



Joan Miquel Rascagneres i Llagostera

Advocat i president de
l'Associació d'Assessors
Tributaris i Fiscals

La integració dels convenis de doble imposició en el dret Andorrà

Sense cap dubte, nombrosos juristes manifestaran la seva sorpresa quan descobreixin l'objecte d'aquesta ponència: *La integració dels convenis de doble imposició en el dret andorrà*.

Els primers d'entre ells, els constitucionalistes, opinaran que aquesta integració no constitueix cap qüestió rellevant ni digna d'interès. Però, en efecte, es preveu expressament en l'apartat 4 de l'article 3 de la Constitució, que disposa que els tractats i acords internacionals s'integren en "l'ordenament jurídic a partir de ser publicats al *Butlletí Oficial del Principat d'Andorra* i no poden ser modificats o derogats per les lleis". Aquesta és la regla comuna que s'aplica als convenis internacionals en la gran majoria dels ordenaments jurídics del nostre entorn. Per principi, els convenis internacionals tenen un rang superior a les lleis i, per tant, s'integren plenament en el dret vigent, sense cap restricció. Andorra, pel que fa al present immediat, no és diferent dels països del seu entorn jurídic. Per tant, en el moment que els convenis actualment negociats amb França, Espanya, Luxemburg i Portugal es publiquen al *Butlletí Oficial del Principat d'Andorra* (BOPA), després dels corresponents procediments de ratificació, passen a formar part del dret andorrà i no poden ser modificats per llei. Així, qualsevol modificació d'aquests instruments jurídics necessitarà un acord amb l'altra part contractant o, si escau, la denúncia del conveni.

Ara bé, si anem més enllà d'aquesta anàlisi literal de la Carta Magna comprovarem que aquesta integració implica diferents conseqüències que afecten de ple el dret andorrà en la seva globalitat, tant en l'àmbit de l'ordenament jurídic com en el de la pràctica jurídica. L'afectació del dret andorrà en els seus diferents àmbits constitueix l'objecte principal d'aquesta intervenció.

A aquest efecte, sembla convenient recordar que abans de la Constitució, però també posteriorment, un dels primers interrogants que es plantejava als juristes andorrans era la determinació de les fonts del dret andorrà. Anteriorment a la



Joan Miquel Rascagneres i
Llagostera

Aproximació constitucional al dret penal

Constitució existia molt poca codificació, i encara avui aquesta mancança subsisteix, almenys en part. És aquesta particularitat la que ha fomentat el debat, sempre viu, sobre les fonts del nostre dret. Diversos autors rellevants pel nostre dret s'han lliurat a aquest exercici. Podem citar, entre d'altres, Brutails o també el notari Marc Vila.

Aquesta recerca de les fonts del dret andorrà davalla essencialment de la dispersió del dret d'aplicació a Andorra, és a dir, de la manca d'una codificació pròpia. Recentment, la necessitat de codificació ha estat l'objecte de nombrosos debats força interessants que han donat lloc, entre d'altres, a una publicació de la Societat Andorrana de Ciències: *Dret andorrà, entre els costums i el Codi*. Ara bé, el cert és que, tot i les herències del passat, la codificació del dret andorrà avança a marxes forçades. Cal citar, entre altres textos, el Codi de l'Administració, el Codi Penal o el Codi de Procediment Penal. Sembla que en els pròxims mesos es publicarà el Codi de Procediment Civil, que actualment es troba en la fase final de redacció, i almenys una part del Codi Civil, el Llibre de Successions, que ha estat aprovat pel Consell General i entra en vigor l'1 de gener del 2016.

S'està seguint un camí que ens portarà, de ben segur, a la codificació del dret andorrà en els seus diferents àmbits en un futur proper.

Els convenis de doble imposició marquen una nova fita en aquest llarg recorregut. Més enllà dels aspectes econòmics, aquests convenis s'insereixen en la codificació del dret andorrà i, en particular, del dret fiscal, que s'ha desenvolupat molt des de l'any 2009. El mateix moviment d'escriptura de la norma legal ha afectat també la legislació mercantil, més concretament el dret de societats i la legislació sobre les inversions estrangeres, que necessiten l'atorgament d'aquests convenis de no doble imposició per al seu correcte desplegament.

Aquest corpus legislatiu en matèria fiscal prefigura la codificació del dret andorrà en diferents matèries, amb la finalitat essencial que els inversors, en particular els no-residents, puguin desenvolupar la seva activitat en el marc d'un ordenament jurídic que garanteixi el principi de seguretat jurídica, entre altres conceptes. Si ens referim més precisament als inversos estrangers, hem d'entendre que una de les màximes garanties que se'ls ha d'oferir és la codificació

del dret andorrà, tant en l'àmbit que els interessa directament, és a dir, l'econòmic, el fiscal i els convenis de doble imposició, com en tots els altres vessants del dret.

Dins d'aquesta òptica, es pot parlar d'una integració-afectació dels convenis de doble imposició en el dret andorrà, convenis que, a més a més, són un dels indicadors principals de la modernització i remodelació d'aquest dret i de la seva acceptació per part de la comunitat internacional. En un futur, la integració d'aquests convenis en el nostre dret tindrà efectes sobre la imperiosa necessitat de codificació del dret andorrà. Però més enllà d'aquesta constatació genèrica, els convenis tindran igualment un efecte directe sobre el dret substantiu andorrà. Així, quan es menciona el concepte d'integració no es pot resumir aquesta noció al fet que els convenis tinguin vigència a Andorra amb un rang superior a la llei. Aquests convenis tenen la virtut d'aportar nous conceptes al dret andorrà que fins ara eren o desconeguts o poc coneguts, i que marcaran una inflexió en la nostra legislació i reglamentació, més enllà del seu àmbit estricte. D'aquí ve el concepte d'integració-afectació esmentat abans.

Es poden destacar alguns exemples d'aquesta afectació que modifiquen la visió tradicional que es té sobre el dret andorrà. El primer deriva de la definició de residència fiscal que s'introdueix en els convenis esmentats. Fins a la instauració d'una fiscalitat a Andorra, el terme de residència, fiscal o no, era quasi desconegut o almenys molt poc utilitzat en el dret andorrà. Cal exceptuar el tracte amb els països estrangers, que, per raons òbvies, sempre han tingut una certa preocupació en termes de residència fiscal. A Andorra, el concepte de residència es definia essencialment per mitjà de la llei d'immigració i quasi cap altra legislació o reglamentació desenvolupava aquest concepte, que s'aplicava exclusivament als estrangers, i no als nacionals andorrans. S'havia creat una certa ficció jurídica de la residència a Andorra dels nacionals andorrans, encara que la seva residència efectiva fos fixada a l'estranger, i en derivava, entre d'altres, l'absència de la figura del vot per correspondència. La definició del concepte de residència fiscal, tal com es precisa en els convenis de doble imposició i de conformitat amb el model OCDE, afectarà de ple aquesta ficció jurídica i podem augurar que en un futur pròxim altres textos de dret aplicaran aquesta noció més enllà del dret fiscal. Així, la integració dins de la legislació

andorrana dels convenis de doble imposició té i tindrà un efecte innegable sobre la legislació vigent en altres àmbits del dret.

El segon aspecte a destacar fa referència a l'intercanvi d'informació fiscal, que afectarà igualment el nostre dret. És ben sabut que la llei d'intercanvi d'informació fiscal s'aplica a Andorra des del 2009. Aquesta llei va permetre la signatura de diversos convenis d'informació fiscal, i també es manté en els convenis de doble imposició i es redunda amb aquest intercanvi bastant antagònic amb el dret andorrà, que tenia cura, fins aleshores, de preservar la intimitat de l'esfera privada. Aquesta regla de confidencialitat, que podríem qualificar d'ancestral, cedeix davant dels imperatius internacionals fins al punt que, en el marc d'una inspecció fiscal, en els convenis de doble imposició es preveu l'eventual intervenció d'una administració fiscal estrangera en el territori andorrà, amb la reserva de l'autorització de l'Administració andorrana. Ara com ara, aquest tipus de cooperació encara no s'ha desenvolupat, però res no impedeix l'aplicació d'una clàusula similar, perquè entrarà en vigor l'intercanvi automàtic d'informació fiscal que pot donar peu a controls fiscals més aprofundits. Però més enllà de l'àmbit fiscal, aquesta cooperació administrativa es pot estendre a altres àmbits de l'administració i afectar així el dret vigent, tal com ha quedat plasmat en la Llei de bases de l'ordenament tributari, entre altres textos. La conclusió que se'n desprèn és unívoca. A més d'integrar-se en el dret andorrà, els convenis de doble imposició i les seves disposicions afecten i afectaran aquest dret amb l'aportació de nous conceptes i pràctiques juridicoadministratives, que fins ara no havien trobat aplicació en el nostre territori. Així, el dret andorrà cada dia s'aproparà més al dret comú europeu, noció que alguns autors han definit com l'*ius commune*.

Per evidenciar la integració-afectació del dret andorrà en les disposicions dels convenis de doble imposició n'hi ha prou amb analitzar la sentència 37/2014 de la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia per sortir de dubtes. En aquest procediment, l'Estat francès duia a terme una inspecció fiscal d'una societat francesa i va sol·licitar informació fiscal a una societat andorrana que n'havia cobrat comissions. La Batllia, en primer lloc, va acceptar els

arguments de la societat andorrana i va interpretar literalment l'article 4 de l'apartat b del conveni d'informació fiscal establert amb França, integrat en el conveni de doble imposició. En aquest apartat es preveu que la demanda d'informació fiscal s'ha de dirigir a la persona objecte de la inspecció en el país estranger, i no a una societat andorrana que no és objecte de cap inspecció fiscal; és a dir, en aquest cas la inspecció s'hauria de dur a terme a França. Ara bé, quan el Tribunal Superior va analitzar globalment el conveni i va recordar el Tractat de Viena, relatiu a la interpretació dels convenis diplomàtics, va revocar aquesta sentència i va considerar que la demanda d'informació fiscal que sol·licitava França s'ajustava al dret andorrà. És palès, doncs, que el que estableix el conveni de doble imposició afecta directament el dret intern, hi queda plenament integrat. Els convenis internacionals són aplicables a les disposicions del dret interna causa dels mèrits que se'ls atorga, i els convenis de doble imposició, considerats convenis internacionals, queden, doncs, integrats en el dret andorrà. De ben segur que en un futur aquests efectes no es limitaran a l'àmbit estrictament fiscal, sinó que s'estendran als diferents àmbits del dret andorrà.