixa no és contribuent de cap impost, sinó que ho són els seus socis, hereus o partícips (art. 86 LIRPF) per a qui se'ls atribueix les rendes corresponents a les entitats en règim d'atribució de rendes, rendes que tindran la naturalesa derivada de l'activitat o font de procedència per a cada un d'ells (art. 88 LIRPF). Per tant, les conegudes "entitats fiscalment transparents" en l'àmbit internacional es caracteritzen per gaudir d'un règim fiscal en què l'entitat no està sotmesa a imposició en tant que, per la mera obtenció, les rendes s'atribueixen als socis o membres de l'entitat que tributaran personalment com si les haguessin obtingut directament; i a més, la renda atribuïda manté la mateixa qualificació en l'obligat tributari (soci, partícip o membre) que tenia en ser obtinguda per l'entitat. Es tracta doncs d'un règim coherent amb el Model de Conveni, que defineix la transparència fiscal com la situació en què "no es té en compte l'existència de la societat de persones –*partnership*– des del punt de vista fiscal i els diferents socis són gravats individualment sobre la part de renda de la societat de persones –*partnership*– que els correspon".

Tanmateix, a tenor de l'art. 11.3.a) del MLI, Espanya es reserva el dret a no aplicar res del que disposa l'art. 11 al Conveni relatiu a l'aplicació del Conveni per restringir el dret d'Espanya o d'Andorra a sotmetre a imposició als seus residents. Així, es preserva en qualsevol cas el dret d'Espanya i d'Andorra a sotmetre a imposició als seus propis residents.

### *3.1.2. Àmbit d'aplicació objectiu*

Seguint l'establert pel Model de Conveni en el seu art. 2, són els impostos sobre la renda exigibles per cada un dels Estats contractants, llurs divisions polítiques o entitats locals, amb independència del sistema de recaptació, els que constitueixen l'àmbit objectiu del Conveni d'acord amb l'apartat primer de l'art. 2 del Conveni. De la mateixa manera, el segon apartat del mateix article defineix aquests impostos com aquells que graven la totalitat de la renda o qualsevol part d'aquesta, inclosos els impostos sobre els guanys derivats de l'alienació de béns mobles i immobles, els impostos sobre l'import dels sous o salaris pagats per les empreses, així com els impostos sobre les plusvàlues. Per tant, en aquest cas, en aplicació del principi de

capacitat econòmica el criteri de delimitació de l'àmbit d'aplicació és l'objecte material.

Finalment, el darrer apartat de l'art. 2 del Conveni enumera els impostos específics d'Espanya (Impost sobre la renda de les persones físiques, Impost sobre societats, Impost sobre la renda de no residents i impostos locals sobre la renda) i d'Andorra (Impost sobre la renda de les persones físiques, Impost sobre societats, Impost sobre la renda dels no residents fiscals, Impost sobre la renda de les activitats econòmiques, Impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries i impostos locals sobre la renda) existents en el moment de la celebració del Conveni, denominats "impost espanyol" o "impost andorrà" respectivament. Ara bé, aquesta previsió no s'ha d'entendre en cap cas com un *numerus clausus* en tant que els sistemes fiscals muten per adaptar-se a la realitat i en conseqüència, el Conveni s'aplicarà igualment als impostos de naturalesa idèntica o anàloga que s'estableixin amb posterioritat a la firma i que s'afegeixin als actuals o els substitueixin.

## **3.2. Residència fiscal i establiment permanent**

### *3.2.1. Residents*

A l'hora de determinar qui es considera resident fiscal d'un Estat contractant (Andorra o Espanya, d'acord amb la definició de l'art. 3.1.c) del Conveni), l'art. 4 del Conveni fa remissió a la legislació interna de cada Estat (a Espanya: arts. 8-9 LIRPF, arts. 8-9 LIS i art. 5 Llei 19/1991, del 6 de juny, de l'impost sobre el patrimoni; a Andorra: art. 8 Text Refós de la Llei andorrana de l'IRPF<sup>33</sup> i arts. 7-8 Llei andorrana de l'IS). En qualsevol cas, s'exigeix un criteri que impliqui una integració dins del sistema econòmic i social d'un Estat.

Tenint en compte que cada estat pot considerar que una persona està subjecta a imposició en el seu territori per raó de diversos criteris (domicili, residència, seu de direcció i qualsevol altre de naturalesa anàloga, en cap cas per la mera percepció d'una renda provinent d'una font situada en aquest mateix estat), es pot donar el cas en què una persona física resulti ser resident d'ambdós Estats contractants. Per resoldre aquestes situacions, el Conveni estableix una sèrie de regles:

- Serà resident de l'Estat on tingui l'habitatge permanent a la seva disposició;
- Si aquest habitatge permanent el tingués en Andorra i Espanya, es consideraria resident de l'Estat en què mantingui relacions personals i econòmiques més estretes, és a dir, allà on tingui el seu centre d'interessos vitals;
- Si no es pogués resoldre en base als criteris anteriors, ja sigui per indeterminació del centre d'interessos vitals o per manca de disposició d'habitatge permanent en cap dels dos estats, es consideraria resident de l'Estat on visqui habitualment;
- Si visqués habitualment a Espanya i Andorra o a cap d'ells, es consideraria resident de

---

<sup>33</sup> D'acord amb el Protocol II del Conveni, no tindran dret a l'aplicació del Conveni les persones acollides al règim especial previst en la Disposició transitòria tercera de la Llei andorrana 5/2014 de l'impost sobre la renda de les persones físiques.



l'Estat del que sigui nacional. A aquests efectes, s'entén per nacional tota persona física que posseeixi la nacionalitat espanyola o andorrana (apartat j) de l'art. 3 del Conveni).

- Si fos nacional andorrà i espanyol alhora o no tingués ni la nacionalitat espanyola ni l'andorrana, les autoritats competents resoldrien el cas de comú acord.

Altrament, no només són “persones” les persones físiques, sinó que també es troben incloses les persones no físiques (subapartats d) i e) de l'art. 3.1 del Conveni). En aquests casos, quan una societat o qualsevol altra agrupació de persones sigui resident d'Espanya i d'Andorra (per estar subjecte a imposició a Espanya o a Andorra en virtut de la legislació interna), es considerarà resident exclusivament de l'Estat on tingui la seva seu de direcció efectiva.

### *3.2.2. Establiment permanent i beneficis empresarials*

Malgrat la definició de persones compregui qualsevol entitat (personalista o capitalista) designada com subjecte passiu d'un impost sobre la renda o el patrimoni per una norma tributària, l'establiment permanent queda fora d'aquest concepte als efectes d'aplicar el Conveni en tant que la seva personalitat jurídica correspondrà a la de la societat de la que depengui jurídicament. S'utilitza principalment per determinar el dret d'un Estat contractant (Espanya/Andorra) a gravar els beneficis d'una empresa de l'altre Estat contractant (Andorra/Espanya).

L'art. 5 del Conveni, en concordança amb l'art. 5 del Model de Conveni i els respectius Comentaris, defineix l'establiment permanent com aquell lloc – instal·lació o espai – fix – dotat d'un cert grau de permanència en un lloc determinat – de negocis mitjançant el qual una empresa realitza tota o part de la seva activitat. En particular, es preveu una llista no exhaustiva d'exemples que poden considerar-se establiments permanents com les seus de direcció, les sucursals, les oficines, les fàbriques, els tallers, qualsevol lloc d'extracció de recursos naturals i les explotacions agrícoles, pecuàries o forestals, així com aquelles obres la duració de les quals excedeixi d'un any. No obstant, estan excloses totes aquelles instal·lacions destinades exclusivament al dipòsit, exposició o entrega de mercaderies, i en general, qualsevol destinada a una activitat auxiliar o preparatòria.

A tenor de l'apartat 2 de l'art. 13 MLI (Opció A), per evitar l'elusió de l'estatus d'establiment permanent a través d'exempcions d'activitats concretes, no obstant la previsió de l'art. 5 del Conveni, s'entén que el terme no inclou aquelles activitats que no constitueixin un establiment permanent ni el manteniment d'un lloc fix de negocis amb l'única finalitat de desenvolupar una de les activitats no constituent d'establiment permanent per a l'empresa o una combinació d'aquestes, sempre que les activitats tinguin caràcter auxiliar o preparatori.

En aquest punt, per tal de poder assignar les potestats tributàries és important portar a col·lació l'art. 7 del Conveni, en virtut del qual un Estat contractant (Espanya/Andorra) no pot gravar els beneficis d'una empresa de l'altre Estat contractant (Andorra/Espanya), excepte quan l'empresa

en qüestió realitzi la seva activitat a través d'un establiment permanent situat en aquell (Espanya/Andorra). Això és, l'altre Estat contractant podrà gravar els beneficis imputables a l'establiment permanent. A l'hora de determinar el benefici empresarial atribuïble a un establiment permanent, es permet la deducció de totes les despeses pels fins de l'establiment permanent, tant despeses de direcció com generals d'administració. Sens perjudici de l'anterior, quan les operacions que generin aquestes rendes es realitzin per l'establiment permanent i altres parts de l'empresa, aquests beneficis es correspondran amb els que s'haurien pogut obtenir si fos una empresa diferent i independent que realitzés activitats idèntiques o similars, en les mateixes o anàlogues condicions<sup>34</sup>. Així, els beneficis atribuïbles a un establiment permanent es determinaran com si fossin entitats independents, amb independència de la resta de beneficis globals del conjunt de l'empresa, d'acord amb les condicions i preus del mercat.

Originàriament, l'OCDE ha incorporat els principis d'entitat diferent i de plena competència (*arm's length principle*) en els seus convenis i models. El principi de plena competència constitueix l'estàndard internacional sobre preus de transferència acordat en l'OCDE a efectes de corregir les potencials distorsions en les relacions comercials i financeres ajustant beneficis, respecte el desenvolupament natural del lliure mercat, en el marc de les empreses associades. Aquest principi es materialitza en l'art. 9 del Model de Conveni (reproduït en l'art. 9 del Conveni i 17 del MLI en relació amb els ajustos correlatius<sup>35</sup>), en la mesura en què disposa que

quan (...) les dues empreses estiguin, en les relacions comercials o financeres, unides per condicions acceptades o imposades que difereixin de les que serien acordades per empreses independents, els beneficis que haurien estat obtinguts per una de les empreses de no existir aquestes condicions, i que de fet no s'han realitzat a causa d'aquestes, podran incloure's en els beneficis d'aquesta empresa i sotmetre's a imposició a conseqüència.

Es desprèn doncs el criteri d'entitat independent en tant que es tracta als membres del grup multinacional com si d'empreses independents es tractés, enlloc de considerar-los com el conjunt del grup, sobre la base del qual es realitza un anàlisi de comparabilitat a efectes de determinar si es tracta d'una operació no vinculada comparable, és a dir, partint de les condicions que haurien concorregut entre empreses independents en operacions comparables efectuades en condicions igualment comprables. D'aquesta manera, s'aplica un tractament fiscal equitatiu per empreses multinacionals i empreses independents (actuant com a tal l'establiment permanent respecte del principal) que evita la doble imposició i inclús la no

---

<sup>34</sup> OECD. (2019). "Attribution of income to permanent establishments", Volume II, p. R(13)-1 in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. OECD Publishing.

<sup>35</sup> "Article 17 MLI: 1. Quan una jurisdicció contractant inclogui en els beneficis d'una empresa d'aquesta jurisdicció -i, en conseqüència, gravi- els d'una empresa de l'altra jurisdicció contractant que ja han estat sotmesos a imposició en aquesta altra jurisdicció contractant i els beneficis així inclosos siguin beneficis que haurien estat obtinguts per l'empresa de la Jurisdicció contractant esmentada en primer lloc si les condicions convingudes entre les dues empreses haguessin estat les que haurien acordat empreses independents, aquesta altra Jurisdicció contractant practicarà l'ajust que procedeixi a la quantia de l'impost que ha gravat aquests beneficis. Per determinar aquest ajustament es tindran en compte les altres disposicions del Conveni fiscal comprès i les autoritats competents de les jurisdiccions contractants s'han de consultar en cas necessari."

imposició.<sup>36</sup>

Ara bé, a la pràctica s'han produït divergències en la interpretació d'aquests principis generals, en particular en relació amb l'art. 7 del Model de Conveni sobre l'atribució de beneficis empresarials, donant lloc a supòsits de doble imposició i de no imposició. Per aquest motiu, el Comitè d'Assumptes Fiscals ha intentat homogeneïtzar les disposicions de l'art. 7 a mesura que s'han anat adoptant els Models de conveni; així, el 1987 el Comitè va reexaminar aquesta qüestió donant lloc a l'adopció de l'informe "Atribució de rendes als establiments permanents"<sup>37</sup> el 1993. Ara bé, aquest treball va resultar insuficient, reconeixent en el seu informe "Directrius aplicables en matèria de preus de transferència a empreses multinacionals i administracions tributàries"<sup>38</sup> la necessitat de seguir abordant la qüestió de l'aplicació del principi de plena competència als establiments permanents, el que va conduir a l'adopció de l'informe "Atribució de beneficis als establiments permanents" ("l'Informe de 2008")<sup>39</sup>.

El que pretenia l'Informe de 2008 era establir un criteri més adequat per atribuir beneficis a un establiment permanent en virtut de l'art. 7 del Model de Conveni dotant de més certesa al contribuent. En aquest sentit, el Comitè va decidir reformular les disposicions de l'art. 7 amb els Comentaris corresponents incorporant les conclusions íntegres de l'Informe de 2008. L'Informe de 2008 va implicar la modificació del Model de Conveni llavors vigent, materialitzant-se en el nou Model de Conveni de 2010 que recollia la nova versió de l'art. 7. Alhora, per dotar de sentit a la interacció entre el nou Model de Conveni i l'Informe de 2008, el Comitè va aprovar un informe revisat sobre l'atribució de beneficis als establiments permanents ("l'Informe de 2010")<sup>40</sup> el qual incorpora la redacció actual del precepte, present en el Model de Conveni de 2017 i aplicable doncs en relació amb la interpretació del Conveni de doble imposició entre Espanya i el Principat d'Andorra..

Per últim, s'ha introduït la nova definició d'establiment permanent pels acords de comissionista en els apartats 5 i 6 de l'art. 5 del Conveni, una qüestió controvertida especialment en l'àmbit laboral. En aquest concepte s'inclouen els supòsits en què l'agent no promou i/o conclou els contractes amb independència, sinó que està sotmès a criteris aliens sobre l'organització de l'activitat professional, actua per compte i en nom aliens i els supòsits en què el comissionista actua en nom propi, però per compte aliè (representació indirecta). En conseqüència, es considerarà que l'empresa per compte de la qual es realitzen aquestes activitats té un establiment permanent en l'Estat en què es duguin a terme. Amb tot, es reafirma que les excepcions a aquest concepte es limiten a l'agent independent i a les activitats de naturalesa

---

<sup>36</sup> Instituto de Estudios Fiscales. (2013). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010* (pp. 42-52). <https://doi.org/10.1787/9789264202191-es>

<sup>37</sup> OCDE (2019). "Attribution of Income to Permanent Establishments", Volume II, p. R(13)-1 in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. OECD Publishing.

<sup>38</sup> La versió original va ser aprovada el 27 de juny de 1995, i des de llavors s'ha anat actualitzant.

<sup>39</sup> OCDE (2008). *Report on the attribution of profits to permanent establishments*. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf>

<sup>40</sup> OECD. (2010). *Report on the attribution of profits to permanent establishments*. <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

preparatòria o auxiliar.

Per tal de controlar l'elusió artificialiosa de l'estatus d'establiment permanent a través d'acords de comissió i estratègies, l'art. 12 MLI concreta una sèrie de requisits per poder determinar on s'ha de considerar que l'empresa té l'establiment permanent a tenir en compte a l'hora d'interpretar els apartats 5 i 6 de l'art. 5 del Conveni en tant que no s'ha formulat reserva sobre el dret a no aplicar l'art. 12 MLI. Quan una persona que operi en un Estat contractant (Andorra/Espanya) per compte d'una empresa (espanyola/andorrana) conclogui habitualment contractes o desenvolupi habitualment el paper principal en la conclusió de contractes rutinàriament celebrats sense modificació substancial per l'empresa, i aquests contractes es celebrin:

- en nom de l'empresa; o
- per la transmissió de la propietat, o del dret d'ús, d'un bé que posseeixi l'empresa o sobre el qual tingui un dret d'ús; o
- per la prestació de serveis per l'empresa,

es considerarà que aquesta empresa té un establiment permanent – o que l'agent constitueix un establiment permanent – en aquest territori (Andorra/Espanya) respecte de les activitats que el comissionista o agent realitzi per l'empresa (espanyola/andorrana), excepte si la realització d'aquestes activitats per l'empresa (espanyola/andorrana) a través d'un lloc fix de negocis situat en aquest Estat contractant (Andorra/Espanya) no hagués implicat que aquest lloc fix de negocis es considerés un establiment permanent en els termes definits pel Conveni. És a dir, sempre i quan es pugui considerar així d'acord amb l'art. 5 del Conveni.

En qualsevol cas, s'exclou l'agent independent que intervingui per l'empresa en el curs ordinari d'aquesta activitat, però no quan aquest estigui estretament vinculat a l'empresa per compte de la qual actua exclusivament o casi exclusivament en tant que deixaria d'existir tal independència<sup>41</sup>. Es requereix per tant l'habitualitat en les operacions i la dependència de l'agent a l'empresa en nom i per compte de la qual actua.

### **3.3. Guanys patrimonials**

Un altre aspecte important en relació amb la imposició de rendes del Capítol III del Conveni són els guanys de capital derivats de la transmissió d'elements patrimonials regulats al seu article 13, això és, els guanys patrimonials. Tant pel que fa a la imposició de guanys patrimonials com als impostos aplicables a aquests, la regulació fiscal varia considerablement

---

<sup>41</sup> La independència de l'agent es regula a l'art. 2 Llei 12/1992, del 27 de maig, sobre el contracte d'agència, en virtut del qual: "1. No es consideren agents els representants i viatjants de comerç dependents ni, en general, les persones que estiguin vinculades per una relació laboral, sigui comuna o especial, amb l'empresari pel compte del qual actuen.

2. Es presumeix que hi ha dependència quan qui es dediqui a promoure actes o operacions de comerç per compte d'altri, o a promoure'ls i concloure'ls per compte i en nom aliens, no pugui organitzar la seva activitat professional ni el temps dedicat a aquesta conforme als seus propis criteris."

d'un país a un altre. Així, en alguns països es consideren renda ordinària (a Espanya, tributen per IRPF en concepte de guanys patrimonials, tot i que s'integren en la base de l'estalvi, i no en la general, amb l'aplicació del corresponent tipus de l'estalvi d'acord amb la LIRPF) i en altres es sotmeten a un impost específic (és el cas d'Andorra amb l'Impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries regulat a la seva Llei 21/2006, del 14 de desembre).

Respecte aquestes qüestions l'art. 13 del Conveni no s'hi pronuncia, deixant en mans del dret intern de cada Estat contractant decidir sobre si gravar els guanys patrimonials i de quina manera. Això és important en la mesura en què no cal distingir entre guanys de capital (aplicant l'article específic) i beneficis empresarials (art. 7) en tant que correspon a les legislacions internes que perceben l'impost determinar si ha d'aplicar-se un impost específic o bé un impost sobre la renda ordinària. Tampoc es distingeix respecte l'origen; s'aplica a tots els guanys de capital, obtinguts a llarg termini i a curt termini (guanys especulatiu).

Entrant al detall, l'apartat 1 de l'art. 13 estableix que els guanys derivats de l'alienació de propietat immobiliària (inclosa la que forma part de l'actiu d'una empresa) poden sotmetre's a imposició en l'Estat on estigui situada, en la línia de l'art. 6 sobre les rendes immobiliàries. Només s'aplica als guanys que un resident espanyol o andorrà obtingui a l'hora d'alienar una propietat immobiliària situada a Andorra o Espanya respectivament, quedant exclosos els guanys derivats de l'alienació d'un bé immoble situat en l'Estat en què és resident el cedent en el sentit de l'art. 4 o en un tercer Estat (regulats a l'apartat 5 de l'art. 13).

El segon apartat en canvi es refereix als béns mobles que formen part de l'actiu d'un establiment permanent d'una empresa – sempre que la propietat “econòmica” del bé s'atribueixi a aquest establiment permanent<sup>42</sup> –, definits per exclusió de l'apartat anterior; això és, tots els béns diferents de la propietat immobiliària (per exemple, llicències d'ús). En aquest cas, s'aplica el mateix criteri aplicable als beneficis empresarials de l'art. 7, de manera que poden ser gravats en l'Estat en què estigui l'establiment permanent. *Mutatis mutandis*, s'aplica aquesta disposició quan s'alieni el conjunt de l'empresa, el propi establiment permanent, quedant sotmesos a imposició els guanys derivats de l'alienació de la propietat immobiliària en tant que part de l'actiu de l'establiment permanent. Pel que fa als guanys derivats de la restant propietat mobiliària únicament podran ser gravats en l'Estat de residència de qui aliena (apartat 5).

S'estableix una excepció a l'anterior en relació amb l'alienació de vaixells i aeronaus explotats en el trànsit internacional o dels béns mobles afectes a l'explotació d'aquests vaixells i aeronaus en la mesura en què seran gravables exclusivament en l'Estat contractant en què estigui situada la seu efectiva de l'empresa. Això s'ha d'entendre en concordança amb l'art. 8 del Model de Conveni de 2017 relatiu a la imposició dels beneficis procedents de la navegació marítima, per

---

<sup>42</sup> D'acord amb els principis desenvolupats en l'Informe del Comitè titulat “Atribució de beneficis als establiments permanents” (paràgrafs 72-79 de la Part I).

aigües interiors i aèria<sup>43</sup>. Aquesta excepció únicament és vàlida quan l'empresa que aliena els béns sigui qui explota les embarcacions, i per tant, no quedarien coberts els casos en què l'empresa propietària no exploti els vaixells i aeronaus ja que el propietari real estarien sotmesos a les regles de l'apartat segon o cinquè.

Els apartats 1 i 3 de l'art. 9 MLI sobre la distribució de la potestat tributària en els guanys de capital procedents de l'alienació d'accions o drets assimilables en entitats el valor dels quals provinguin principalment de béns immobles són aplicables en relació amb l'apartat 4 de l'art. 13 del Conveni. En aquest cas no s'ha formulat la reserva sobre el dret a no aplicar l'apartat 1 de l'art. 9 MLI al CDI (art. 9.7 MLI) de manera que es requereix una notificació (tant per part d'Espanya com d'Andorra) conforme la qual s'indiqui quin precepte del Conveni conté la disposició prevista en l'apartat 1 de l'art. 9 MLI, això és, l'apartat 4 de l'art. 13 del Conveni.

Això significa que els guanys obtinguts per un resident espanyol/andorrà de l'alienació d'accions o altres drets de participació (incloses accions i drets assimilables com drets en una *partnership* o un *trust*<sup>44</sup>) en una entitat poden sotmetre's a imposició a Andorra/Espanya (respectivament), sempre que el valor d'aquests béns mobles procedeixi en més d'un 50%, directa o indirectament<sup>45</sup>, i en qualsevol moment durant els 365 dies que precedeixen a l'alienació quan s'assoleixi el llindar, de béns immobles situats a Andorra/Espanya (art. 13.4 del Conveni en concordança amb l'art. 9.1 MLI). La única excepció s'imposa a les empreses cotitzades, no sent aplicable aquest precepte als guanys derivats de l'alienació d'accions d'una societat que cotitzi en un mercat de valors reconegut a Espanya i/o a Andorra.

En la mateixa línia es regulen les situacions dels apartats 5 i 6 de l'art. 13 del Conveni. En aquest sentit, els guanys derivats de l'alienació d'accions que representin una participació, directa o indirecta, d'almenys el 25% en el capital d'una societat resident a Espanya o Andorra, – en el sentit dels subapartats d) i e) de l'art. 3.1 del Conveni, això és, on tingui la seu de direcció efectiva –, podran sotmetre's a imposició en aquest darrer Estat. Per una altra banda, els guanys obtinguts de l'alienació d'accions o altres drets que atorguin directament o indirectament al propietari d'aquestes accions o drets el dret al gaudi de béns immobles situats a Espanya o a Andorra, podran sotmetre's a imposició en aquests darrer Estat.

Finalment, els guanys derivats de l'alienació de qualsevol altre bé diferent dels anteriors es

---

<sup>43</sup> “1. Els beneficis procedents de l'explotació de vaixells o aeronaus en trànsit internacional només es poden sotmetre a imposició a l'Estat contractant en què estigui situada la seu de direcció efectiva de l'empresa.

2. Els beneficis procedents de l'explotació d'embarcacions dedicades al transport per aigües interiors només es poden sotmetre a imposició a l'Estat contractant en què estigui situada la seu de direcció efectiva de l'empresa.

3. Si la seu de direcció efectiva d'una empresa de transport marítim o d'una empresa de transport per aigües interiors estigués a bord d'un vaixell o embarcació, es considerarà situada a l'Estat contractant on estigui el port base del vaixell o embarcació o, si no existís aquest port base, a l'Estat contractant del que sigui resident la persona que explota el vaixell o embarcació.

4. Les disposicions de l'apartat 1 són també aplicables als beneficis procedents de la participació en un consorci –pool–, en una empresa mixta o en una agència d'explotació internacional.”

<sup>44</sup> Tot i que no emeten accions, el valor dels interessos en aquestes entitats s'ha d'obtenir de manera similar, principalment de la propietat immobiliària.

<sup>45</sup> Notificació de l'elecció d'aplicar l'art. 9.4 MLI a tenor de l'apartat 8 del mateix precepte, ampliant l'abast de l'art. 13.4 del Conveni.

sotmetran a imposició exclusivament en l'Estat contractant en què resideixi qui alieni.

### 3.4. Dividends

S'entén per “dividends” les distribucions de beneficis efectuades als socis per les societats de capital (SA, SRL, etc.), les quals són subjectes de dret amb personalitat jurídica pròpia i diferent de la dels socis, de manera que els beneficis de la societat únicament poden gravar-se com renda del soci quan són distribuïts.

Qüestió diferent és la distribució de beneficis per societats de persones –*partnerships*–, en tant que de manera general no tenen la consideració de dividends en el sentit del Model de Conveni, excepte que estiguin subjectes en l'estat de la seva direcció efectiva a un règim fiscal anàleg al que s'aplica a les SA (com succeeix a Espanya). En aquests casos, els beneficis de les *partnerships*, societats mancades de personalitat jurídica, es consideren beneficis dels socis obtinguts en l'exercici de la seva activitat; per tant, són beneficis empresarials, de manera que els socis tributaran individualment per la seva participació en el capital i en els beneficis de la societat, segons estableixi la legislació interna competent en matèria tributària.<sup>46</sup>

D'acord amb els primers dos apartats de l'art. 10 del Conveni, els dividends<sup>47</sup> pagats per una societat resident d'un Estat contractant a un resident de l'altre Estat contractant poden sotmetre's a imposició en aquest darrer territori, que en cap moment s'ha d'entendre com una imposició exclusiva. Ara bé, sens perjudici de la imposició a la societat respecte dels beneficis amb càrrec a la qual es paguen els dividends, es reserva un cert poder tributari a l'Estat de la font (on resideix la societat que paga els dividends), però aquest impost exigít no podrà excedir del:

- a) 5% de l'import brut dels dividends si el beneficiari efectiu és una societat (excloses les *partnerships*) que posseeixi directament al menys el 10% del capital de la societat que paga els dividends. És el cas d'una societat filial que paga dividends a la societat matriu la qual posseeix una participació directa d'almenys el 10% del capital de la filial situada en l'altre Estat contractant; aquesta distribució de beneficis a la societat matriu estrangera per tant estarà sotmesa a l'Estat de la font a una tributació màxima del 5% de l'import brut dels dividends.

---

<sup>46</sup> Els Comentaris a l'article 10 relatiu a la imposició dels dividends del *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017* contemplen el tractament com dividends dels interessos de préstecs en la mesura en què el prestamista comparteixi els riscos incorreguts per l'empresa, és a dir, quan el reemborsament depèn en gran mesura de l'èxit de l'empresa; aquesta qüestió ha d'apreciar-se en cada cas particular, atenent, entre altres, a si el creditor participa en els beneficis de la societat, si el pagament dels interessos depèn dels beneficis de la societat, o si el reemborsament del préstec està subordinat al reemborsament dels deutes corresponents a altres creditors o al pagament de dividends. En qualsevol cas, s'ha d'estar a les precisions de la legislació interna.

<sup>47</sup> “El terme «dividends» en el sentit d'aquest article significa els rendiments de les accions, de les accions o els bons de gaudi, de les parts de mines, dels bons de fundador o altres drets que permetin participar en els beneficis, excepte els de crèdit, així com els rendiments d'altres participacions socials subjectes al mateix règim fiscal que els rendiments de les accions o participacions per la legislació de l'estat de residència de la societat que realitza la distribució.” (art. 10.3 del Conveni).

b) 15% de l'import brut dels dividends en la resta de casos.

Aquesta potestat limitada de l'Estat de la font implica que no està obligat a renunciar al seu dret a percebre un impost sobre uns dividends pel fet que hagin passat directament a mans d'un resident d'un territori amb el que ha subscrit un conveni. Tanmateix, la regulació sobre com l'Estat de residència haurà de tenir en compte l'impost efectivament pagat a l'Estat de la font es preveu a l'art. 21 del Conveni relatiu a l'eliminació de la doble imposició (desenvolupat en el Capítol 4)<sup>48</sup>. Per exemple, si una empresa andorrana abona dividends per import de 50.000€ bruts a la seva empresa matriu resident a Espanya (posseïdora del 10% del capital de l'empresa andorrana), Andorra no té l'obligació de renunciar a l'exacció d'aquest ingrés pel fet que la renda percebuda a Espanya tributi allà, però percebrà com a màxim 2.500€ en concepte d'impost (el 5%).

En qualsevol cas, tal i com expressen els Comentaris a l'article 10 del Model de Conveni, el concepte de "beneficiari efectiu" s'ha d'interpretar en el seu context i d'acord amb els objectius i intencions del Conveni, i no en el sentit més tècnic de la paraula. Això és important pel cas dels agents; contravindria la finalitat del Conveni que l'Estat de la font li concedís una exempció fiscal per l'obtenció de la renda pel mer fet de ser resident de l'altre Estat contractant (de residència) ja que en l'Estat de residència no se'l considera com el propietari de la renda i per tant, no tindria lloc la doble imposició.

En aquest sentit, l'informe del Comitè d'Assumptes Fiscals titulat "*Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*"<sup>49</sup> conclou que una societat instrumental (gràficament representada en l'Annex 6) no pot ser considerada normalment com una beneficiària efectiva si, tot i ser el propietari de fet a efectes pràctics, compta amb poders molt restringits que la converteixen, respecte a la renda en qüestió, en un mer fiduciari o administrador que actua per compte de les parts interessades. Les persones físiques tenen llibertat en la organització de la prestació de serveis professionals, ja sigui en nom propi o mitjançant una societat; ara bé, en funció de l'opció escollida, les conseqüències fiscals seran unes o altres.<sup>50</sup> Per aquest motiu, en cap cas aquesta llibertat pot utilitzar-se per reduir la càrrega fiscal de manera il·lícita, això és mitjançant la constitució d'empreses a través de les quals suposadament realitza l'activitat professional i així tributar en concepte d'IS enlloc d'IRPF, eludir retencions, etc. En paraules del TSJ de Madrid de 28 de gener de 2015 (rec. 1496/2012), sentència confirmada per la STS de 4 octubre de 2016 (rec. 2402/2015):

---

<sup>48</sup> En particular, es produeix doble imposició internacional en els dividends procedents de beneficis d'entitats establertes a l'estranger quan són gravats en l'estat de l'establiment permanent de la societat matriu en distribuir-se els beneficis obtinguts per la filial situada en un altre estat, on ja van ser sotmesos a gravamen en l'impost sobre societats; aquest impost que va suporten els beneficis a càrrec dels quals, posteriorment, es distribueixen dividends es denomina impost subjacent (*underlying tax credit*). Aquesta situació també es manifesta en l'àmbit intern donant lloc a la doble imposició econòmica interna amb la imposició dels beneficis en la societat i en els dividends percebuts per l'accionista.

<sup>49</sup> OECD. (2019). "Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies", Volume II, p. R(6)-1 in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. OECD Publishing.

<sup>50</sup> OECD. (2012). *The meaning of Beneficial owner: Revised discussion draft*. OECD Publishing. [https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=CTPA/CFA\(2012\)63&docLanguage=En](https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=CTPA/CFA(2012)63&docLanguage=En)



És cert que l'ordenament permet la prestació de serveis professionals a través de societats mercantils, però el que la norma no empara és que s'utilitzi una societat per facturar els serveis que realitza una persona física, sense intervenció d'aquesta societat instrumental, que és un simple mitjà per cobrar els serveis amb l'única finalitat de reduir la imposició directa del professional.

Tal i com s'expressa en els Comentaris a l'art. 10, l'apartat 4 no s'inspira en la "força d'atracció de l'establiment permanent" en virtut de la qual els dividendes pagats al beneficiari resident d'un Estat diferent de l'Estat del qual provenen han d'atribuir-se a l'establiment permanent situat a l'Estat de la font, i per tant, limitats a la seva imposició. Això s'ha d'entendre en el sentit de que l'Estat de la font no pot gravar els dividendes com beneficis de l'establiment permanent situat en l'Estat de la font, però propietat del beneficiari resident de l'altre Estat quan aquests dividendes són generats per participacions que formen part de l'actiu de l'establiment permanent o estan efectivament vinculats a l'establiment permanent. En conseqüència, l'Estat de la font queda alliberat d'aquestes limitacions en la mesura en què s'aplicaran les previsions relatives als beneficis empresarials (Apartat 3.2.2) en substitució de les regles precedents quan el beneficiari efectiu dels dividendes realitzi en l'Estat de residència de la societat pagadora (l'Estat de la font) una activitat econòmica a través d'un establiment permanent situat en ell i la participació que genera els dividendes està efectivament vinculada a aquest establiment permanent.

És evident que aquesta situació podria donar lloc a abusos mitjançant la transferència d'accions a establiments permanents creats *ad hoc* en països amb tractament preferent als dividendes, però en qualsevol cas la participació ha d'estar "efectivament vinculada" a l'establiment permanent de manera que no és suficient la mera comptabilització del capital. És necessari que la propietat econòmica de la participació estigui atribuïda a l'establiment permanent, això és que els beneficis atribuïbles siguin aquells que el propi establiment permanent hauria pogut obtenir si fos una empresa diferent i separada amb total independència de l'empresa a la qual pertany<sup>51</sup>.

Partint de la base de que cada Estat té la potestat tributària de gravar tant els dividendes pagats per una societat resident en el seu territori a un resident de l'altre Estat contractant com les distribucions de beneficis generats en aquestes efectuades per societats no residents, també pot gravar els beneficis obtinguts en l'Estat de la font per societats no residents segons ho permeti el Conveni (p.e. l'art. 7 del Conveni). Ara bé, els socis d'aquesta societat no resident no podran ser gravats en l'Estat de la font sempre que no hi siguin residents perquè en tal cas estaran sotmesos a la seva sobirania fiscal (en concordança amb l'aplicació de l'apartat 2 de l'art. 3 MLI en relació amb l'art. 21 del Conveni) o bé quan la participació que genera els dividendes està efectivament vinculada a un establiment permanent en l'Estat de la font.

En aquest sentit, l'apartat 5 de l'art. 10 exclou la imposició extraterritorial dels dividendes, és a dir, la subjecció a gravamen dels dividendes distribuïts per una societat no resident

---

<sup>51</sup> OCDE (2019). "Attribution of income to permanent establishments", Volume II, p. R(13)-1 in *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. OECD Publishing.

exclusivament per raó de l'origen dels beneficis socials afectes a la distribució dels dividends, sens perjudici de les retencions en la font sobre els dividends (p.e. si una empresa andorrana té un establiment permanent a Espanya i distribueix els seus beneficis generats a Espanya als seus socis, Espanya únicament podrà gravar l'abonament dels dividends si els beneficiaris efectius són residents espanyols).

Això no obstant, sens perjudici de l'aplicació del mètode d'imputació ordinària de l'art. 21 del Conveni per corregir la doble imposició en cas de retenció en la font sobre els dividends ja que aquest article es refereix exclusivament a la imposició de la societat, i no de l'accionista. En conseqüència, l'Estat de residència atorgarà un crèdit fiscal per l'impost retingut en la font sobre el dividend.

Al mateix temps, es pot generar una situació de doble imposició econòmica en la mesura en què es graven els beneficis a nivell de la societat (mitjançant l'impost sobre societats) i simultàniament dels dividends a nivell de l'accionista (mitjançant l'impost sobre la renda de les persones físiques). Aquesta doble tributació pel mateix concepte es regula en la legislació interna de cada Estat; a Espanya es preveu una deducció en la Llei de l'impost sobre societats (art. 32) en cas de percebre dividends pagats per una societat no resident sempre que el percentatge de participació en el capital sigui d'almenys el 5% i el període de tinència sigui d'1 any ininterromput.

Tanmateix, l'apartat 6 permet a l'Estat de la font exigir una imposició complementària màxima del 5% sobre les rendes transferides per un establiment permanent situat en ell a l'altre Estat contractant.

### **3.5. Mesures anti abús**

El MLI conté una previsió específica orientada a impedir la utilització abusiva dels Convenis en l'art. 7, apartat primer, de manera que els beneficis concedits en virtut del Conveni no s'atorgaran respecte d'un element de renda o de patrimoni quan sigui raonable concloure que l'acord o operació que directament o indirectament genera el dret a percebre aquest benefici té entre els objectius principals la seva obtenció, excepte quan la seva concessió sigui conforme amb l'objecte i propòsit del Conveni.

Aquesta previsió suposa la positivització de l'acció 6 del Projecte BEPS de 2015, segons la qual l'ús abusiu dels convenis, en particular la recerca del conveni més favorable (*treaty shopping*), constitueix una de les causes de la problemàtica BEPS; això és, quan els contribuents pretenen beneficiar-se indegudament dels convenis en detriment de la recaptació tributària. Per aquest motiu, els estats introdueixen clàusules anti abús en els convenis de doble imposició (Protocol I.3 del Conveni) amb un cert grau de flexibilitat respecte les accions i procediments

previstos al respecte.<sup>52</sup>

Per frenar aquestes estratègies de *treaty shopping* l'OCDE proposa tres recomanacions al respecte en els Informes Finals de 2015 del Projecte BEPS. Entre aquestes es troba el test del propòsit principal (*Principal Purpose Test*), mesura recollida en l'art. 7 MLI – escollida per Espanya i introduïda en tots els convenis de doble imposició afectats pel MLI, i per tant, al Conveni de doble imposició entre Espanya i Andorra –. Es tracta d'una clàusula anti abús genèrica basada com el seu nom indica en els propòsits principals de les operacions o transaccions d'acord amb la qual, si una de les finalitats consisteix en aprofitar-se dels beneficis del Conveni, “la seva concessió quedarà supeditada al reconeixement explícit de la conformitat d'aquests beneficis amb el tenor literal i l'esperit de les disposicions del conveni de doble imposició”; és a dir, no s'atorgaran els beneficis en aquestes condicions excepte quan la seva concessió sigui conforme amb l'objecte i el propòsit del conveni de doble imposició.

A tenor de l'art. 7.15.b) del MLI, Espanya es reserva el dret a no aplicar l'art. 7.1 al Conveni en tant que el Protocol I.3 ja impedeix la obtenció dels beneficis que es desprendrien del Conveni quan el propòsit principal, o un dels propòsits principals d'un acord o operació, o de les persones relacionades amb un acord o operació, fos el d'obtenir tals beneficis.

En tant que Estats contractants, Andorra i Espanya tenen dret a beneficiar-se del Conveni (Protocol I). En aquest context, són imperativament aplicables totes les normes i procediments de dret intern sobre abusos de la norma, inclosos els convenis de doble imposició, i en cap cas s'impedirà l'aplicació de les normes internes relatives a la transparència fiscal internacional “*Controlled Foreign Company rules (CFC)*”.

Les normes de transparència fiscal internacional (les “TFI”, també conegudes com les “CFC”) tenen la seva raó de ser per l'existència del risc de que els contribuents que ostenten una participació de control en una filial estrangera erosionin la base imposable del seu país de residència, i inclús d'altres països mitjançant el trasllat de beneficis a la societat estrangera controlada (la “SEC”). Les primeres normes CFC tenen el seu origen el 1962, i amb el temps les jurisdiccions han anat introduint-les en les seves legislacions internes; en particular, el Projecte BEPS fa una sèrie de recomanacions sobre el seu desenvolupament normatiu en l'Acció 3 orientades a garantir la imposició de determinades categories d'ingressos de les empreses multinacionals en la jurisdicció de l'empresa matriu amb l'objectiu últim d'evitar situacions de reduïda o nul·la tributació a través d'estructures extraterritorials. Per aquest motiu, l'efecte principal de les normes CFC és la reducció de l'incentiu de traslladar els beneficis a jurisdiccions de baixa tributació.<sup>53</sup>

---

<sup>52</sup> OCDE. (2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015*. Ediciones OCDE. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

<sup>53</sup> OECD. (2015). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*, (p. 9). OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>

Les recomanacions presentades per “l’Informe final 2015 sobre el disseny de normes de transparència fiscal internacional eficaces” (en endavant, “l’Informe”) no pretenen constituir estàndards mínims, sinó que es conceben com “pilars fonamentals” pel disseny efectiu de normes per les jurisdiccions amb voluntat d’adoptar-les, que són els següents:

- 1) Definició d’una SEC: Per ser qualificada com una SEC, això és una societat estrangera controlada, directament o indirectament, per accionistes residents en l’Estat de residència de la matriu, l’Informe formula recomanacions per tal de determinar quin és el nivell d’influència suficient per part dels accionistes sobre la societat (p.e. drets de vot o valor de les accions).
- 2) Llindars mínims i exempcions: La recomanació de l’Informe és que les normes TFI només siguin aplicables a les SEC que estiguin subjectes a tipus impositius significativament inferiors als aplicables en l’Estat de residència de la matriu.
- 3) Definició de renda: Es recomana que les normes TFI recullin una definició de renda subjecta a partir de diferents mètodes ja que hi ha països que entenen per renda únicament determinades categories d’ingressos (p.e. a ingressos passius com dividends o interessos).
- 4) Càlcul de la renda: A l’hora de calcular la renda atribuïble als accionistes, l’Informe recomana que les normes TFI parteixin de la base de la normativa interna de l’Estat de residència de la matriu. A més, aconsella que les pèrdues de la SEC només puguin compensar resultats positius d’exercicis posteriors de la pròpia SEC o d’altres SEC residents en el mateix territori.
- 5) Atribució de la renda: De manera general es recomana que el llindar d’atribució de la renda es vinculi al de control, de manera que l’import de la renda atribuïble s’hauria de calcular, en la mesura en què sigui possible, segons la proporció de participació o influència.
- 6) Prevenció i eliminació de doble imposició: Per tal d’evitar problemes de política fiscal, l’Informe aconsella als estats l’adopció de mesures tant per prevenir com per corregir la doble imposició que pugui derivar-se de l’aplicació de les TFI.

A Espanya la incorporació de TFI en la normativa interna es veu clarament en el Capítol X, Títol VII de la LIS, dedicat expressament a la transparència fiscal internacional considerat un règim especial condicionat al compliment de dos requisits: (I) l’import efectivament pagat per l’entitat no resident en territori espanyol, per raó de gravamen de naturalesa idèntica o anàloga a l’impost sobre societats, sigui inferior al 75% del que hauria correspost d’acord amb les normes de l’IS, i (II) que la persona física o jurídica resident a Espanya tingui una participació superior o igual al 50% en el capital social, els fons propis, els resultats o els drets de vot de l’entitat no resident a Espanya (art. 100 LIS).

De la mateixa manera, els beneficis del Conveni només s’atorgaran als beneficiaris efectius de les rendes procedents de l’altre Estat contractant, especialment en el sentit de l’Apartat 3.4 en

quant a la transferència d'accions a establiments permanents creats *ad hoc* en països amb tractament preferent als dividendes (Protocol I.4).

El Protocol I introdueix també un matís respecte aquelles disposicions en què s'atorgui amb exclusivitat la imposició d'una renda per part d'un Estat contractant, permetent que sigui gravada en l'altre Estat contractant quan aquest element de renda no estigui subjecte a imposició en el primer Estat (Protocol I.5). Es dedueix doncs que l'atribució exclusiva de la potestat tributària no impedeix a l'altra autoritat tributària irrogar-se d'aquesta facultat d'exacció quan la primera no consideri gravable l'element de renda en qüestió d'acord amb la seva normativa interna. D'aquesta manera, s'evita la possible doble imposició mitjançant consultes entre les autoritats competents (p.e. a través de l'intercanvi d'informació regulat en l'art. 24 del Conveni).

D'altra banda, el Protocol I.6 introdueix una limitació en els avantatges fiscals gaudits per una determinada renda d'acord amb el Conveni. És a dir, quan en aplicació del Conveni una renda es beneficia d'un avantatge fiscal en un Estat contractant i conforme a la normativa interna de l'altre Estat contractant una persona se sotmet a imposició sobre una fracció de tal renda i no sobre la totalitat, l'avantatge fiscal acordada pel primer Estat no s'aplicarà en la part de la renda que no se sotmeti a imposició ja que en cas contrari s'estaria diluint la tributació deguda.

### **3.6. Procediment amistós**

Una de les aportacions més importants del MLI és la referida a l'arbitratge (arts. 16 i 18 a 26), que parteix de la base de l'art. 25 del Model de Conveni. El Conveni sotmet els procediments amistosos no resolts a un arbitratge obligatori en els termes del MLI, que en cap cas desplaçarà totalment el procediment contenciós ordinari, per exemple, quan existeixin pronunciaments administratius o jurisdiccionals abans de la decisió arbitral, la qual es caracteritza per ser vinculant.

En el desenvolupament del procediment podem distingir dues fases: una primera que s'inicia amb la reclamació del contribuent, situant-se doncs en el pla de les reclamacions entre l'autoritat competent de l'Estat de residència, o nacionalitat en el seu cas; i una segona fase que s'inicia amb els contactes entre l'autoritat competent enfront de la qual s'ha dirigit el contribuent i la de l'altre estat, situant-se el procediment amistós en el pla de les relacions entre els estats. En aquest punt se suscita la qüestió sobre si s'ha de considerar que el procediment constitueix un *pactum contrahendo*, i per tant una mera obligació de negociar, però no d'assolir un acord (com es deriva de la interpretació de l'apartat 2 de l'art. 23 del Conveni), o bé que té naturalesa de procediment jurisdiccional de manera que exigeix la resolució del litigi.

Quan una persona consideri que les mesures adoptades per Espanya i/o Andorra impliquin o puguin implicar una imposició no conforme amb les disposicions del Conveni podrà, sense perjudici dels recursos jurisdiccionals ordinaris, sotmetre el cas a l'autoritat competent de

l'Estat contractant del que sigui resident o del que sigui nacional en cas que la persona no sigui resident d'un o de cap dels Estats contractants conforme a l'art. 1 del Conveni i hagi estat objecte de mesures discriminatòries a la vista de l'art. 22.1 del Conveni<sup>54</sup> (primera frase de l'art. 23.1 del Conveni) – seria el cas d'una persona amb nacionalitat espanyola/andorrana, però resident d'Andorra/Espanya respectivament o d'un tercer estat, que es trobi sotmesa en aquests darrer territori a un tractament fiscal discriminatori d'acord amb l'art. 22.1 del Conveni –. El cas haurà de plantejar-se dintre dels tres anys següents a la primera notificació de la mesura que impliqui una imposició no conforme amb el Conveni (segona frase de l'art. 23.1 del Conveni, d'acord amb l'art. 16.6.b).ii) MLI en concordança amb la segona frase de l'apartat primer del mateix article).

Si l'autoritat competent considera que la imposició impugnada és imputable en tot o en part a mesures adoptades per l'estat de residència del contribuent, haurà de satisfer la seva reclamació mitjançant els ajustos o desgravacions pertinents. És a dir, la resolució no requerirà d'un procediment amistós. Pel contrari, si l'autoritat competent no troba una solució satisfactòria per sí mateixa, i troba fonamentada la reclamació, intentarà resoldre la qüestió mitjançant un acord amistós amb l'autoritat competent de l'altre Estat contractant amb l'objectiu d'evitar una imposició que no s'ajusti al Conveni (art. 23.2 del Conveni).

A tenor de l'art. 16.5.a) del MLI, Espanya es reserva el dret a no aplicar la primera frase de l'art. 16.1 MLI<sup>55</sup> als convenis de doble imposició (diferents d'aquells que permetin a una persona presentar el cas a l'autoritat competent de qualsevol dels Estats contractants, i per tant, el Conveni de doble imposició entre Espanya i Andorra) al·legant que la seva intenció és complir l'estàndard mínim per la millora de la resolució de controvèrsies conforme al Paquet BEPS de l'OCDE i el G-20, garantint que emparant-se al Conveni quan una persona consideri que les accions adoptades per Espanya i/o Andorra impliquen o poden implicar per ella una imposició no ajustada a les disposicions del Conveni, podrà, amb independència dels recursos previstos pel dret intern, sotmetre el seu cas a l'autoritat competent de la jurisdicció contractant de la que sigui resident o de la que sigui nacional quan el cas es vegi afectat per una discriminació per raó de nacionalitat (art. 22.1 del Conveni). Llavors, l'autoritat competent d'aquest Estat contractant instituirà un procés bilateral de notificació o de consulta amb l'autoritat competent de l'altre Estat contractant pels casos en què l'autoritat enfront de la qual es va presentar la sol·licitud de procediment amistós no consideri justificada l'objecció plantejada pel contribuent.

---

<sup>54</sup> “1. Els nacionals d'un Estat contractant no estaran sotmesos a l'altre Estat contractant a cap impost ni obligació relativa a aquest que no s'exigeixin o que siguin més costosos que aquells a què estiguin o puguin estar sotmesos els nacionals d'aquest altre Estat que estiguin en les mateixes condicions, en particular pel que fa a la residència. No obstant el que disposa l'article 1, aquesta disposició s'aplica també a les persones que no siguin residents d'un o cap dels estats contractants.”

<sup>55</sup> “1. Quan una persona consideri que les mesures adoptades per una o per ambdues jurisdiccions contractants impliquen o poden implicar per a ella una imposició que no estigui conforme amb les disposicions del Conveni fiscal comprès, independentment dels recursos previstos pel dret intern d'aquestes jurisdiccions contractants, podrà sotmetre el seu cas a l'autoritat competent de qualsevol de les jurisdiccions contractants.”

Aquest dret del contribuent no està limitat per la via dels recursos interns; així, en el cas en què un contribuent hagi presentat demanda d'acord amb el dret intern, l'autoritat competent de l'estat de residència, o nacionalitat en el seu cas, haurà de determinar la pertinència de la reclamació per iniciar el procediment amistós sense esperar a la decisió judicial definitiva. Inclús quan un tribunal intern hagi resolt definitivament la petició, el contribuent pot prosseguir amb la reclamació en el marc del procediment amistós. En aquest sentit, es poden donar divergències entre la decisió judicial i l'acord amistós i per aquest motiu, l'acord amistós es subordina a l'acceptació de l'acord i al desistiment de la reclamació davant dels tribunals en relació amb els punts resols en el procediment amistós per part del contribuent.

D'aquesta manera, s'ofereix la possibilitat d'utilitzar en una segona fase un procediment amistós – iniciat a instància del contribuent – en la mesura en què tendeix a solucionar el litigi de manera concertada, és a dir, per acord entre les autoritats competents. Constitueix un procediment extraordinari respecte al dret intern que només opera en els casos previstos per l'art. 23.1 del Conveni; això és, en els supòsits en què s'hagi aplicat o es vagi a aplicar un gravamen en contra de les disposicions del Conveni, especialment quan la mesura adoptada impliqui una doble imposició (per exemple, en relació amb l'atribució de beneficis a un establiment permanent de l'art. 7 del Conveni).

El mateix procediment regirà en cas de dubtes sobre la interpretació o aplicació del Conveni i d'altra banda, faculta a les autoritats competents per posar-se d'acord en els casos no previstos en el Conveni per evitar la doble imposició. Aquesta disposició permet doncs resoldre aquestes dificultats completant o precisant el sentit d'un terme definit de manera incompleta o ambigua en el Conveni i aquelles que puguin derivar d'un nou règim impositiu establert en la legislació interna andorrana o espanyola sense alterar la substància del Conveni. Els acords amistosos que resultin d'aquestes dificultats vincularan a les Administracions sempre i quan les autoritats competents no acordin modificar l'acord amistós. Igualment s'atribueix a les autoritats competents la facultat d'evitar la doble imposició en els casos no previstos pel Conveni. Seria el supòsit en què un resident d'un tercer Estat té un establiment permanent a Espanya i a Andorra; a part de perseguir l'eliminació efectiva de la potencial doble imposició, les consultes entre Espanya i Andorra permetrien buscar criteris més uniformes en matèries com l'atribució de beneficis existint sucursals.

En qualsevol cas, el fet que l'impost es gravi en virtut d'una clàusula antielusió, com a conseqüència d'un ús indegut de les disposicions del Conveni, no constitueix per si mateix una raó per denegar l'accés al procediment amistós, excepte en casos d'infraccions greus contra la legislació nacional. Paral·lelament, una autoritat competent podria decidir unilateralment no permetre l'inici del procediment amistós en base a un impediment previst per la legislació interna quan de la situació s'evidenciï la impossibilitat de resoldre la imposició no conforme a favor del contribuent; tanmateix, hauria de comunicar a l'altra autoritat competent el fonament jurídic de la decisió.

El contribuent pot presentar la reclamació en el moment en què consideri probable – “impliqui o pugui implicar” – que la imposició no serà conforme amb el Conveni a l'autoritat competent de l'Estat del que sigui resident o nacional per aplicació de l'art. 22.1, hagi o no esgotat les vies dels recursos del dret intern. Ara bé, la determinació del còmput del termini de tres anys a comptar des del dia de la “primera notificació de la mesura que impliqui una imposició no conforme amb el Conveni” ha d'interpretar-se de la manera més favorable per al contribuent. En aquest sentit, començarà a computar a partir del propi acte de notificació d'imposició deguda materialitzada per qualsevol document i mitjà d'exacció de l'impost.

Pel que fa a les modalitats pràctiques d'aquest procediment, el Conveni autoritza a les autoritats competents per comunicar-se directament entre elles sense passar per la via diplomàtica a fi d'assolir l'acord, inclús si ho consideren pertinent, per reunir-se personalment duent a terme un intercanvi verbal d'opinions en el si d'una comissió integrada pels representants de les autoritats competents andorranes i espanyoles i creada especialment a tal efecte. Pot succeir que l'autoritat competent consideri que la imposició impugnada és imputable a mesures adoptades en la seva jurisdicció i procedeixi als ajustos o desgravacions pertinents, resolent la situació sense haver de recórrer al procediment amistós. No obstant, quan sigui conseqüència d'una mesura adoptada per l'altre Estat, tindrà l'obligació de promoure el procediment amistós.

L'opció respecte l'aplicació de la Part VI del MLI sobre arbitratge, a tenor de l'art. 18 MLI, comporta “la gran modificació” del Conveni en el seu art. 23 en la mesura en què estén el procediment amistós a l'arbitratge, fent aplicables addicionalment vuit articles del MLI<sup>56</sup>, no considerats en el Conveni de 2015, amb les respectives reserves (d'acord amb les previsions de l'art. 28 MLI) i notificacions.

### *3.6.1. Arbitratge obligatori vinculant*

En primer lloc, es preveu un mecanisme que permet al contribuent sol·licitar la remissió a arbitratge de les qüestions no resoltes que hagin impedit a les autoritats competents assolir un acord amistós en el termini de dos anys per evitar una imposició no ajustada al Conveni generada per l'adopció de determinades accions per part d'Espanya i/o d'Andorra (apartat 1 de l'art. 19 MLI). A tals efectes, es considera que la imposició no ajustada és conseqüència de les mesures adoptades per Espanya i/o Andorra des del moment en què el contribuent és notificat formalment sobre la seva subjecció al gravamen, ja sigui en el moment del pagament de l'impost o en el de l'emissió d'una liquidació.

S'imposa l'arbitratge obligatori vinculant quan, d'acord amb l'art. 23.1 del Conveni i sempre que la persona que al·lega la imposició no ajustada al Conveni així ho sol·liciti per escrit, les autoritats no puguin posar-se d'acord per resoldre la controvèrsia en el termini de dos anys, a

---

<sup>56</sup> Són aplicables els apartats 1 a 10 i 12 de l'art. 19, els arts. 20 a 22, els apartats 2 i 5 de l'art. 23, l'apartat 2 de l'art. 24, l'art. 25, els apartats 2 i 3 de l'art. 26.



comptar des del moment establert pel Conveni en els apartats 8 i 9 de l'art. 19 MLI en funció de si es requereix informació addicional per l'estudi del cas o no, a menys que aquestes hagin acordat un termini diferent. No es tracta d'un recurs alternatiu ni addicional en tant que no opera quan les autoritats competents assoleixin un acord sense qüestions irresoltes que puguin remetre's a arbitratge, encara que el contribuent no estigui d'acord amb la solució que ofereixi l'acord; constitueix una extensió del procediment amistós en la mesura en què permet remetre a arbitratge aquells casos sobre els quals les autoritats competents no puguin assolir un acord resolutiu. Per tant, cap autoritat competent podrà decidir unilateralment o de comú acord amb l'altra autoritat que s'ha conclòs un cas i impedir a l'interessat recórrer a l'arbitratge en relació amb els aspectes no resolts en tant que no permetin acordar que no ha existit imposició contrària al Conveni.

L'autoritat competent podrà suspendre el procediment amistós en casos de litispendència – *“por hallarse pendiente ante un órgano jurisdiccional u órgano administrativo un caso relacionado con una o más de las cuestiones del procedimiento”* – interrompent el termini per sotmetre a arbitratge (2 anys) fins que es dicti sentència o resolució ferma, o bé fins que el cas quedi en suspens o es retiri. Igualment, quedarà interromput quan el contribuent i l'autoritat competent acordin suspendre el procediment amistós fins l'aixecament de la suspensió.

La decisió arbitral es portarà a efecte mitjançant l'acord amistós sobre el cas al que es refereix l'apartat 1 de l'art. 19 MLI i serà definitiva. D'altra banda, la decisió arbitral serà vinculant per Andorra i Espanya excepte:

- Si una persona directament afectada pel cas no accepta l'acord mutu que porta a la pràctica la decisió arbitral. S'entén que no l'accepta quan en el termini de 60 dies des de la data de remissió de la notificació de l'acord mutu, no desisteixi dels procediments instats en relació amb les qüestions resoltes mitjançant l'acord mutu o finalitzi per qualsevol altre mitjà amb els procediments pendents amb l'acord mutu assolit.
- Si els tribunals espanyols o andorrans consideren nul·la la decisió arbitral mitjançant sentència ferma. La sol·licitud de remissió a arbitratge efectuada conforme l'apartat 1 de l'art. 19 MLI es considerarà no efectuada i el procediment arbitral com no celebrat, excepte als efectes de confidencialitat (art. 21 MLI) i de costes del procediment (art. 25 MLI). En aquest cas, es podrà presentar una nova sol·licitud de remissió a arbitratge sempre que les autoritats competents no acordin el contrari.
- Si una persona directament afectada pel cas continua instant procediments en relació amb els assumptes resolts mitjançant l'acord amistós que implementa la decisió arbitral.

L'autoritat competent que, per raó de residència o nacionalitat en el seu cas, va rebre la sol·licitud d'inici del procediment amistós haurà de notificar dintre dels 2 mesos següents la seva recepció a la persona que va plantejar el cas i a l'autoritat competent de l'altre Estat contractant a qui li adjuntarà còpia (art. 19.5.b) MLI). A més, en els 3 mesos següents a la recepció de la sol·licitud d'inici del procediment amistós o de la seva còpia, es notificarà a la

persona que ha plantejat el cas i a l'altra autoritat competent que ha rebut la informació necessària per iniciar el seu estudi – els denominats “termes de referència” pel Model de Conveni –, o bé requerirà a dita persona informació addicional a aquests efectes (art. 19.6.a) MLI).

Si cap autoritat competent requereix informació addicional, el *dies a quo* dels 2 anys per fer remissió a arbitratge serà la primera entre les següents (art. 19.8 MLI):

- La data en què ambdues autoritats competents han notificat a la persona que va plantejar el cas que han rebut la informació necessària conforme l'art. 19.6.a) MLI.
- La data en què conclou el termini de 3 mesos des de la notificació a l'autoritat competent de l'altre Estat contractant conforme l'art. 19.5.b) MLI. Això és, quan conclou el termini que disposa l'autoritat competent, per raó de residència o de nacionalitat en el seu cas, per a notificar la sol·licitud a l'autoritat competent de l'altre Estat contractant on el contribuent ha patit un dany com a conseqüència d'una imposició no ajustada al Conveni.

Si alguna autoritat requereix informació addicional per iniciar l'estudi del cas, en els 3 mesos següents a la seva recepció l'autoritat sol·licitant notificarà a la persona requerida i a l'altra autoritat competent que ha rebut la informació sol·licitada (art. 19.7.a) MLI) o bé que segueix faltant-ne alguna part (art. 19.7.b) MLI). En aquest cas, es podrà remetre a arbitratge en els 2 anys posteriors a la primera entre les següents dates (art. 19.9 MLI):

- La última data en què les autoritats competents que van requerir dita informació han notificat a la persona que va plantejar el cas i a l'altra autoritat competent la seva recepció l'art. 19.7.a) MLI.
- La data en què conclou el termini de 3 mesos des que ambdues autoritats competents han rebut la informació sol·licitada per qualsevol d'elles de la persona que va presentar el cas.

Si qualsevol de les autoritats competents remet notificació per insuficiència d'informació conforme l'art. 19.7.b) MLI, es considerarà com una sol·licitud inicial de requeriment d'informació addicional.

Amb tot és evident que aquest sistema no desplaça completament el procediment contenciós ordinari. A tenor de l'art. 19.12 MLI, es va formular reserva sobre el dret a excloure de l'arbitratge tota qüestió sobre la que un òrgan jurisdiccional o administratiu andorrà o espanyol ja s'ha pronunciat prèviament, o sobre la que s'hagi pronunciat amb posterioritat a la sol·licitud d'arbitratge i abans de la decisió arbitral, evitant possibles conflictes de resolucions.

A col·lació de l'anterior, els apartats 2 i 3 de l'art. 26 MLI, aplicables al Conveni, regulen la compatibilitat amb altres instruments internacionals que comporten excepcions a la remissió a arbitratge sobre qüestions no resoltes en el context d'un procediment amistós. D'una banda, les qüestions no resoltes que derivin d'un procediment amistós no es remetran a arbitratge, amb

independència de que poguessin entrar dins de l'àmbit de la Part VI MLI, quan una comissió arbitral o organisme similar s'hagi constituït anteriorment respecte del mateix procediment amistós en aplicació d'un conveni que imposi l'obligació de remetre a arbitratge vinculant qualsevol qüestió no resolta derivada d'un procediment amistós. D'altra banda, s'hauran de respectar les obligacions relacionades amb l'arbitratge que resultin de convenis dels que Andorra o Espanya siguin o vagin a ser-ne parts.

És important que es permeti l'accés sense restriccions a la informació necessària per resoldre les qüestions remeses a arbitratge, però alhora, tota la informació rebuda pels membres de la comissió arbitral i els candidats a àrbitres (només en la mesura necessària per complir els requisits de nomenament) en matèria d'intercanvi d'informació i assistència administrativa estarà protegida per la confidencialitat del procediment arbitral (art. 21 MLI). Per això amb anterioritat a la seva intervenció en el procediment arbitral, els membres de la comissió arbitral i el seu personal hauran d'acceptar per escrit que tractaran tota la informació relacionada amb el procediment conforme les obligacions sobre confidencialitat i no divulgació d'acord amb el Conveni i la legislació aplicable a Andorra i Espanya.

Tant el procediment amistós com l'arbitral conclouran si en qualsevol moment posterior a la sol·licitud d'arbitratge i abans que la comissió arbitral hagi emès la seva decisió a les autoritats competents espanyoles i andorranes, aquestes assoleixen un acord mutu per resoldre el cas o bé la persona que va presentar el cas retira la seva sol·licitud d'inici de l'arbitratge o del procediment amistós (art. 22 MLI). Inclús serà causa de terminació l'incompliment per part de la persona que ha presentat el cas o els seus assessors del seu compromís respecte la confidencialitat en el procediment; el deure de confidencialitat que regeix sobre la comissió arbitral i els candidats també és aplicable a les persones que presentin el cas i als seus assessors, que de la mateixa manera hauran d'acceptar per escrit que no revelaran la informació que rebin de les autoritats competents o la comissió arbitral durant el procediment arbitral (art. 23.5 MLI).

El procediment arbitral es regula en l'art. 23 MLI (apartats 2 i 5), sens perjudici del que estableixin les autoritats competents. Un cop remès un cas a arbitratge, les autoritats competents andorranes i espanyoles hauran de facilitar als membres de la comissió arbitral tota la informació necessària per a l'adopció de la seva decisió. La comissió arbitral decidirà conforme a les disposicions aplicables del Conveni, i en subjecció a aquestes, conforme a les de la normativa interna; i a més, qualsevol altra font que les autoritats competents espanyoles i andorranes puguin designar expressament de mutu acord. La decisió arbitral s'adoptarà per majoria simple dels membres de la comissió arbitral i es remetrà a les autoritats competents, per escrit; inclourà les fonts del Dret sobre les que es fonamental, així com la motivació que va conduir a la seva determinació.

A tenor de l'art. 24.1 MLI, s'opta per aplicar l'apartat segon d'aquest article de manera que, no obstant l'establert a l'art. 19.4 MLI sobre el caràcter de la decisió arbitral, una decisió arbitral adoptada conforme a la Part VI del MLI no serà vinculant per Espanya i Andorra i no s'aplicarà

si les autoritats competents andorranes i espanyoles acorden una solució diferent per les qüestions que segueixin sense resoldre en el termini de 3 mesos des de la data en què se'ls va entregar la decisió arbitral.

El procediment arbitral és una extensió del procediment amistós en la mesura en què té cabuda respecte les qüestions no resoltes en virtut d'aquest, amb la qual cosa no resultaria adequat que les despeses derivades del procediment fossin a càrrec del contribuent, consegüentment, en termes generals són responsabilitat de les administracions espanyoles i andorranes. Les despeses relatives als honoraris i als membres de les comissions arbitral en virtut del procediment arbitral (de desplaçament, telecomunicacions i administratives) s'imputaran segons el que determinin les autoritats competents de mutu acord i en el seu defecte Andorra i Espanya suportarà les seves pròpies despeses i les corresponents al membre de la comissió arbitral que hagi designat. Ara bé, Andorra i Espanya es faran càrrec a parts d'iguals d'aquelles despeses relatives al President i altres associades al desenvolupament del procediment arbitral (per exemple, de traducció i enregistrament).

Les possibles reserves que es poden formular venen determinades per l'art. 28 MLI. Mentre que l'apartat 1 estableix una llista tancada (numerus clausus), el segon apartat permet formular reserves en relació amb la Part VI sobre l'arbitratge, que es d'aplicació optativa pels Estats contractants (art. 18 MLI). A tenor del subapartat a) de l'apartat 2, Espanya es reserva el dret a excloure de l'àmbit d'aplicació de la Part VI:

- Casos que comportin l'aplicació de normes anti abús (arts. 15 i 16 LGT, en conflictes en aplicació de la norma tributària quan s'eviti totalment o parcialment la realització del fet imposable o es minori la base o el deute tributaria i supòsits de simulació, respectivament).
- Casos en què es derivi una sanció per frau fiscal, incompliment dolós o negligència greu d'un procediment judicial o administratiu instat contra una persona directament afectada pel cas (arts. 305 i 305 bis del Codi penal sobre frau a la Hisenda Pública; arts. 191-193 en concurrència amb els criteris de l'art. 184 LGT; art. 18.13.2º de la LIS en concurrència amb l'art. 184 LGT), excepte quan la presentació de la documentació incompleta no dificulti greument la determinació del valor de mercat dels preus de transferència.
- Casos de preus de transferència que continguin elements de renda o patrimoni que no estiguin subjectes a impostos a Espanya o Andorra, per no formar part de la base imposable o per estar exempts o se'ls apliqui un tipus impositiu zero establert únicament en virtut de la legislació interna tributària específica per aquest element de la renda o del patrimoni d'aquest Estat contractant.
- Casos en què es pugui optar a l'arbitratge d'acord amb les previsions del Conveni sobre l'eliminació de la doble imposició en relació amb la rectificació de beneficis entre empreses associades.
- Casos en què les autoritats competents espanyoles i andorranes convinguin que la resolució dels quals no serà adequada mitjançant arbitratge. L'acord haurà d'assolir-se abans de la

data en què, en un altre cas, s'hauria iniciat el procediment arbitral i se li notificarà a la persona que presenti el cas.

És de tal rellevància la Part VI del MLI que la seva data d'efecte es regula de manera diferenciada a la resta de parts del MLI. A tenor de l'art. 36.2 MLI, Espanya es reserva el dret a aplicar aquesta part sobre arbitratge als casos presentats a l'autoritat competent d'un Estat contractant abans de l'última de les dates en què el MLI entri en vigor per a cada un dels Estats contractants del conveni de doble imposició en qüestió (és a dir, el Conveni) únicament en la mesura en què les autoritats competents d'ambdós territoris estiguin d'acord amb que s'aplicarà a aquests casos concrets (això és, Andorra i Espanya).

### **3.7. Intercanvi d'informació**

L'art. 24 del Conveni constitueix un dels fonaments principals de l'existència del tractat en la mesura en què estableix el deure d'Andorra i d'Espanya d'intercanviar-se recíprocament la informació previsiblement rellevant<sup>57</sup> per aplicar el Conveni i la legislació tributària interna, sempre que no sigui contrària al Conveni. Es preservarà el secret de la informació comunicada a les persones o autoritats competents i únicament podrà ser utilitzada per la gestió i supervisió en la recaptació dels impostos corresponents, per la seva aplicació efectiva o persecució en cas d'incompliment, així com per altres finalitats autoritzades pels Estats contractants.

En cap cas aquest deure s'ha d'entendre com l'obligació d'adoptar mesures administratives contràries a la legislació o pràctica administrativa internes ni de subministrar informació que no es pugui obtenir d'acord amb la legislació o pràctica administrativa internes o bé que reveli un secret empresarial, industrial, comercial o professional o atempti contra l'ordre públic.

El mer requeriment d'aquesta informació no està subjecte a la condició de necessitat per part de l'Estat sol·licitant, de manera que els límits anteriors no es podran interpretar com a base per denegar l'intercanvi d'informació exclusivament per l'absència d'interès nacional. De la mateixa manera, no serà motiu de denegació el fet que dita informació es trobi en poder d'institucions financeres o de qualsevol persona que actuï en qualitat representativa o fiduciària ni perquè estigui relacionada amb drets de propietat en una persona.

El règim d'intercanvi d'informació amb prèvia sol·licitud regirà per les previsions del Conveni, sens perjudici de l'aplicació de l'Acord entre el Principat d'Andorra i Espanya per a l'intercanvi d'informació en matèria fiscal firmat el 14 de gener de 2010 a partir de l'1 de gener de 2016. Les sol·licituds d'informació realitzades d'acord amb el Conveni i les pendents de contestació a 1 de gener de 2016 seran tramitades conforme al Conveni atenent a les directrius incloses en

---

<sup>57</sup> D'acord amb el Protocol VII, numeral (vi), aquest criteri té com a finalitat establir un intercanvi d'informació en matèria tributària tan ampli com sigui possible i aclarir que els Estats no tenen llibertat per emprendre recerques indefinides de proves ("fishing expeditions"), ni per a sol·licitar informació de dubtosa rellevància respecte la situació fiscal d'un determinat contribuent. Per aquest motiu, llista la informació mínima indispensable a incloure en les sol·licituds d'informació.

el Protocol VII, les quals matisen l'abast de l'art. 24; entre altres:

- La sol·licitud d'informació només és possible quan s'hagin esgotat totes les fonts habituals d'informació de l'Estat sol·licitant d'acord amb el respectiu procediment tributari intern;
- La legislació interna no pot obstaculitzar indegudament l'intercanvi efectiu d'informació;
- Declaració de competència de les autoritats pertinents per a l'obtenció i facilitació, prèvia sol·licitud, d'informació amb transcendència tributària relativa a la propietat legal i efectiva de qualsevol persona;
- Terminis breus per garantir la rapidesa en la resposta (10 dies per emetre justificant de recepció i 60 més per a notificar a l'altre Estat els defectes en la sol·licitud), sense que el subministrament de la informació requerida transcorreguts els períodes previstos impliqui la no conformitat en l'intercanvi d'informació d'acord amb l'art. 24 del Conveni;
- Prohibició de revelar la informació facilitada d'acord amb el Conveni a autoritats estrangeres.

Finalment, es produirà l'intercanvi d'informació de manera automàtica en el moment en què Andorra adopti de manera efectiva l'estàndard comú previst per l'OCDE en matèria d'intercanvi automàtic d'informació financera, en virtut d'un acord bilateral o multilateral per a l'aplicació plena de l'art. 24 del Conveni.

## **4. ELIMINACIÓ DE LA DOBLE IMPOSICIÓ**

### **4.1. Mètodes d'eliminació de la doble imposició internacional**

El fenomen de la doble imposició internacional no només suposa un problema de justícia i igualtat impositiva, sinó que genera situacions de discriminació i distorsió d'origen fiscal en rendes, patrimonis o productes que s'originen en un país però se'n beneficien persones d'altres països. En conseqüència, aquesta problemàtica s'ha d'abordar a partir de mesures de política econòmica en matèria d'inversions i comerç internacional.

En un context d'economia globalitzada on les transaccions econòmiques internacionals cada cop són més abundants, es fa necessària l'adopció de mesures per evitar les conseqüències d'aquests distorsions, això és la doble imposició internacional, en coherència amb les necessitats econòmiques de cada país. Aquestes mesures poden tenir naturalesa unilateral, bilateral o multilateral. Mentre que les mesures de caràcter unilateral són adoptades per cada estat en el seu propi ordenament intern i constitueixen normes de dret tributari intern, la resta són aquelles adoptades de comú acord per dos (bilaterals) o més (multilaterals) estats mitjançant la signatura de tractats internacionals constituents de normes de dret internacional tributari. Aquest esquema respon al model clàssic; no obstant, en els últims anys l'harmonització fiscal ha esdevingut una nova tècnica d'eliminació de la doble imposició internacional (com vindria a ser el *Multilateral Instrument*).

### *4.1.1. Mesures unilaterals*

Les mesures unilaterals fan referència a disposicions establertes per cada poder tributari unilateralment en virtut de la seva sobirania amb l'objectiu d'evitar la doble imposició internacional pels subjectes sotmesos a la seva jurisdicció (normalment, en virtut del criteri de residència). Aquestes mesures es basen en el mètode d'exempció o en el mètode d'imputació aplicables tant a l'impost sobre la renda com a l'impost sobre el patrimoni<sup>58</sup>, principis que atenen a la renda i a l'impost respectivament.

El mètode d'exempció consisteix en no incloure dintre les rendes (o elements patrimonials) gravables en un determinat territori – segons el criteri que hagi adoptat el poder tributari, normalment el de residència – aquelles obtingudes en altres jurisdiccions, amb independència de si l'estat del què provenen les rendes (o se situen els béns) exerceix finalment el dret de gravamen, situació que pot conduir a la doble exoneració fiscal. Per tant, l'estat de residència (R)<sup>59</sup> renuncia al seu gravamen en favor del territori en el que s'obtinguin, l'estat de la font (F) o de l'establiment permanent (E), en la mesura en què afecten a la base imposable. Segons la intensitat de la distribució del gravamen, aquest mètode pot adoptar dues modalitats: l'exempció integral i l'exempció amb progressivitat.

Es tractarà d'exempció integral quan l'estat R no gravi cap renda provinent de l'estat F o E i no la tingui en compte a efectes impositius; és a dir, l'estat R no podrà computar la renda exempta a l'hora de determinar l'impost a percebre sobre la resta de la renda. En canvi, es parlarà d'exempció amb progressivitat quan aquesta renuncia es produeixi mitjançant la seva exclusió de les bases imposables, però pot prendre en consideració la quantitat de renda o patrimoni exonerat a efectes de determinar el tipus progressiu aplicable a la resta de renda o patrimoni no inclosa. És a dir, en un primer moment l'estat R inclou les rendes i béns exempts en la base imposable de l'impost per calcular el tipus que correspondria a la renda o patrimoni total, i després dedueix els béns i rendes exempts; així, l'estat R conserva el dret a tenir en compte la renda exempta a l'hora de fixar l'impost a percebre sobre la resta de la renda aplicant el tipus de gravamen únicament sobre la renda o patrimoni que no ha quedat exempta.

Amb el mètode d'imputació, l'estat R grava les rendes obtingudes o elements patrimonials posseïts pels reus residents en l'estat F o E (que poden quedar gravades en els dos estats), però permet al contribuïent la deducció de l'import pagat en concepte d'impost a l'estat F o E; l'estat R integra en la base imposable el total de rendes o elements patrimonials del contribuïent, incloses aquelles que poden sotmetre's a imposició en l'estat F o E d'acord amb el Conveni, calcula el gravamen aplicable i dedueix de la quota impositiva la quantitat efectivament pagada en l'altre estat en concepte d'impost sobre la renda i el patrimoni. Segons si aquesta deducció

---

<sup>58</sup> Encara que les explicacions següents només es refereixin a la renda, s'ha d'entendre igualment aplicable als elements patrimonials.

<sup>59</sup> La lletra "R" indica l'estat de residència en el sentit del Conveni, la "F" l'estat de la font i la "E" de l'estat on es localitza l'establiment permanent.

està subjecta a limitacions o no, trobem dues modalitats: la imputació integral i la imputació ordinària.

La imputació o crèdit integral permet al contribuïent deduir-se l'import total de l'impost satisfet a l'estat F o E. En la imputació ordinària, a diferència de l'anterior, la deducció es troba limitada per la fracció de l'import que correspon a les rendes imposables en l'altre estat en base a l'impost regulat en l'estat R. Per tant, només resoldrà el problema de la doble imposició quan l'impost de l'estat de residència absorbeixi la totalitat de la càrrega impositiva satisfeta a l'estat font ja que en cap cas elimina els excessos d'imposició.

#### *4.1.2. Mesures bilaterals*

En aquesta categoria trobem els convenis de doble imposició, la finalitat dels quals és distribuir la càrrega tributària quan diversos països tinguin inicialment dret a la seva recaptació, els quals, en virtut del principi de jerarquia en les fonts del dret, són d'aplicació prioritària sobre la resta de normes de dret intern. Dintre d'aquesta modalitat de tractat internacional, en trobem alguns dirigits a evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal (com el present Conveni de doble imposició entre Espanya i el Principat d'Andorra), d'altres ja siguin bilaterals o multilaterals que afecten a la legislació tributària interna i finalment acords subscrits amb organismes internacionals que contenen certes disposicions en matèria fiscal.

### **4.2. El mètode del Conveni: la imputació ordinària**

D'acord amb el Model de Conveni, la doble imposició jurídica internacional pot existir en tres casos:

- 1) Quan els dos Estats contractants gravin una mateixa persona per la seva renda o patrimoni totals;
- 2) Quan un resident d'un Estat contractant (R) obtingui rendes o posseeixi elements patrimonials en l'altre Estat contractant (F o E) i estigui sotmès a imposició en ambdós territoris;
- 3) Quan els dos Estats contractants gravin a una mateixa persona, no resident en cap d'aquests, per les rendes obtingues o el patrimoni posseït en un d'aquests territoris. Seria el cas d'una persona no resident amb establiment permanent en un Estat contractant (E) del qual obtingui rendes o posseeixi patrimoni en l'altre Estat contractant (F).

El conflicte que apareix en el primer cas se subsumeix en el segon per aplicació de l'art. 4 del Conveni, on es delimita el concepte de residència atribuint la condició de resident a qualsevol persona subjecta a imposició d'acord amb la legislació nacional per raó del seu domicili, residència, seu de direcció o qualsevol altre criteri de naturalesa anàloga, així com oferint solucions pels casos de doble residència. Ara bé, aquest precepte només es refereix als supòsits de subjecció concurrent, però no en diferents moments del temps; en aquests casos, la solució



vindria donada pel procediment amistós.

Respecte al segon cas, la solució pot consistir en repartir el dret a gravar entre els Estats contractants ja sigui a partir del mètode d'exempció o del mètode d'imputació. En qualsevol cas, s'ha de tenir en compte que per a determinats elements de renda o de patrimoni es concedeix un dret exclusiu d'imposició a un dels Estats contractants, de manera que únicament podrà sotmetre's a imposició en l'Estat contractant que estableixi la norma (normalment el de residència) evitant doncs la doble imposició. No obstant, per a la resta d'elements on l'atribució no és exclusiva i per tant pot sotmetre's a imposició en l'Estat F o E, que no és el de residència en el sentit del Conveni, l'Estat R haurà d'acordar una desgravació per evitar la doble imposició (tal i com recull el Conveni en el seu art. 21).

Per últim, el tercer cas no es contempla en el Conveni en tant que l'àmbit d'aplicació es circumscriu a les persones residents en algun dels Estats contractants. Tot i així, en cas de conflicte, el supòsit es podria regular d'acord amb el procediment amistós.

El mètode d'eliminació de la doble imposició en les relacions entre Espanya i Andorra es regula en l'art. 21 del Conveni, d'aplicació en defecte de disposicions en la legislació interna al respecte. És precisament el mètode d'imputació ordinària (o de deducció) el previst en el Conveni per evitar la doble imposició jurídica internacional, optant doncs per aplicar l'Opció C de l'art. 5.1 MLI a tenor de l'art. 5.10 MLI. En aquest sentit, quan un resident de l'Estat R percep rendes d'aquest Estat R, generades per un establiment permanent que posseeix en l'Estat E, l'Estat E pot gravar-les quan siguin imputables a aquest establiment permanent (excepte les derivades de la propietat immobiliària situada a l'Estat R). En tal cas, l'Estat R haurà de concedir una desgravació per les rendes atribuïbles a l'establiment permanent situat en l'Estat E, amb independència de que provinguin originàriament de l'Estat R.

De manera similar, quan la renda és generada en un tercer estat, l'Estat R ha de concedir una desgravació per les rendes atribuïbles a l'establiment permanent situat en l'Estat E, però el problema segueix latent entre l'Estat E i el tercer estat. En aquest darrer supòsit, en virtut del principi de no discriminació reconegut en l'art. 22 del Conveni, s'aplicarà la desgravació prevista per la legislació interna de l'Estat E (exclosos els convenis de dobles imposició) en benefici dels seus residents als establiments permanents en l'Estat E d'una empresa de l'Estat R.

A Espanya quan un resident espanyol obtingui rendes que, d'acord amb el Conveni, puguin sotmetre's a imposició a Andorra, se li permetrà la deducció de l'impost sobre la renda (art. 80 LIRPF) per un import igual al pagat a Andorra i de l'impost sobre societats (art. 31 LIS) efectivament pagat per la societat, amb el límit de la part de l'impost sobre la renda, calculat abans de la deducció, corresponent a les rendes que puguin sotmetre's a imposició a Andorra. D'altra banda, quan les rendes resultin exemptes d'impostos a Espanya, podrà igualment tenir en compte les rendes exemptes per calcular l'impost sobre la resta de rendes del contribuent.

De la mateixa manera, a Andorra quan un resident andorrà obtingui rendes que, d'acord amb el Conveni, puguin sotmetre's a imposició a Espanya, se li admetrà una deducció en l'impost sobre la renda d'import igual al pagat a Espanya, en qualsevol cas amb el límit de la part de l'impost sobre la renda, calculat abans de la deducció, corresponent, segons el cas, a la imposició d'Espanya. Igualment, quan les rendes estiguin exemptes d'imposició a Espanya, Andorra podrà tenir-les en compte a l'hora de calcular l'import de l'impost sobre la resta de rendes del resident andorrà en qüestió.

Les normatives tributàries internes en matèria d'IRFP estableixen que com a conseqüència d'una retenció en origen de determinades rendes percebudes per l'obligat tributari procedents de fonts estrangeres, aquest pot aplicar-se la deducció per eliminar la doble imposició internacional<sup>60</sup>, l'import de la qual serà el menor entre (i) l'impost efectivament suportat a l'estranger, o (ii) l'impost que s'hauria d'haver ingressat en territori andorrà/espanyol si les rendes s'haguessin obtingut a Andorra/Espanya<sup>61</sup>. Imaginem que un obligat tributari de l'IRPF obté dues rendes procedents de pagadors no establerts en territori andorrà, per import de 1.500€ del País A i 2.000€ del País B, a les quals s'ha aplicat una retenció en origen del 5% (75 €) i 10% (200€) respectivament, suportant doncs una retenció en concepte d'IRNR de 275€. L'impost que s'hauria pagat a Andorra hauria estat de 350€ (10% de 3.500€). Per tant, la deducció que es podria aplicar l'obligat tributari és de 275€, en ser aquest l'import menor.

Aquest esquema respon al previst a l'art. 23 B del Model de Conveni relatiu al mètode d'imputació o de crèdit fiscal, segons el qual, l'Estat contractant de residència del contribuent admetrà la deducció en l'impost sobre la renda o patrimoni per un import igual a l'impost satisfet en l'altre Estat contractant, on pugui resultar gravable d'acord amb el Conveni, amb el límit del tipus impositiu calculat segons les regles d'aquest darrer país. Es tracta d'evitar la doble imposició jurídica, és a dir, el cas en què més d'un estat sotmet a imposició a una mateixa persona en concepte de la mateixa renda o patrimoni, i no els supòsits de doble imposició econòmica els quals s'hauran de resoldre mitjançant negociacions bilaterals.

La interpretació de l'expressió "conforme a les disposicions del Conveni pot sotmetre's a imposició" emprada en l'art. 21 del Conveni és especialment important en els casos en què l'estat R i l'estat F classifiquen de manera diferent el mateix element de la renda o del patrimoni per aplicar el Conveni. Quan el conflicte de qualificació sigui conseqüència de la disparitat entre les legislacions internes, en qualsevol cas l'estat R haurà de concedir una desgravació per evitar la doble imposició.

---

<sup>60</sup> Com a regla general, a Espanya s'aplica el mètode d'imputació ordinària (o limitada). No obstant, en el cas de dividends de societats, s'aplica el denominat "*underlying tax credit*", una modalitat del mètode d'imputació en virtut de la qual en la base imposable de l'IRPF s'inclou tant el dividend brut com la quota corresponent als beneficis sotmesos a gravamen a Andorra amb càrrec als quals s'ha pagat el dividend brut. L'import de la deducció és igual a la quota corresponent als beneficis sotmesos a gravamen a Andorra.

<sup>61</sup> Pel que fa a l'IRPF espanyol (art. 89 LIRF), aquest segon import farà referència al resultat d'aplicar el tipus mitjà efectiu de gravamen a la part de la base liquidable gravada a l'estranger, on el tipus mitjà efectiu de gravamen serà el resultat de multiplicar per 100 el quocient obtingut de dividir la quota líquida total per la base liquidable. A tal fi, s'haurà de diferenciar el tipus de gravamen que correspongui a les rendes generals i de l'estalvi, segons procedeixi.

No obstant, en relació amb les entitats fiscalment transparents (art. 3 MLI)<sup>62</sup> les disposicions de l'art. 21 del Conveni no seran aplicables en la mesura en què permetin la imposició per l'altre Estat contractant únicament perquè la renda sigui també renda obtinguda per un resident d'aquest altre Estat contractant (en concordança amb l'art. 5.6.a) del Model de Conveni). D'aquesta manera, Andorra/Espanya no estarà obligat a concedir una exempció de l'impost sobre la renda o una deducció equivalent a l'impost pagat en relació amb la renda obtinguda per un resident andorrà/espanyol en el país on resideix que en virtut del Conveni pugui gravar-se a Espanya/Andorra pel fet de ser alhora renda obtinguda per un resident d'aquesta darrera jurisdicció. És a dir, s'aplicarà el Conveni únicament si algun soci queda sotmès a gravamen per les rendes provinents d'una societat transparent d'acord amb la regulació de l'estat R del soci.

---

<sup>62</sup> Figura comentada en l'apartat 3.1.1 (Àmbit d'aplicació subjectiu del Conveni).

## 5. CONCLUSIONS

El context internacional actual es caracteritza pel creixement exponencial d'operacions econòmiques internacionals i transfrontereres en un marc de llibertat de circulació i d'establiment. Aquesta dinàmica ha provocat l'aparició de fets imposables de caràcter internacional en el moment en què un subjecte té dos punts de connexió – de residència amb el seu país i de territorialitat amb l'estat de la font – i per tant ha de relacionar-se amb dues Administracions diferents, i alhora un concepte de contribuent molt més ampli que el tradicionalment considerat. En conseqüència, els models de fiscalitat han patit canvis importants per tal d'adaptar-se a la nova realitat canviant, especialment per fer front als efectes de les llacunes i discrepàncies entre sistemes tributaris que s'han vist agreujats per la globalització facilitant l'erosió de la base imposable i el trasllat de beneficis (principalment mitjançant l'ús abusiu de convenis).

En concret, s'ha fet necessari l'establiment d'un règim fiscal internacional que prevegi un conjunt estandarditzat de normes en matèria de lluita contra l'elusió i evasió internacional. La principal manifestació ha estat el Projecte BEPS de l'OCDE, on s'aborda la qüestió de l'elusió fiscal en el context de la globalització sobre la base del concepte “planificació fiscal agressiva”, entesa com a conductes elusives, que tot i consistir en l'aprofitament lícit de llacunes legals, són inadmissibles per la finalitat última que persegueixen; això és, aconseguir avantatges fiscals en detriment de la justícia impositiva. En l'àmbit europeu, aquesta política antielusiva s'ha traduït en l'aprovació de la Directiva 2016/1164, de 12 de juliol de 2016 (l'ATAD, per les seves sigles en anglès<sup>63</sup>). En línia de l'anterior, el Pla BEPS declara la regla de l'alineació de la tributació amb la generació de valor de manera que es gravi el benefici allà on es produeixi condicionant d'una banda, el poder legislatiu dels estats adherents a partir de recomanacions en relació amb clàusules generals anti abús i d'altra banda, els successius Models de Conveni de doble imposició de l'OCDE.

L'Acció 15 del Pla d'acció BEPS proposa l'elaboració d'un instrument multilateral que permeti aplicar les mesures desenvolupades en el marc dels treballs del Projecte BEPS i modificar els convenis fiscals bilaterals de manera eficient i flexible. Amb el Model de Conveni de l'OCDE i l'Instrument Multilateral s'aconsegueix dotar de coherència a la normativa fiscal aplicable en matèria de comerç transfronterer i inversions estrangeres amb l'objectiu últim de posar fi a l'ús abusiu dels convenis de doble imposició sens perjudici de la sobirania fiscal dels estats.

La ratificació de l'Instrument Multilateral per part d'Andorra constitueix un gran avenç cap a l'homologació internacional en la mesura en què comporta la modificació automàtica dels convenis de doble imposició subscrits incorporant els estàndards de l'OCDE en relació amb l'ús abusiu dels convenis i la resolució de conflictes. En concret, el Conveni de doble imposició entre el Principat d'Andorra i Espanya fa aplicable pràcticament la totalitat de la Part VI del

---

<sup>63</sup> Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD).

MLI sobre arbitratge, proporcionant major seguretat i facilitant el bon funcionament del procediment a partir de l'extensió del procediment amistós a l'arbitratge quan l'aplicació del Conveni generi dificultats, ja sigui per imposicions no conformes amb el Conveni, problemes interpretatius o per casos no previstos per evitar la doble tributació. Imposa l'arbitratge obligatori vinculant per aquells casos sobre els quals les autoritats competents no puguin assolir un acord resolutiu – mitjançant el procediment amistós – i per tant, garanteix que les qüestions que impedeixin l'acord quedin resoltes mitjançant l'arbitratge.

Finalment, es recull la regulació del MLI sobre el fenomen de les asimetries híbrides derivat dels diferents criteris de qualificació dels Estats que poden donar lloc a la doble imposició o a la doble no imposició. En aquest sentit, el Conveni incorpora en el seu àmbit d'aplicació les entitats fiscalment transparents per donar resposta a les situacions de “limbe fiscal” que es produeixen quan una entitat fiscalment transparent en el seu estat de constitució – i per tant, tributen els socis i partícips per les rendes obtingudes per la societat, però no l'entitat per si mateixa –, però sigui considerada com a contribuent en l'estat de residència dels socis o partícips.

En conclusió, encara que siguin poques les modificacions introduïdes en el Conveni en termes absoluts, és evident la seva contribució qualitativa en termes de justícia impositiva en la mesura en què comporten una veritable incidència efectiva en la millora de les relacions del contribuent amb cada una de les administracions.

## BIBLIOGRAFIA

- Ambite Iglesias, A. M. y López Arrabe, C. (2014). Doble imposición internacional en una economía globalizada: Problemática en la empresa española. *Agencia Estatal de Administración Tributaria* (17/2014). [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17\\_01.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/17_01.pdf)
- Andorra Banking. (2014). *Andorra i el seu sistema financer 2014*. [https://www.andorranbanking.ad/wp-content/uploads/2017/07/sistema\\_financer\\_2014.pdf](https://www.andorranbanking.ad/wp-content/uploads/2017/07/sistema_financer_2014.pdf)
- Andorra Banking. (2021). *Informe anual 2021*. <https://www.andorranbanking.ad/wp-content/uploads/2022/07/Memoria-ABA-2021-CAST.pdf>
- Banco Central Europeo. (2006). *La zona única de pagos para el euro (SEPA): un mercado de pequeños pagos integrado*. [https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/sepa\\_brochure\\_2006es.pdf](https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/sepa_brochure_2006es.pdf)
- Cuatrecasas. (22 de diciembre de 2021). Publicada la modificación multilateral de los convenios fiscales. *Legal Flash del Área de Derecho Financiero y Tributario*. <https://www.cuatrecasas.com/resources/aci-legal-flash-2021-instrumento-multilateral-61c31016225f3058973501.pdf?v1.37.1.20221201>
- El Gobierno de Andorra se compromete a levantar el secreto bancario. (15 marzo de 2009). *La Vanguardia*. Recuperado de <https://www.lavanguardia.com/internacional/20090312/53659158038/el-gobierno-de-andorra-se-compromete-a-levantar-el-secreto-bancario.html>
- European Central Bank. (n.d.). *Single Euro Payments Area (SEPA)*. <https://www.ecb.europa.eu/paym/integration/retail/sepa/html/index.en.html>
- European Payments Council. (n.d.). *EPC scheme to make harmonised euro credit transfers in SEPA*. <https://www.europeanpaymentscouncil.eu/what-we-do/sepa-credit-transfer>
- European Payments Council. (n.d.). *EPC scheme to make real-time payments in SEPA*. <https://www.europeanpaymentscouncil.eu/what-we-do/sepa-instant-credit-transfer>
- European Payments Council. (n.d.). *EPC SEPA schemes enabling billers to debit money from the account of a payer*. <https://www.europeanpaymentscouncil.eu/what-we-do/sepa-direct-debit>
- FATF. (2000). *Report on Non-Cooperative Countries and Territories*. [https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Initial%20Report%20on%20NCCTs%2002\\_2000.pdf](https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Initial%20Report%20on%20NCCTs%2002_2000.pdf)
- FATF. (2000). *Review to Identify Non-Cooperative Countries and Territories: Increasing the Worldwide Effectiveness of Anti-Money Laundering Measures*. [https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Initial%20Report%20on%20NCCTs%2002\\_2000.pdf](https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/reports/Initial%20Report%20on%20NCCTs%2002_2000.pdf)
- García Novoa, C. (2017). *El actual contexto internacional y el principio de residencia en las rentas de actividades empresariales*. *Crónica Tributaria*, 165(4). <https://www.ief.es/vdocs/publicaciones/1/165.pdf#page=33>

Govern d'Andorra. (s.d.). Relacions amb la UE – acords vigents. Recuperat de <https://www.govern.ad/relacions-amb-la-ue/acords-vigents>

Instituto de Estudios Fiscales. (2013). *Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias 2010*. <https://doi.org/10.1787/9789264202191-es>

Llei 10/2017, del 25 de maig, d'intercanvi d'informació mitjançant sol·licitud prèvia i d'intercanvi d'informació espontani en matèria fiscal (BOPA de 9 de juny del 2017).

Llei 12/1992, del 27 de maig, sobre el contracte d'agència (BOE de 12 d'abril del 2011).

Llei 14/2017, del 22 de juny, de prevenció i lluita contra el blanqueig de capitals i el finançament del terrorisme (BOPA de 19 de juliol del 2017).

Llei 19/2016, del 30 de novembre, d'intercanvi automàtic d'informació en matèria fiscal (BOPA de 22 de desembre del 2016).

Llei 25/2014, del 27 de novembre, de tractats i altres acords internacionals (BOE de 28 de novembre del 2014).

Llei 27/2014, del 27 de novembre, de l'impost sobre societats (BOE de 28 de novembre del 2014).

Llei 3/2009, del 7 de setembre, d'intercanvi d'informació en matèria fiscal amb sol·licitud prèvia (BOPA de 21 de setembre del 2009).

Llei 35/2006, del 28 de novembre, de l'impost sobre la renda de les persones físiques i de modificació parcial de les lleis dels impostos sobre societats, sobre la renda de no residents i sobre el patrimoni (BOE de 29 de novembre del 2006).

Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària (BOE de 18 de desembre del 2003).

Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats (BOPA de 26 de gener del 2011).

Ministeri d'Hisenda. (s.d.). *Manual de tributació de no residents (octubre 2022)*, (Annex IV). Agència Tributària. [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-tributacion-no-residentes/anexos/jurisdicciones-no-cooperativas.html#\(4\)](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-tributacion-no-residentes/anexos/jurisdicciones-no-cooperativas.html#(4))

Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). November 21, 2017. <https://doi.org/10.1787/g2g972ee-en>

Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting. November 24, 2016. <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>

OCDE. (2006). *Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al Intercambio de información con fines tributarios: Módulo sobre realización de fiscalizaciones o comprobaciones tributarias simultáneas*. Publicaciones OCDE. <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/41814482.pdf>

OCDE. (2015). *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015*. Ediciones OCDE. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

OCDE. (5 de octubre de 2015). *La OCDE presenta los resultados del Proyecto BEPS de la OCDE y el G-20 para su discusión en la reunión de los ministros de Finanzas del G-20 - OECD*. <https://www.oecd.org/newsroom/la-ocde-presenta-los-resultados-del-proyecto-beps-de-la-ocde-y-el-g-20-para-su-discusion-en-la-reunion-de-los-ministros-de-finanzas-del-g-20.htm>

OCDE. (9 de octubre de 2015). *Los ministros de finanzas de la OCDE respaldan las reformas del sistema tributario internacional para frenar la elusión fiscal por parte de empresas multinacionales*. <https://www.oecd.org/tax/los-ministros-de-finanzas-de-la-ocde-respaldan-las-reformas-del-sistema-tributario-internacional-para-frenar-la-elusion-fiscal-por-parte-de-empresas-multinacionales.htm>

OCDE. (2016). *Folleto informativo sobre el Instrumento Multilateral*. <https://www.oecd.org/tax/treaties/convencion-multilateral-beps-convenios-fiscales-folleto-informativo.pdf>

OCDE. (2016). *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Ediciones OCDE. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>

OCDE. (juny de 2018). *Marc Inclusiu sobre BEPS de l'OCDE i el G-20*. <https://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf>

OECD. (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/harmful/1904176.pdf>

OECD. (2000). *Towards Global Tax Cooperation; Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>

OECD. (2008). *Report on the attribution of profits to permanent establishments*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/41031455.pdf>

OECD. (2010). *Report on the attribution of profits to permanent establishments*. OECD Publishing. <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45689524.pdf>

OECD. (2012). *The meaning of Beneficial owner: Revised discussion draft*. OECD Publishing. [https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=CTPA/CFA\(2012\)63&docLanguage=En](https://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=CTPA/CFA(2012)63&docLanguage=En)

OECD. (2015). *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report*. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>

OECD. (2019). “Attribution of income to permanent establishments”, Volume II, p. R(13)-1 from *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. OECD Publishing.

OECD. (2019). “Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies”, Volume II, p. R(6)-1 from *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. OECD



Publishing.

Poza Cid, R. (13 de octubre de 2021). España se suma al Convenio Multilateral (MLI) ante la OCDE. *Newsletter Tax&Legal*. Recuperado de <https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/espana-deposita-el-instrumento-de-ratificacion-del-mli-ante-la-ocde/#:~:text=El%20pasado%20de%20septiembre,ingl%C3%A9s%20E2%80%9CMultilateral%20Instrument%E2%80%9D>)

Reglament (CE) n° 924/2009 del Parlament Europeu i del Consell, de 16 de setembre de 2009, relatiu als pagaments transfronterers en la Comunitat i pel que es deroga el Reglament (CE) n° 2560/2001.

Reglament (UE) 2021/1230 del Parlament Europeu i del Consell, de 14 de juliol de 2021, relatiu als pagaments transfronterers en la Unió.

Reglament (UE) n° 260/2012 del Parlament Europeu i del Consell, de 14 de març de 2012, pel que s'estableixen requisits tècnics i empresarials per les transferències i càrrecs domiciliats en euros, i es modifica el Reglament (CE) n° 924/2009.

Reial Decret-Llei 18/2022, de 18 d'octubre, pel qual s'aproven mesures de reforç de la protecció dels consumidors d'energia i de contribució a la reducció del consum de gas natural en aplicació del Pla + seguretat per a la teva energia (+SE) (BOE de 19 d'octubre del 2022).

Resolució de 6 de febrer de 2020, de la Direcció General de Tributs, sobre la consideració com entitats en règim d'atribució de rendes a determinades entitats constituïdes en l'estranger (BOE de 13 de febrer del 2020).

Text refós de la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques (BOPA de 21 de maig del 2014).

Texto sintético del Convenio Multilateral y del Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal. 1 de junio de 2022. <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/Textos-Sinteticos/CDI-TS-Andorra-SP.pdf>

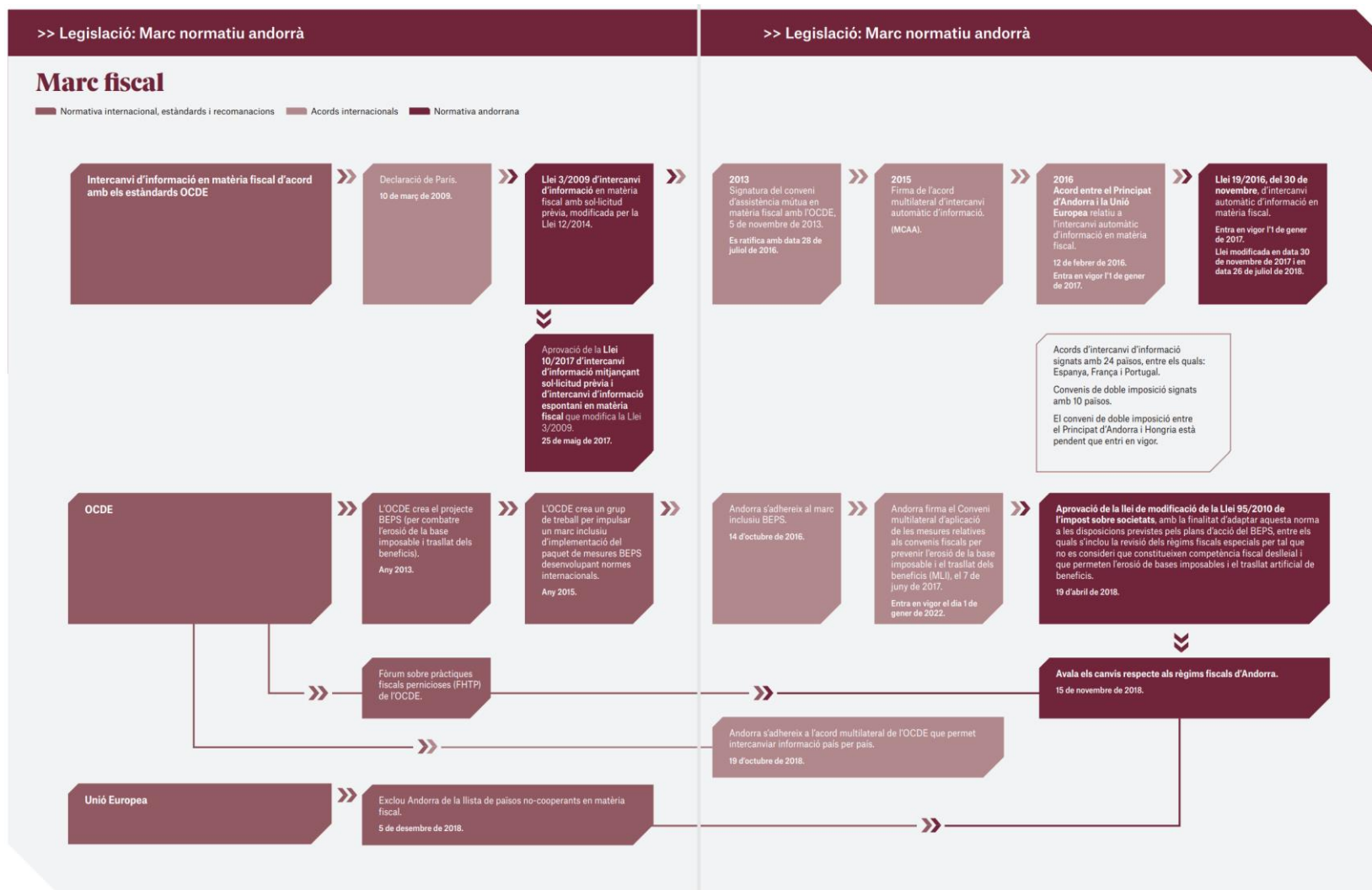
Tovillas Morán, J. M. (2019). *Estudio del Modelo de Convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992*. Universitat de Barcelona.

Tribunal Superior de Justicia de Madrid. Sala del Contencios, Sección 5ª. Procedimiento ordinario 1496/2012, MP José Alberto Gallego Laguna; 28 de gener del 2015.

## ANNEXOS

- Annex 1: Marc normatiu andorrà en matèria fiscal
- Annex 2: Llista de l'OCDE dels països i territoris no col·laboradors
- Annex 3: Països no cooperants amb Espanya
- Annex 4: Marc normatiu andorrà en matèria de prevenció i lluita contra el blanqueig de diners i el finançament del terrorisme
- Annex 5: Mapa de la SEPA
- Annex 6: Representació de la societat instrumental

## Annex 1: Marc normatiu andorrà en matèria fiscal



Font: Andorra Banking. (2021). *Informe anual 2021*. <https://www.andorranbanking.ad/wp-content/uploads/2022/07/Memoria-ABA-2021-CAST.pdf>

## **Annex 2:** Llista de l'OCDE dels països i territoris no col·laboradors

1. Andorra	11. Grenada	21. Netherlands Antilles – Kingdom of the Netherlands
2. Anguilla – Overseas Territory of the United Kingdom	12. Guernsey/Sark/Alderney – Dependency of the British Crown	22. Niue – New Zealand
3. Antigua and Barbuda	13. Isle of Man – Dependency of the British Crown	23. Panama
4. Aruba – Kingdom of the Netherlands	14. Jersey – Dependency of the British Crown	24. Samoa
5. Commonwealth of the Bahamas	15. Liberia	25. The Republic of the Seychelles
6. Bahrain	16. The Principality of Liechtenstein	26. St Lucia
7. Barbados	17. The Republic of the Maldives	27. The Federation of St. Christopher & Nevis
8. Belize	18. The Republic of the Marshall Islands	28. St. Vincent and the Grenadines
9. British Virgin Islands – Overseas Territory of the United Kingdom	19. The Republic of the Monaco	29. Tonga
10. Cook Islands – New Zealand	20. The Republic of Nauru	30. Turks & Caicos – Overseas Territory of the United Kingdom
11. The Commonwealth of Dominica		31. US Virgin Islands – External Territory of the United States
12. Gibraltar – Overseas Territory of the United Kingdom		32. The Republic of Vanuatu

Font: OECD. (2000). *Towards Global Tax Cooperation; Report to the 2000 Ministerial Council Meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs*, p. 17. OECD Publishing.

<https://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>

### **Annex 3: Territoris no cooperants amb Espanya**

#### **Lista de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicción no cooperativa con las modificaciones derivadas de lo establecido en el Real Decreto 116/2003:**

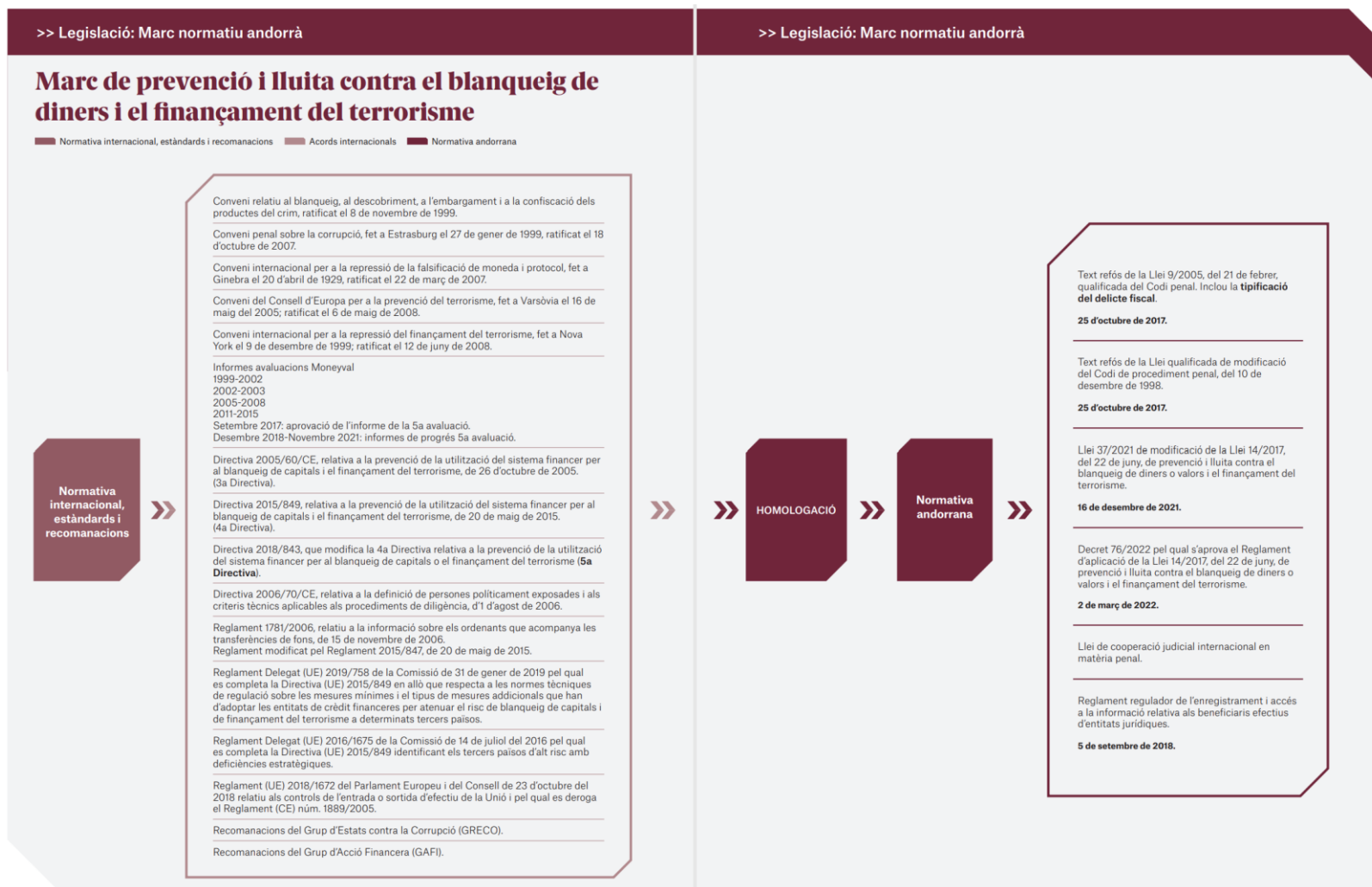
- |  |  |
|--|--|
| 1. Principado de Andorra <sup>(9)</sup>  | 2. Antillas Neerlandesas <sup>(3) (10)</sup>         |
| 3. Aruba <sup>(4)</sup>  | 4. Emirato del Estado de Bahrein                     |
| 5. Sultanato de Brunei   | 6. República de Chipre <sup>(17)</sup>               |
| 7. Emiratos Árabes Unidos <sup>(1)</sup>   | 8. Gibraltar   |
| 9. Hong-Kong <sup>(16)</sup>   | 10. Anguilla   |
| 11. Antigua y Barbuda  | 12. Las Bahamas <sup>(14)</sup>                      |
| 13. Barbados <sup>(15)</sup>   | 14. Bermuda  |
| 15. Islas Caimanes   | 16. Islas Cook                                       |
| 17. República de Dominica  | 18. Granada  |
| 19. Fiji   | 20. Islas de Guernesey y de Jersey (Islas del Canal) |
| 21. Jamaica <sup>(5) (6)</sup>   | 22. República de Malta <sup>(2)</sup>                |
| 23. Islas Malvinas   | 24. Isla de Man                                      |
| 25. Islas Marianas   | 26. Mauricio   |
| 27. Montserrat   | 28. República de Naurú                               |
| 29. Islas Salomón  | 30. San Vicente y las Granadinas                     |
| 31. Santa Lucía  | 32. República de Trinidad y Tobago <sup>(8)</sup>    |
| 33. Islas Turks y Caicos   | 34. República de Vanuatu                             |
| 35. Islas Vírgenes Británicas  | 36. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América      |
| 37. Reino Hachemita de Jordania  | 38. República Libanesa                               |
| 39. República de Liberia   | 40. Principado de Liechtenstein                      |
| 41. Gran Ducado de Luxemburgo, por lo que respecta a las rentas percibidas por las Sociedades a que se refiere el párrafo 1 del Protocolo anexo al Convenio, para evitar la doble imposición, de 3 de junio de 1986 <sup>(7)</sup> | 42. Macao  |
| 43. Principado de Mónaco   | 44. Sultanato de Omán <sup>(18)</sup>                |
| 45. República de Panamá <sup>(12)</sup>  | 46. República de San Marino <sup>(11)</sup>          |
| 47. República de Seychelles  | 48. República de Singapur <sup>(13)</sup>            |

#### **Notas:**

<sup>(9)</sup> Desde 10-02-2011 (fecha de entrada en vigor del Acuerdo sobre intercambio de información en materia tributaria-BOE 23-11-2010-) deja de tener la consideración de paraíso fiscal. [\(Volver\)](#)

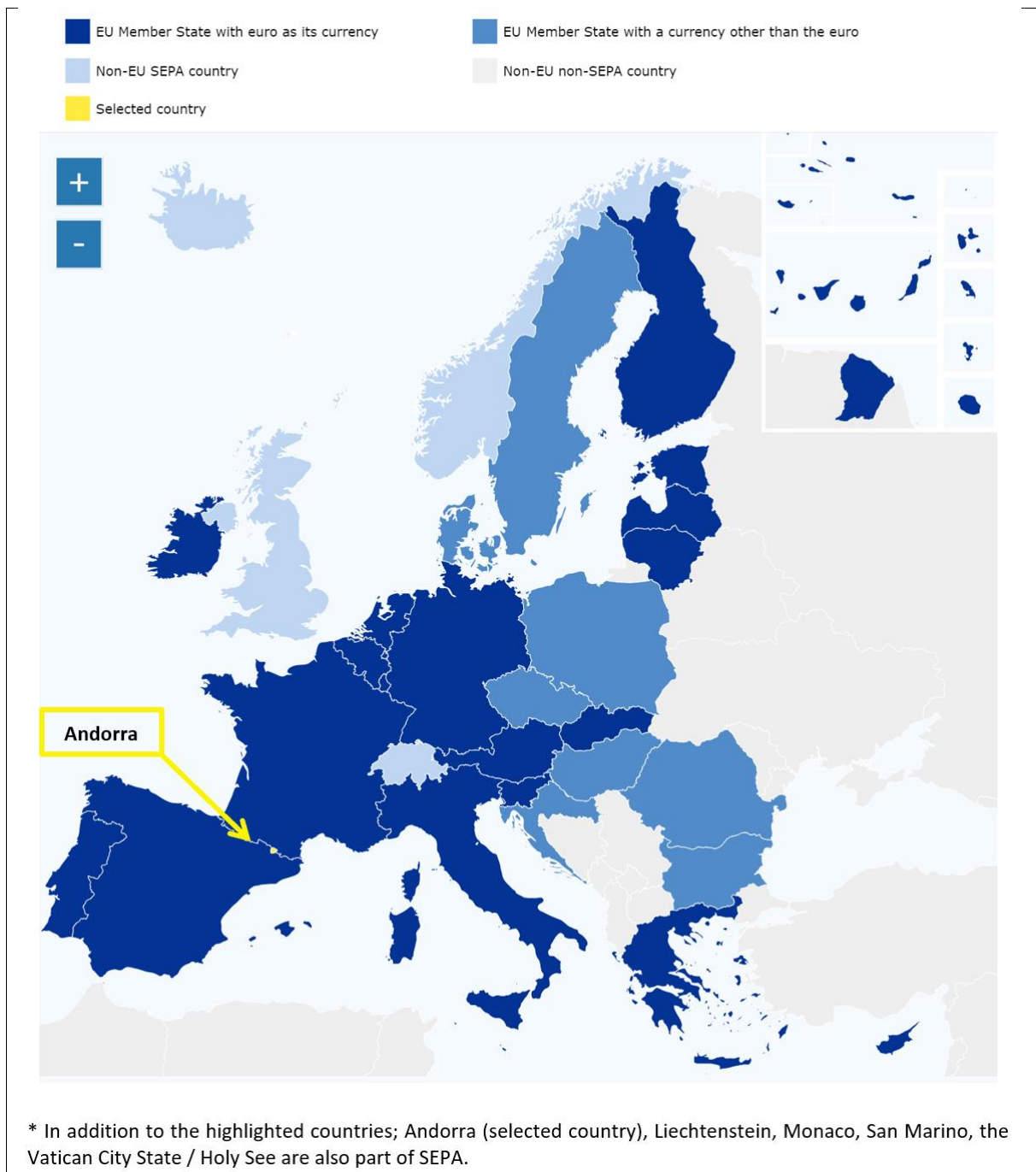
Font: Ministeri d'Hisenda. (s.d.). *Manual de tributació de no residents (octubre 2022)*, (Annex IV). Agència Tributària. [https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-tributacion-no-residentes/anexos/jurisdicciones-no-cooperativas.html#\(4\)](https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-tributacion-no-residentes/anexos/jurisdicciones-no-cooperativas.html#(4))

## Annex 4: Marc normatiu andorrà en matèria de prevenció i lluita contra el blanqueig de diners i el finançament del terrorisme



Font: Andorra Banking. (2021). *Informe anual 2021*. <https://www.andorranbanking.ad/wp-content/uploads/2022/07/Memoria-ABA-2021-CAST.pdf>

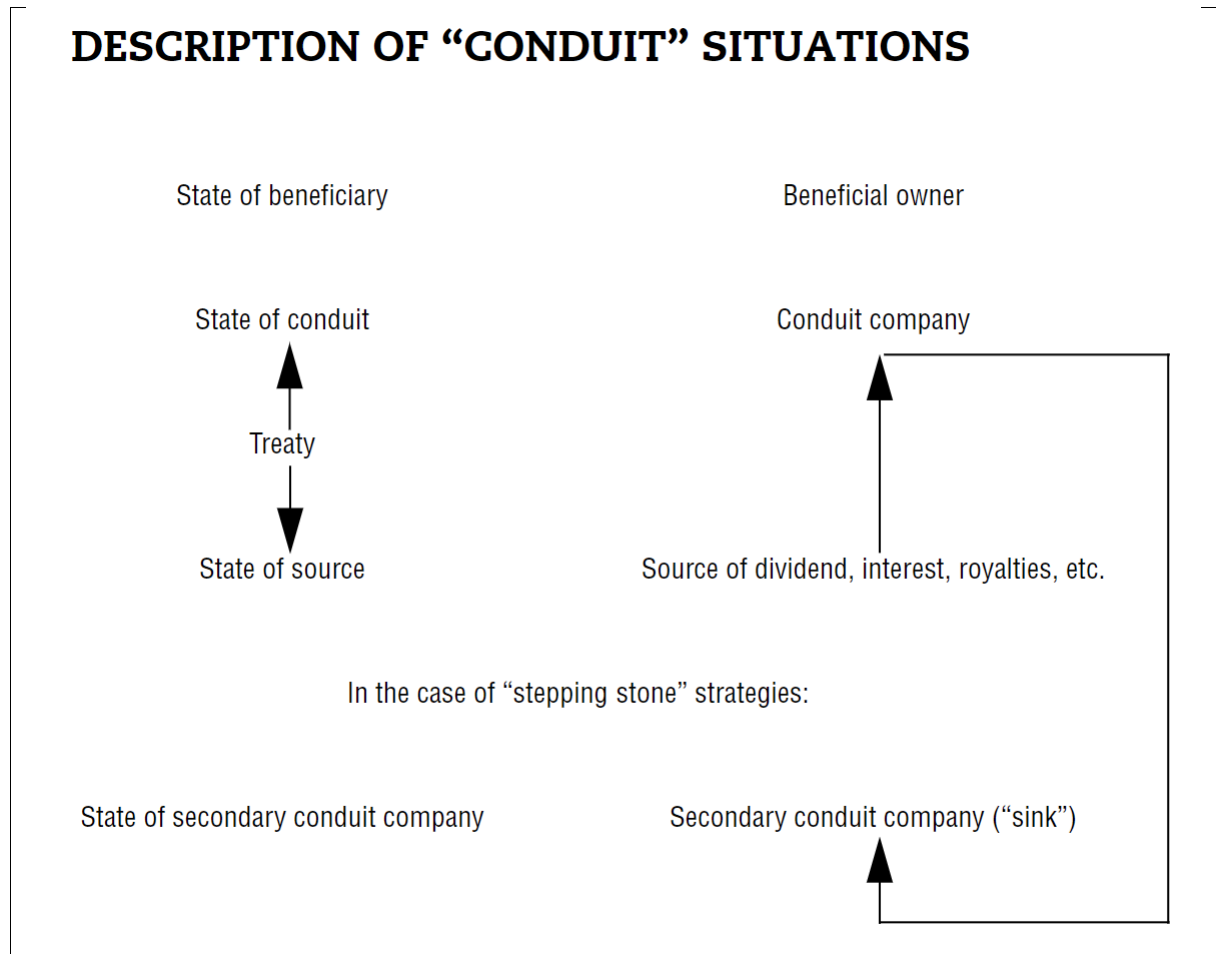
## Annex 5: Mapa de la SEPA



Font: Elaboració pròpia a partir del Mapa interactiu de països en la SEPA  
(<https://www.ecb.europa.eu/paym/integration/retail/sepa/html/index.en.html>)

**Annex 6:** Representació de la societat instrumental

**DESCRIPTION OF “CONDUIT” SITUATIONS**



Font: OECD. (2019). “Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies”, Volume II, p. R(6)-1 from *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. OECD Publishing.