

Convenio entre el Reino de España y el Principado de Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y para prevenir la evasión fiscal*

JOSEP COSTA I SOLÀ
Agencia Estatal de Administración Tributaria

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.—2. PREÁMBULO.—3. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO. 3.1. Personas comprendidas. 3.2. Impuestos comprendidos.—4. DEFINICIONES. 4.1. Definiciones generales. 4.2. Residente. 4.3. Establecimiento permanente.—5. IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS. 5.1. Rentas inmobiliarias. 5.2. Beneficios empresariales. 5.3. Transporte marítimo y aéreo. 5.4. Empresas asociadas. 5.5. Dividendos. 5.6. Intereses. 5.7. Cánones. 5.8. Ganancias de capital. 5.9. Servicios personales dependientes. 5.10. Remuneración de Consejeros. 5.11. Artistas y deportistas. 5.12. Pensiones. 5.13. Remuneraciones por función pública. 5.14. Estudiantes. 5.15. Otras rentas.—6. MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN. 6.1. Eliminación de la doble imposición.—7. DISPOSICIONES ESPECIALES. 7.1. No discriminación. 7.2. Procedimiento amistoso. 7.3. Intercambio de información. 7.4. Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares.—8. DISPOSICIONES FINALES. 8.1. Entrada en vigor y denuncia.—9. PROTOCOLO.—10. NOTAS SOBRE LA POSIBLE INCIDENCIA DEL CONVENIO MULTILATERAL PARA IMPLEMENTAR MEDIDAS DEL INFORME BEPS.—BIBLIOGRAFÍA.

Palabras clave: Convenios para evitar la doble imposición.

I. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objeto analizar el Convenio entre España y Andorra para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y prevenir la evasión fiscal y su Protocolo, firmado el 8 de enero de 2015 y publicado en el *BOE* núm. 292, de 7 de diciembre de 2015 y en el *BOPA (Butlletí Oficial del Principat d'Andorra)* núm.70, de 14 de octubre de 2015.

Como antecedente de este Convenio (en adelante “el Convenio” o “el CDI”) cabe señalar que Andorra dejó de considerarse paraíso fiscal por España desde el 10 de febrero de 2011, fecha en la que entró en vigor el Acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal, hecho en Madrid el 14 de enero de 2010 (*BOE* de 23 de noviembre de 2010). Ello trajo consigo la consideración de Andorra como país con efectivo intercambio de información tributaria, al implementarse una cláusula alineada con el Modelo de Convenio de la OCDE de 2002.

El Convenio se enmarca en el proceso de apertura económica al exterior en que estaba inmerso Andorra en la primera mitad de esta década, en cuanto la firma de CDIs facilita el intercambio de los flujos de inversión y negocio. Para el Principado era importante iniciar la formalización de una red de Convenios como elemento de impulso de la economía y de la decisión de invertir en el país.

En paralelo, su sistema fiscal empezó a evolucionar de acuerdo con la actividad y la estructura económica del Estado, pasando de un sistema impositivo casi únicamente indirecto a implantar una tributación directa

* Trabajo presentado en el XIX Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional, celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales.



homologable en el ámbito internacional. Así, en fecha 29 de diciembre de 2010 se aprobaron tres impuestos básicos en el ámbito de la imposición directa, como son el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes Fiscales, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Actividades Económicas (que gravaba las personas físicas), que entraron en vigor durante los años 2011 y 2012. A partir de 2013 empezó la aplicación del Impuesto General Indirecto, con una estructura muy similar al Impuesto sobre el Valor Añadido. Finalmente, coincidiendo con la negociación del CDI con España, se aprobó el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que entró en vigor en enero de 2015. En el apartado 3.2. de este estudio se indican los impuestos comprendidos en el ámbito del Convenio.

Debe tenerse en cuenta que en el segundo semestre de 2014, momento en el que se negoció el Convenio con España, Andorra sólo había firmado CDIs con Francia (abril de 2013) y Luxemburgo (junio de 2014), por lo que su bagaje en esta materia era escaso en relación a los más de cien Convenios firmados y renegociados por España desde 1966. Además de la geográfica relación de vecindad, cabe destacar la posición de cada Estado: España aparece como un país inversor, mientras que en el caso de Andorra, país con una superficie de 468 kilómetros cuadrados y una población que no alcanza los 80.000 habitantes, el nivel reducido de sus tipos de gravamen (10%) en relación al de otros Estados, hace que en la negociación aparezcan como elementos sensibles el tratamiento de determinadas rentas en origen, las cláusulas antiabuso y el intercambio de información.

La mayor parte de los CDIs firmados por España siguen las pautas del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición aprobado por la OCDE (MCOODE), que a diferencia del Modelo de la ONU refleja la posición de países con un alto grado de desarrollo económico. Dado que en el período de negociación del Convenio con Andorra estaba vigente la edición de 2014, este trabajo hará un seguimiento del CDI sobre la base del MCOODE de 2014 y de las principales diferencias y variaciones respecto al mismo.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que en el año 2013 la OCDE había promovido el proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), con el fin de luchar contra determinadas conductas que tienen como resultado la erosión de las bases imponibles y el traslado de los beneficios a territorios de baja o nula tributación. El proyecto BEPS identificó 15 acciones y se preveía que la mayor parte de los trabajos estuviesen finalizados en el plazo de dos años, por lo que si bien las conclusiones de BEPS no se recogen en el CDI, sí que determinados artículos ya incorporan un cierto aroma sobre los temas que se estaban tratando en aquel momento en el contexto fiscal internacional.

Por este motivo, y a pesar de su provisionalidad ya que aún no se trata de derecho vigente, se ha considerado oportuno completar este estudio con una primera aproximación sobre la futura incidencia en el CDI entre España y Andorra del Convenio Multilateral de 24 de noviembre de 2016 para la implementación de determinadas medidas convencionales frente a la erosión de las bases imponibles y la transferencia de beneficios, que tiene por objeto proporcionar un enfoque innovador que permita a los países modificar rápidamente sus tratados fiscales bilaterales para implementar medidas desarrolladas en el curso de los trabajos sobre BEPS.

El CDI contiene un breve preámbulo y 27 artículos agrupados en seis capítulos que comprenden el ámbito de aplicación, definiciones, imposición de las rentas, métodos para eliminar la doble imposición, disposiciones especiales y finales; así como un Protocolo.

2. PREÁMBULO

A modo de introducción, ambos Estados manifiestan su deseo de promover el desarrollo de sus relaciones económicas y mejorar la cooperación en materia fiscal. Cabe señalar que las relaciones económicas de Andorra con España son esenciales, dado el elevado volumen que representan en materia de exportaciones e inversión extranjera.

Resulta especialmente significativa la referencia a la intención de concluir un CDI con respecto al impuesto sobre la renta, “sin generar oportunidades para la no imposición o la imposición reducida a través de la evasión o elusión fiscales”, por lo que esta redacción anticipa el futuro contenido del Preámbulo del MCOODE de 2017, si bien no se hace una referencia expresa al *treaty shopping* que beneficia indirectamente a residentes de terceros Estados. Aun así, se puede utilizar el Preámbulo a efectos interpretativos en el caso de que se planteen dos posibles interpretaciones y una de ellas conduzca a la desimposición, en cuanto el preámbulo forma parte del contexto del Convenio y además se puede considerar una declaración general de su objetivo y fin.

3. ÁMBITO DE APLICACIÓN DEL CONVENIO

3.1. Personas comprendidas

El artículo 1 define el ámbito subjetivo de aplicación del Convenio de forma escueta y precisa, tal como lo hace la versión del MCOCDE hasta 2014, al señalar que se aplica a las personas residentes de uno o de ambos Estados contratantes. El derecho a la aplicación del CDI debe completarse con el artículo 3, que define el término “persona” y con el artículo 4, que remite a la legislación interna de cada Estado para determinar la residencia de las personas físicas y jurídicas y regula los criterios para resolver los conflictos de residencia.

3.2. Impuestos comprendidos

El artículo 2 se refiere al ámbito objetivo del CDI al determinar que se aplica a los impuestos sobre la renta, que comprenden los de carácter estatal y los exigidos por las subdivisiones políticas o entidades locales, cualquiera que sea el sistema de su exacción.

El Convenio define qué se entiende por impuestos sobre la renta al señalar que son aquellos que gravan la totalidad o parte de la renta, incluyendo los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles e inmuebles, así como los impuestos sobre las plusvalías.

A estos efectos, se detalla una lista de impuestos que se entienden expresamente incluidos en el ámbito del CDI:

- En España: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y los impuestos locales sobre la renta.
- En Andorra: el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Renta de las Actividades Económicas (que curiosamente estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 2014, al integrarse su contenido en el IRPF), el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes fiscales, el Impuesto sobre las Plusvalías en las Transmisiones Patrimoniales Inmobiliarias y los impuestos locales sobre la renta.

Dado que el CDI tiene vocación de vigencia, se prevé que se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la firma del mismo y que se añadan a los actuales o les sustituyan.

Es preciso destacar que se trata de un Convenio sobre impuestos directos, pero no incorpora disposiciones relativas a la imposición sobre el patrimonio, que están contempladas en el art. 22 MCOCDE, al tratarse de un tributo no implantado en Andorra y sin que dicho país tenga la intención de aprobar en el futuro una figura impositiva similar.

4. DEFINICIONES

4.1. Definiciones generales

En el artículo 3 del Convenio se definen algunos términos y expresiones que son utilizados de forma frecuente en el texto, entre los que se pueden destacar:

- “Estado contratante”, “España”, “Andorra” y “autoridad competente”.
- “Persona”, que comprende las personas físicas, las sociedades y cualquier otra agrupación de personas (como pueden ser entes sin personalidad, fundaciones y *partnerships*) y “sociedad”, que designa cualquier persona jurídica o entidad que se considere persona jurídica a efectos impositivos.
- “Nacional”, que significa una persona física que posea la nacionalidad de un Estado contratante y una persona jurídica, sociedad de personas (*partnership*) o asociación constituida conforme a la legislación vigente de un Estado.
- “Empresa”, que se aplica al ejercicio de toda actividad económica y “actividad económica”, que incluye la prestación de servicios profesionales y la realización de otras actividades de carácter independiente.
- “Empresa de un Estado contratante” y “empresa del otro Estado contratante”, significan, respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado.

Con el fin de evitar conflictos de calificación se establece una regla de interpretación general para cualquier expresión o término no definido en el CDI, que tendrá el significado que le atribuya la legislación del Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del Derecho, a menos que de su contenido se infiera una interpretación diferente.

4.2. Residente

Dado que el CDI se aplica a los residentes, el artículo 4 define que se entiende por residente en un Estado, a cuyo efecto se remite a la legislación interna de los Estados contratantes, de acuerdo con criterios de sujeción tales como el domicilio, la residencia, la sede de dirección efectiva o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Hay que señalar que los criterios para la determinación de la residencia son muy similares en la normativa de ambos Estados. Sin embargo, no se consideran residentes las personas que estén sujetas a imposición exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en un Estado.

Se regulan los criterios de desempate para resolver los posibles conflictos de residencia que se derivan de la consideración de una misma persona como residente en ambos Estados por la aplicación de sus legislaciones internas, distinguiendo entre personas físicas y jurídicas.

Para las personas físicas se establecen una serie de criterios sucesivos, dando preferencia al Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición. Si tiene vivienda en ambos Estados o en ninguno de los dos, se considera residente el lugar donde mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales). En defecto de los dos criterios anteriores se considerará residente donde tenga su vivienda habitual. Si viviera habitualmente en ambos Estados, o no lo hiciera en ninguno de ellos, se atenderá a la nacionalidad. Finalmente, si fuera nacional de ambos Estados (supuesto difícil hoy en día al no admitirse la doble nacionalidad en Andorra), o no lo fuera de ninguno de ellos, serán las autoridades competentes de los Estados quienes resolverán el caso de común acuerdo.

Tratándose de personas jurídicas y otras agrupaciones de personas, el criterio subsidiario utilizado es el de la sede de dirección efectiva de la entidad, esto es, el lugar donde se toman las decisiones clave de su actividad económica.

El Protocolo II precisa que no tendrán derecho a la aplicación del Convenio las personas acogidas al régimen especial de residentes sin actividad lucrativa, regulado en la disposición transitoria tercera de la Ley del IRPF de Andorra, que prevé para el colectivo que hubiese obtenido una autorización de residencia sin actividad lucrativa antes de la entrada en vigor de la ley, la posibilidad de optar por la no sujeción al IRPF durante los tres primeros períodos de aplicación del Impuesto (ejercicios 2015 a 2017), a cambio de satisfacer un importe anual de 30.000 euros en concepto de gravamen especial.

4.3. Establecimiento permanente

El concepto de “establecimiento permanente” (EP) tiene una gran trascendencia como punto de conexión para repartir el poder tributario entre los Estados contratantes en relación con los beneficios empresariales, en tanto que dichos beneficios sólo tributan en el Estado de residencia de la empresa, salvo que opere en el otro Estado a través de un EP. El Convenio contempla en el artículo 5 las dos modalidades de EP que prevé el MCOUDE: el lugar fijo de negocios y el agente dependiente.

A la lista no exhaustiva de supuestos que constituyen lugares fijos de negocios (sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, etc.) el Convenio añade de forma explícita las explotaciones agrícolas, pecuarias o forestales. También se considera que constituye EP una obra o un proyecto de construcción o instalación (el Convenio omite la referencia al “montaje” del MCOUDE) si su duración excede de doce meses. Asimismo, se enumeran una serie de actividades que, por su carácter auxiliar o preparatorio, no se incluyen en el concepto de EP, tales como las instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar mercancías, o bien de comprar bienes o recoger información para la empresa.

También constituye EP el llamado agente dependiente esto es, la persona que actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente poderes que le faculten para concluir contratos en nombre de la empresa no residente, salvo que las actividades de esa persona sean de carácter auxiliar o preparatorio. Por el contrario, no se considera que haya EP por el mero hecho de que una empresa realice sus actividades en un Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que éstos actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

Por último, el Convenio recoge la denominada “cláusula matriz-filial”, con el fin de delimitar en sentido negativo el concepto de EP. A estos efectos señala que “el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle una sociedad residente del otro Estado contratante o aquella esté controlada por esta última, o de que realice actividades económicas en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.”

Es preciso hacer constar que no se asoman en el Convenio las modificaciones posteriormente incorporadas en el artículo 5 del MCOCDE de 2017, como consecuencia de los resultados de la acción 7 de BEPS, relativas a la prevención de la elusión artificiosa del estatuto de EP, aspecto que se comentará en el apartado de este trabajo relativo a la posible incidencia del Convenio Multilateral para implementar las medidas del Informe BEPS.

5. IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS

5.1. Rentas inmobiliarias

El Convenio sigue la línea recogida en el artículo 6 del MCOCDE, que prevé la tributación compartida entre el Estado de la fuente (donde está situado el inmueble), que puede gravar ilimitadamente la renta, y el de la residencia, el cuál debe corregir la doble imposición que se produzca.

Dentro de las rentas inmobiliarias se incluyen las procedentes de explotaciones agrícolas o forestales. La definición de “bienes inmuebles” no se contempla en el Convenio, si bien tendrá el significado que le atribuya el derecho del Estado en que los bienes estén situados. Comprende, entre otros, los bienes accesorios y el usufructo de los bienes inmuebles, sin que tengan dicha consideración los buques y aeronaves.

Se aclara su aplicación a los rendimientos derivados de la utilización directa (piénsese en la relevancia de las rentas estimadas de los inmuebles urbanos situados en España que son usados por personas físicas residentes en Andorra), el arrendamiento o aparcería o cualquier otra forma de explotación de los inmuebles, así como para las rentas derivadas de los bienes inmuebles de una empresa, lo que alcanza a aquéllos afectos al patrimonio de un EP.

En línea con la reserva formulada por España al MCOCDE, el Estado contratante donde está situado el inmueble puede gravar las rentas derivadas de cualquier forma de uso o disfrute del mismo cuando tal derecho se derive de la propiedad de acciones, participaciones u otros derechos en la entidad titular del inmueble (derechos de multipropiedad o *time sharing*). Mediante el Protocolo III se limita esta facultad, ya que las rentas no podrán atribuirse a quienes sean titulares de los derechos en virtud de un contrato de multipropiedad, cuando su disfrute no exceda de dos semanas por año civil.

5.2. Beneficios empresariales

El artículo 7 del Convenio establece, del mismo modo que el MCOCDE, la tributación de los beneficios empresariales en el Estado de residencia de la empresa, salvo que la misma realice su actividad en el otro Estado por medio de un EP situado en él, en cuyo caso este último Estado puede gravar los beneficios sólo en la medida en que sean atribuibles a ese EP.

El artículo desarrolla los principios generales de tributación del EP sobre la base de un modelo que pretende determinar los beneficios atribuibles al EP como si fuera una empresa independiente, pues se le atribuirán “los beneficios que el mismo hubiera podido obtener de ser una empresa distinta e independiente que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de que es EP” (*arm’s length principle*).

Pero, a diferencia del MCOCDE de 2010, ya que el Convenio sigue las orientaciones del anterior MCOCDE de 2008, no se refiere expresamente como principios de atribución de beneficios al EP a las funciones ejercidas, a los activos utilizados y a los riesgos asumidos, si bien para la determinación del beneficio del EP se permite la deducción de los gastos realizados para los fines del mismo, que comprenden los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines (cargos nocionales), tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el EP como en otra parte.

Además, el texto del Convenio recoge disposiciones de versiones anteriores del MCOCDE como son las reglas de no atribuir beneficios a un EP por razón de la simple compra de bienes y mercancías para la

empresa (que a partir del MCOCDE de 2010 permite las ganancias y pérdidas derivadas de estas compras), así como la de continuidad del método para determinar los beneficios atribuibles al EP, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

Sin embargo, el CDI no incorpora la cláusula del MCOCDE que pretende garantizar la eliminación de la doble imposición, mediante un ajuste correlativo por parte de un Estado cuando el otro lleva a cabo un ajuste de los beneficios que considera acorde con los principios de empresa independiente.

Por todo ello, si bien se adopta formalmente la ficción de que el EP constituye una empresa distinta y separada, en el fondo no se asume en su integridad un sistema tan complejo como el arbitrado por la OCDE, en particular por lo que se refiere a los comentarios al Modelo de 2010, que sin duda supone una notable complejidad en su aplicación al basarse en el principio de plena competencia.

Finalmente, el Convenio recuerda que cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos, las disposiciones especiales de cada renta no quedarán afectadas por lo dispuesto en el artículo relativo a los beneficios empresariales. Sin embargo, como veremos, los preceptos relativos a dividendos, intereses y cánones efectúan un reenvío al artículo 7, que se aplicará cuando este tipo de rentas se obtengan a través de EP.

El artículo relativo a los beneficios empresariales ha de considerarse plenamente aplicable a las rentas de los profesionales independientes, una vez eliminado en el año 2000 el artículo 14 del MCOCDE, por lo que dichas actividades tributan en el marco de los artículos 7 y 5 (EP).

5.3. Transporte marítimo y aéreo

El Convenio sigue la pauta general del artículo 8 MCOCDE (hasta el año 2014) de hacer tributar los beneficios procedentes de la explotación de buques y aeronaves en tráfico internacional exclusivamente en el Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa. Se especifica que si la sede de dirección efectiva se encontrara a bordo de un buque, se considerará situada en el Estado donde esté el puerto base del buque y, si no existiera tal puerto base, en el Estado del que sea residente la persona que explota el buque.

No se contempla de forma diferenciada la previsión del MCOCDE relativa al transporte por aguas interiores. Por el contrario, sí se establece que el criterio de tributación será también aplicable a los beneficios procedentes de la participación en un *pool* (consorcio), en una explotación en común o en un organismo de explotación internacional.

Debe hacerse constar que el MCOCDE de 2017 modifica la asignación de la potestad tributaria en favor del Estado de la entidad y no en el de la sede de dirección efectiva de la empresa.

5.4. Empresas asociadas

El Convenio recoge fielmente el artículo 9 del MCOCDE en virtud del cual se establece el principio general de tributación de las operaciones entre empresas asociadas (empresas vinculadas) por el valor de mercado, de acuerdo con el principio de libre competencia. El desarrollo de este precepto da lugar a toda la problemática relativa a los precios de transferencia, refiriéndose los comentarios al MCOCDE a las “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias”.

Aquí no estamos en presencia de un Estado de residencia y un Estado fuente que reparten su potestad sobre la tributación de una determinada renta, sino ante dos empresas jurídicamente independientes, aunque vinculadas, cada una de ellas residentes en distintos Estados, de tal manera que se autoriza a los Estados a someter a imposición a la empresa residente en su territorio (ajuste primario) y al mismo tiempo se comprometen a eliminar la doble imposición que pueda originarse (ajuste bilateral o correlativo), siempre que consideren que el ajuste realizado por el primer Estado refleja el principio de plena competencia.

5.5. Dividendos

El artículo 10 del Convenio sigue las líneas trazadas por el MCOCDE al establecer la tributación compartida de los dividendos entre el Estado de la fuente (donde se encuentra la sociedad que los distribuye) y el de la residencia del percceptor. El Estado de la fuente puede gravar los dividendos de forma limitada, estableciéndose el tipo máximo del 15% con carácter general y un tipo reducido del 5% si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas *-partnerships-*) que posea directamente al menos el



10% del capital de la sociedad que paga los dividendos. En el MCOCDE la participación sustancial que se requiere para la aplicación del tipo reducido es del 25 %.

Debe resaltarse la referencia al requisito del perceptor del dividendo como “beneficiario efectivo”, con el fin de evitar situaciones de fraude en que se aplique el Convenio a residentes del otro Estado que actúen como simples mandatarios o intermediarios de otra persona, que es quien finalmente obtiene la renta.

El Protocolo IV, en relación al gravamen en la fuente de los dividendos, determina que estas disposiciones no se aplicarán a los dividendos distribuidos por una Sociedad Anónima Cotizada de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI) regulada en la normativa española. En este caso, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente de Andorra, el impuesto así exigido no podrá exceder del 15 %.

Para obtener las ventajas previstas para los dividendos, tal como precisa el Protocolo V (de forma común para los intereses y cánones), los residentes del otro Estado contratante deben, a menos que las autoridades competentes hayan acordado otra cosa, presentar un certificado de residencia indicando la naturaleza y el importe o valor de las rentas emitido por la autoridad competente del otro Estado.

A efectos de aplicación del Convenio se define ampliamente el término “dividendos”, de tal forma que incluye rendimientos de las acciones, acciones o bonos de disfrute u otros derechos que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetos al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones o participaciones por la legislación interna del Estado de la fuente. Al no hacerse una referencia expresa al reparto de cuotas de liquidación de entidades, las mismas deberán tributar como ganancias de capital.

Se establece que si los dividendos se obtienen por un EP y han sido generados por una participación vinculada efectivamente al mismo, serán aplicables las disposiciones relativas a los beneficios empresariales, siendo por tanto el beneficio atribuible al EP como un componente más de su renta y sin que se apliquen las reglas y los tipos de gravamen propios de los dividendos.

Se prohíbe la “extraterritorialidad” de los dividendos, a saber, es necesaria una conexión de los dividendos con el Estado que los grave, ya sea porque su perceptor es residente o porque la participación que genera los dividendos esté vinculada efectivamente a un EP situado en ese Estado. También se prohíbe que las sociedades no residentes sean sometidas a un impuesto específico sobre los beneficios no distribuidos.

Por último, sin que se trate de una medida contemplada en el MCOCDE, el Convenio prevé la imposición complementaria de los beneficios transferidos por el EP a la casa central, que no podrá ser superior al 5 %. Este artículo sería innecesario desde la óptica de Andorra, ya que su normativa de no residentes no sujeta a tributación las rentas distribuidas por sucursales a su matriz. Sin embargo, el TRLIRNR español sí que contempla en su artículo 19.2 una imposición complementaria cuando las rentas obtenidas por el EP se transfieran al extranjero.

5.6. Intereses

De manera similar a lo dispuesto para los dividendos, el artículo 11 del Convenio establece la tributación compartida para los intereses, de forma limitada para el Estado de la fuente (donde reside el pagador), que no podrá exceder del 5 %, e ilimitada para el Estado de residencia. El MCOCDE fija la tributación máxima del Estado de la fuente, de donde proceden los intereses, en el 10 %. Cabe señalar que los CDIs firmados por España recogen una diversidad de tipos que van desde el 5 % al 15 %.

También para obtener las ventajas previstas para los intereses los residentes del otro Estado contratante deben, a menos que las autoridades competentes hayan acordado otra cosa, presentar un certificado de residencia indicando la naturaleza y el importe o valor de las rentas emitido por la autoridad competente del otro Estado (Protocolo V).

Igualmente se incluye la cláusula del beneficiario efectivo, de tal manera que la aplicación de la tributación limitada sólo será posible cuando el perceptor sea el beneficiario efectivo de los intereses. Con ello se pretende que la limitación del gravamen no se aplique cuando se interponga de forma abusiva un intermediario entre el acreedor y el deudor.

Atendiendo a la posibilidad prevista en los comentarios al MCOCDE de que los países incluyan determinadas exenciones (por ejemplo, para bancos o instituciones de crédito, intereses de deuda pública o ventas a crédito), el Convenio contempla únicamente la exención en la fuente si el beneficiario efectivo es un Estado contratante, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o personas jurídicas de Derecho

público pertenecientes en su totalidad a estos organismos, o si los intereses son pagados por uno de estos Estados, subdivisiones políticas o entidades locales.

Por lo que atañe a la definición de intereses si bien el MCOCDE prevé una definición cerrada, por la que sólo se consideran como tales los rendimientos expresamente citados en el mismo (rendimientos de crédito de cualquier naturaleza, de valores públicos y de bonos y obligaciones, incluidas las primas unidas a esos títulos), el Convenio acoge una definición abierta en la que incluye cualesquiera otras rentas que se sometan al mismo régimen que los rendimientos de capitales prestados por la legislación fiscal del Estado del que procedan las rentas, lo que remite a la legislación interna. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses.

De forma similar a lo señalado en materia de dividendos, se excluye de la norma específica de intereses el caso en que el no residente posee un EP con actividad económica en el Estado de la fuente y el crédito que genera los intereses está vinculado efectivamente al EP. En este caso no se aplica el artículo 11, sino que los intereses forman parte de la renta empresarial (art. 7) del EP.

Con el fin de limitar el ámbito de aplicación del artículo relativo a los intereses, sus disposiciones no resultarán aplicables sobre los intereses pagados por encima del interés de mercado debido a una relación especial entre el deudor y el acreedor. El exceso (sólo según valor de mercado) será gravable de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del Convenio.

Si bien el Estado fuente o de procedencia de los intereses es el de la residencia del pagador, se prevé una excepción cuando existe un EP en uno de los Estados contratantes, pues si la deuda se ha contraído en relación con la actividad de dicho EP y los intereses son soportados por el mismo, tales intereses se consideran procedentes del Estado en que esté establecido el citado EP y no del Estado de residencia.

5.7. Cánones

Aunque el artículo 12 del MCOCDE fija la tributación exclusiva sobre los cánones al Estado de residencia del perceptor, la mayoría de los convenios suscritos por España, que ha formulado una reserva a este precepto, establecen la tributación compartida con el Estado de la fuente, que puede gravarlos de forma limitada, por lo que se aproximan al Modelo de la ONU. El convenio firmado con Andorra sigue esta estela y el impuesto exigido en la fuente no podrá exceder del 5% del importe bruto de los cánones.

La atribución de jurisdicción exclusiva sobre los cánones al Estado de residencia es una regla excepcional en los CDIs suscritos por España debido a su tradicional condición de país importador de tecnología. Sin embargo, el escenario con Andorra es radicalmente distinto ya que España aparece en una posición netamente inversora.

Al igual que lo visto en materia de dividendos e intereses, el Protocolo V del Convenio dispone que para obtener las ventajas previstas para los cánones los residentes del otro Estado contratante deben, a menos que las autoridades competentes hayan acordado otra cosa, presentar un certificado de residencia indicando la naturaleza y el importe o valor de las rentas emitido por la autoridad competente del otro Estado.

También en la misma línea de los dividendos y de los intereses, el artículo 12 contiene la cláusula del beneficiario efectivo, ya que los límites a la imposición en el Estado de la fuente sólo se aplicarán si el perceptor de los cánones en el Estado de residencia es el beneficiario/propietario efectivo de los mismos. Esta cláusula tiene gran importancia en materia de cánones dada la frecuente práctica de utilizar sociedades instrumentales o conductoras (*conduit companies*) con acceso a una buena red de CDIs.

El término “cánones” presenta una gran similitud con el propuesto por el MCOCDE, pues significa “las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor, incluidas las películas cinematográficas y los telefilmes y grabaciones destinadas a la difusión por radio o televisión, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas” (*know-how*). No se incluyen en esta enumeración los pagos por el uso o la concesión de uso de los equipos industriales, comerciales o científicos, que sí figuran en otros CDIs firmados por España, que tradicionalmente ha aplicado un concepto de canon más amplio que el defendido por la OCDE.

De forma equivalente a los dividendos e intereses, si los cánones son obtenidos por un EP por derechos que están vinculados efectivamente a su actividad económica, estos rendimientos se tratarán como propios del EP y no se aplicará el artículo 12 (con su límite de imposición) sino que se produce el reenvío al artículo 7 para permitir que las rentas pueden gravarse en el Estado en que radica el EP.

Aunque el Estado de procedencia de los cánones es el de la residencia del deudor, el apartado 5 del artículo 12 prevé una excepción cuando existe un EP en uno de los Estados contratantes, pues si la deuda se ha contraído en relación con la actividad de dicho EP y los cánones son soportados por el mismo, tales cánones se consideran procedentes del Estado en que esté situado el citado EP y no del Estado de residencia.

El Convenio también regula el supuesto de cánones pagados entre partes que tienen una relación especial, a cuyo efecto establece el gravamen del exceso en los casos en los que se produce un pago de cánones por una cifra superior a la que sería normal en el mercado, de acuerdo con la legislación de cada Estado y demás disposiciones del Convenio. Esta puede ser considerada una regla específica en relación al artículo 9 MCOCDE que se aplica a “empresas asociadas” (vinculadas), teniendo en cuenta que los Comentarios aclaran que existe una “relación especial” cuando se produce alguno de los supuestos contemplados en dicho artículo 9, sin perjuicio de que incluso extiende más allá su ámbito subjetivo.

5.8. Ganancias de capital

A diferencia de otros artículos que contienen la definición de cada tipo de renta, el artículo 13 no define las ganancias de capital, si bien parece claro que debe producirse una enajenación y que no se aplica a los premios de loterías o a las primas unidas a los bonos u obligaciones, por lo que deberá acudirse en cada caso a la norma doméstica para obtener el concepto. El artículo se refiere únicamente a las ganancias, por lo que tratándose de pérdidas de capital su tratamiento dependerá de la norma interna.

El Convenio, que sigue en líneas generales el MCOCDE, establece el derecho de gravamen de las ganancias de capital en función del tipo de bien de que procedan. A estos efectos, determina lo siguiente:

- Tratándose de ganancias inmobiliarias, establece la tributación compartida con el Estado de la fuente (donde están situados), sin que este pueda limitar el gravamen. Esta regla presenta un claro paralelismo con el artículo 6 (rentas inmobiliarias).
- En el caso de bienes muebles que formen parte del activo de un EP, comprendidas las ganancias derivadas de la enajenación de dicho EP (incluso si dicha venta se realiza en el marco de la transmisión de la totalidad de la empresa), pueden gravarse en el Estado donde esté situado el EP.
- Las ganancias derivadas de la enajenación de buques y aeronaves explotados en el tráfico internacional serán gravables exclusivamente en el Estado donde esté la sede de dirección efectiva de la empresa.
- Las ganancias obtenidas de la enajenación de acciones o participaciones, o derechos similares, cuyo valor proceda en más de un 50 %, directa o indirectamente, de bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado de la fuente. Ahora bien, esta disposición, que tiene una clara finalidad antiabuso, no es aplicable en el caso de enajenación de acciones de una sociedad que cotice en un mercado de valores reconocido de uno o ambos Estados.
- Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones que representen una participación, directa o indirecta, de al menos el 25 % pueden someterse a tributación en el Estado de residencia de la sociedad.
- Como particularidad del Convenio, y de acuerdo con muchos CDIs negociados por España, las ganancias obtenidas de la enajenación de acciones u otros derechos que otorguen al propietario el derecho al disfrute de bienes inmuebles situados en un Estado, pueden someterse a imposición en el mismo. Al igual que se prevé para las rentas inmobiliarias, no podrán atribuirse las ganancias a quienes sean titulares de los derechos de disfrute de los bienes inmuebles en virtud de un contrato de multi-propiedad, cuando su disfrute no exceda de dos semanas por año civil (Protocolo III).
- Las ganancias derivadas de cualquier otro bien distinto de los anteriores sólo pueden gravarse en el Estado donde resida el transmitente.

En relación al gravamen en el Estado de la sociedad (tributación en la fuente) de las ganancias por la venta de acciones que representen una participación de al menos el 25 %, el Convenio se separa del MCOCDE y sigue el Modelo de la ONU, que propone que las ganancias derivadas de la venta de acciones en una sociedad residente en un Estado puedan ser gravadas también en este Estado si el enajenante tuvo una participación sustantiva en el capital de misma. A pesar de que España efectuó en su día una reserva al MCOCDE, la misma fue retirada en la edición de 2010, por lo que posiblemente la singularidad del gravamen en este Convenio obedece a que el CDI previamente suscrito entre Andorra y Francia sienta el mismo criterio, aunque con una redacción distinta y mucho más explícita.

A propósito de la interpretación del apartado 5 del artículo 13 del Convenio entre España y Andorra, se plantea si para que proceda el gravamen en la fuente es necesario la enajenación de, al menos, el 25 % de las acciones, o bien si basta para ello con que el titular de las acciones posea el 25 % del capital, con independencia cual sea el porcentaje de acciones que venda.

Los CDIs suscritos por España que contemplan la tributación en la fuente de participaciones significativas o sustanciales presentan redacciones diferentes. El CDI con Vietnam tiene una cláusula muy similar al de Andorra, mientras que los firmados con Portugal y especialmente la India formulan una redacción claramente proclive al gravamen en la fuente con independencia de que se transmita un porcentaje inferior a la participación prevista (25 % o 10 % en función del Convenio). Por su parte, los CDIs con Francia y Bélgica disponen de una disposición similar relativa a las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos “que constituyan una participación sustancial” (25 %) que ha sido interpretada por la DGT en consulta V2331-13, en relación al CDI con Bélgica, en el sentido de poder gravar en origen cuando se posea dicha participación sustancial.

En este punto cabe decir que la redacción del CDI entre España y Andorra es poco precisa, pues no se refiere de forma expresa a una “participación sustancial” (aunque el 25 % deba considerarse que sí lo representa), además de no establecer como requisito un período de titularidad de la participación previo a la transmisión. Al no introducir el Convenio ninguna precisión adicional a la “enajenación de acciones que representen una participación, directa o indirecta, de al menos el 25 por 100 en el capital”, debería interpretarse la cláusula en su dicción literal, pues de la misma no se puede deducir que la existencia de la participación previa del 25 % sea un requisito para someter a gravamen en la fuente las ganancias en el caso de que los títulos transmitidos no alcancen este porcentaje, por lo que habrá que enajenar en bloque el 25 % para que opere la tributación en la fuente.

5.9. Servicios personales dependientes

Antes de abordar el punto relativo a los servicios personales dependientes, es oportuno señalar que, habiendo sido eliminado el artículo 14 del MCOCDE desde la versión del año 2000, debido a la supresión del precepto destinado a los servicios personales independientes, que integra su contenido en los beneficios empresariales, a partir de este artículo la numeración del CDI entre España y Andorra no coincide con el texto del MCOCDE, ya que en éste se ha dejado sin contenido.

Siguiendo el MCOCDE, el artículo 14 del Convenio determina que los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares obtenidas por un residente en un Estado por razón de un empleo serán gravables exclusivamente en ese Estado, a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado parte del CDI, en cuyo caso las remuneraciones derivadas del mismo pueden someterse a imposición en ese otro Estado. Por lo tanto, para el gravamen en el Estado fuente o de actividad se requiere que el empleado se haya desplazado al mismo con presencia física.

Sin embargo, aunque el empleo se ejerza en un Estado por un residente en el otro Estado, la renta tributará únicamente en el Estado de la residencia cuando se den simultáneamente las tres siguientes condiciones; que el trabajador no permanezca en el otro Estado por más de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, que el empleador que paga las remuneraciones no sea residente en el Estado en el que se realiza la actividad y que dichas remuneraciones no las soporte un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

Se establece una regla específica para las remuneraciones obtenidas de un trabajo dependiente realizado a bordo de un buque o aeronave de tráfico internacional, que serán gravadas exclusivamente en el Estado en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

El régimen de estas rentas que remuneran el trabajo por cuenta ajena no se aplica a las retribuciones de los consejeros, ni a las pensiones (públicas y privadas), ni a los sueldos de los funcionarios y empleados públicos, ya que para las mismas existen disposiciones especiales reguladas en los artículos 15, 17 y 18 del CDI.

A diferencia de los CDIs suscritos por España con Francia y Portugal, en el Convenio con Andorra no hay ninguna regulación específica prevista para los trabajadores fronterizos, que son aquellos que viviendo en un país se desplazan a trabajar al país vecino (el CDI con Portugal precisa que el trabajador tiene su vivienda habitual en el otro Estado al que normalmente retorna cada día). Estos Convenios prevén la tributación única en el Estado de residencia del perceptor, regla que constituye una excepción a las fijadas en los apartados 1 y 2 del artículo 15 del MCOCDE.

La normativa fiscal andorrana permite a los trabajadores fronterizos, sujetos en su totalidad al régimen de la *Caixa Andorrana de Seguretat Social*, que principalmente proceden de España, optar por la aplicación de un beneficioso régimen especial previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes del Principado, que consiste en la tributación de acuerdo con las normas generales del IRPF de Andorra, siendo aplicables la deducción por cotizaciones sociales a cargo del trabajador, la deducción del 3% sobre los rendimientos íntegros del trabajo (con el máximo de 2.500 euros), la reducción en la base de tributación general del mínimo personal y la bonificación en la cuota prevista por la obtención de rentas del trabajo.

En la práctica los trabajadores fronterizos casi se equiparan a los residentes en Andorra en cuanto a la tributación de sus rentas del trabajo, las cuales están sujetas a retención e ingreso a cuenta de acuerdo con lo establecido en la Ley del IRPF andorrana y se autoliquidan en el formulario 300 de Declaración anual del IRPF, que tiene la consideración de modelo de declaración del Impuesto sobre la Renta de No Residentes en relación a los obligados tributarios acogidos al Régimen especial de trabajadores fronterizos y temporeros.

5.10. Remuneración de consejeros

El artículo 15 del Convenio contiene una regla especial prevista en el MCOCDE en relación a los servicios personales dependientes, a cuyo tenor las remuneraciones en calidad de consejero y otras retribuciones análogas por su participación como miembro de un consejo de administración de una sociedad residente en un Estado, podrán ser gravadas también y sin límite por el Estado de residencia de la sociedad. Dicha especialidad se debe a las singulares características de estas rentas y a la dificultad que en ocasiones existe para determinar el lugar donde se han prestado los servicios.

Teniendo en cuenta que un consejero puede percibir de la sociedad rentas distintas de las de miembro de un consejo de administración, es decir, rendimientos no vinculados a las funciones propias de alta dirección, ya sea en su condición de socio, empleado o de profesional que presta servicios a la entidad, estas otras rentas estarán sujetas a diferentes disposiciones del CDI (arts. 10, 14 o 7, según los casos).

5.11. Artistas y deportistas

El artículo 16 del Convenio se configura como una alternativa al criterio general de gravamen en el Estado de residencia establecido en los artículos 7 (cuando la renta es fruto de actividades empresariales) y 14 (cuando la renta procede del trabajo dependiente), pues sienta el principio de soberanía compartida ya que las rentas que un residente de un Estado obtiene del ejercicio de su actividad personal en calidad de artista de espectáculo, tal como actor de teatro, cine, radio o televisión, o en su calidad de músico, o como deportista, pueden también ser gravadas en el Estado donde se llevan a cabo las actuaciones.

Este artículo es aplicable a las rentas obtenidas, directa o indirectamente, por las personas físicas que ejercen actividades artísticas o deportivas, a cuyo efecto también se aplica a las rentas generadas personalmente pero que se atribuyan no al propio artista o deportista, sino a otra persona, por lo que alcanza a las obtenidas tanto en régimen de independencia como a las obtenidas en el marco de una relación laboral, sin perjuicio de que la expresión “a otra persona” pueda tener en parte el carácter de norma antiabuso ante la utilización de sociedades interpuestas.

No se define qué se entiende por artista o deportista, si bien los Comentarios al MCOCDE se refieren a personas que están involucradas en un espectáculo o actuación ante el público, o que tenga un componente de entretenimiento, lo que con carácter general excluiría a pintores, escultores, escritores y compositores. En este punto es preciso acudir al apartado 2 del artículo 3 del Convenio, que remite al significado atribuido por la legislación del Estado relativa a los impuestos que son objeto del mismo, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras normas de derecho de ese Estado.

A diferencia del articulado del MCOCDE, el Convenio introduce en el apartado 3 una mayor precisión al gravar en el Estado de la fuente determinadas rentas conexas de carácter accesorio, al establecer que: “... comprenden las de carácter accesorio derivadas de prestaciones relacionadas con la notoriedad personal de un artista o deportista residente en un Estado contratante, siempre que se obtengan con motivo de su presencia en el otro Estado contratante y provengan de ese otro Estado.” Los Comentarios al artículo 17 del MCOCDE pueden servir de base para interpretar el tratamiento de las rentas que se encuentran estrechamente relacionadas con la actuación de los artistas o deportistas (por ejemplo, cánones satisfechos o rentas pagadas por la utilización de la imagen del artista o deportista, siempre que exista una estrecha vinculación entre la actuación desarrollada y la renta obtenida, o bien pagos por la retransmisión en directo de

una actuación artística o deportiva percibidos por el artista o deportista o por una sociedad relacionada con el mismo).

Si bien la norma general de tributación compartida lo es con independencia del pagador de las rentas, el Convenio, siguiendo los Comentarios del MCOCDE, prevé una especialidad por la que se excluyen de gravamen en el Estado de la fuente las rentas obtenidas por artistas o deportistas que son financiadas principalmente por fondos públicos del Estado de residencia, de sus subdivisiones políticas o entidades locales o de sus personas jurídicas de Derecho público.

El resto de las rentas obtenidas por estos contribuyentes, que sean ajenas a su condición de artista o deportista, tributarán conforme a otros artículos del Convenio. Así sucederá, por ejemplo, en el caso de percepción de dividendos de una sociedad residente en el país de la fuente.

5.12. Pensiones

Siguiendo la propuesta del MCOCDE, el artículo 17 del Convenio prevé que los rendimientos procedentes de pensiones y remuneraciones análogas por el desempeño de un empleo anterior (salvo los derivados de empleos de carácter público –a los que se refiere el apdo. 2 del art. 18–) sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del percceptor. Las pensiones percibidas por trabajos de carácter independiente no se encuentran en el ámbito de este artículo.

Las pensiones, a efectos de la aplicación del artículo 17 y del apartado 2 del artículo 18, se diferencian entre sí según procedan de un empleo privado o público anterior respectivamente, no según provengan de fondos privados o públicos atendiendo a la naturaleza de la entidad pagadora. De hecho, la asignación de la potestad de acuerdo con el MCOCDE es relevante para Andorra debido al importante número de residentes en el Principado que perciben pensiones derivadas de un empleo privado en España.

El concepto de pensión utilizado en ambos artículos está vinculado a la realización de un trabajo dependiente previo, de tal modo que no se tiene en cuenta el régimen fiscal que se haya aplicado las aportaciones que han generado el derecho a percibir la pensión.

Los planes de previsión social empresarial que instrumentan compromisos por pensiones asumidos por las empresas con sus trabajadores, así como los planes de pensiones sistema empleo son gravados de acuerdo con los artículos 17 y 18 apartado 2. Por el contrario, los sistemas de previsión social complementarios de la Seguridad Social, los planes de pensiones individuales, los planes asociados no vinculados a un empleo, los planes de previsión asegurados y los seguros que cubran la contingencia de jubilación, quedan fuera de los artículos relativos a pensiones.

5.13. Remuneraciones por función pública

También en esta materia el artículo 18 del Convenio sigue el contenido del MCOCDE, que al regular las remuneraciones por función pública engloba tanto las retribuciones pagadas por servicios al Estado o a una de sus subdivisiones políticas o a entidades locales, como las pensiones recibidas por razón de servicios prestados a esas administraciones públicas.

Se establece el principio de tributación en la fuente, en virtud del cual el Estado pagador tiene competencia exclusiva para gravar las rentas por servicios prestados al mismo o a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Ahora bien, como excepción, el Estado donde se prestan los servicios gravará en exclusiva esas remuneraciones cuando el trabajador sea un residente y nacional de ese Estado sin que sea al mismo tiempo nacional del primer Estado. Esta excepción no es idéntica a la prevista en el MCOCDE, que requiere la nacionalidad de ese Estado o que ya fuera residente en ese Estado con anterioridad al desempeño de esos servicios.

En cuanto a las pensiones públicas y remuneraciones análogas, a diferencia de las pensiones privadas del artículo 17, sigue el principio de tributación exclusiva en la fuente propio de las remuneraciones por función pública, con la excepción de que el pensionista sea residente y nacional del otro Estado sin que sea al mismo tiempo nacional del Estado pagador.

Tienen un tratamiento distinto las rentas satisfechas a su personal por el Estado, sus subdivisiones políticas o entidades locales en el ejercicio de una actividad económica (por ejemplo, si se actúa a través de sociedades estatales u organismos con actividad sometida al Derecho privado), en cuyo caso se aplica lo dispuesto en materia de servicios personales dependientes, consejeros, artistas y deportistas y pensiones privadas (arts. 14 a 17), ya que se entiende que el principio general del artículo 18 alcanza sólo a las rentas que retribuyen el ejercicio de una función pública.

5.14. Estudiantes

Mediante el artículo 19 las rentas percibidas por un estudiante, aprendiz o persona en prácticas residente de un Estado que se desplaza al otro Estado parte del CDI con el único fin de proseguir sus estudios o formación práctica solo pueden someterse a imposición en el Estado del que procedan, no en el que se realiza el proceso formativo.

Esta disposición se aplica aunque el desplazamiento convierta al estudiante en residente en el Estado al que se ha desplazado, y aunque pierda su residencia en el país de origen mientras se encuentra desplazado, lo que sucedería si se aplica el criterio de permanencia durante 183 días.

Las cantidades a que se refiere esta regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia son las que reciba el estudiante para cubrir sus gastos de mantenimiento, estudios o formación práctica, siempre que procedan de fuentes situadas fuera del Estado donde se llevan a cabo los estudios o formación. La naturaleza de estas rentas destinadas a la actividad exclusivamente formativa puede ser variada (becas, ayudas de estudio o investigación, subvenciones, etc.), si bien no alcanza a rentas tales como pagos por prestación de servicios, dividendos o intereses, cuya regulación se sitúa en otros artículos del CDI.

Por último, señalar que el Convenio no contiene, a diferencia de otros suscritos por España, ningún artículo específico para el supuesto de profesores y personal investigador que se haya desplazado a otro país en el ámbito de su actividad. Esos CDIs contemplan la exención en el país al que se desplaza temporalmente dicho personal.

5.15. Otras rentas

Con carácter residual el artículo 20 del Convenio, que también sigue el MCOCD, prevé que las rentas de otras clases, no específicamente tratadas en el CDI, se sometan a tributación sólo en el Estado de residencia del perceptor.

Se precisa que esta regla no es aplicable cuando el beneficiario de dichas rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles, realice su actividad en otro Estado por medio de un EP situado en este otro Estado y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente con dicho EP, en cuyo caso son de aplicación las disposiciones relativas a los beneficios empresariales.

A título meramente ejemplificativo pueden tener acomodo en este artículo y, en consecuencia, ser gravadas exclusivamente por el Estado de residencia, las siguientes rentas:

- Las pensiones pagadas por la Seguridad Social por jubilación a empresarios y profesionales, trabajadores por cuenta propia.
- Las derivadas de planes de pensiones individuales y de planes asociados no vinculados a un empleo.
- Las procedentes de determinados contratos de seguros de vida o invalidez no asociados con un empleo anterior.
- Las rentas vitalicias y las rentas temporales que traigan por causa una imposición de capital.
- Las derivadas de operaciones de capitalización.
- Las pensiones compensatorias a favor del cónyuge y las anualidades por alimentos.
- Los premios literarios, artísticos o científicos.
- Los premios de loterías así como las ganancias derivadas del juego.

6. MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

6.1. Eliminación de la doble imposición

La eliminación de la doble imposición en el Estado de residencia cuando en el Convenio las rentas pueden someterse a tributación de forma limitada o ilimitada en el Estado de la fuente, se regula en el artículo 21 del CDI, que establece los principios y elementos esenciales de la metodología que debe emplearse.

En ambos países, la doble imposición se evitará conforme a las disposiciones de su legislación interna o conforme al método de imputación que prevé el CDI, siguiendo la cláusula recogida en el artículo 23.B.1 del MCOCD, de acuerdo con la legislación interna de cada Estado.

El Convenio permite la posibilidad de que el contribuyente pueda optar por la aplicación del método para eliminar la doble imposición recogido en la legislación interna española o andorrana (el que determine un impuesto concreto –*lex specialis*–, que puede ser el método de exención), o bien por previsto en el CDI, en cuyo caso la aplicación del método de imputación seguirá las reglas detalladas para su cálculo que regula la legislación interna de cada Estado.

A tenor del método de imputación ordinaria o limitada, que emplean ambos países, cuando un residente de un Estado obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del Convenio, pueden someterse a imposición en el otro Estado, el primer Estado admitirá una deducción en el impuesto sobre la renta de este residente de un importe igual al impuesto pagado en el otro Estado. Sin embargo, dicha deducción no podrá exceder de la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de la deducción, correspondiente a las rentas que puedan someterse a imposición en ese otro Estado.

En cuanto a la aplicación del método de imputación, por parte de España se introduce una regla específica para corregir la doble imposición económica o intersocietaria internacional sobre dividendos, que permite la deducción del impuesto sobre sociedades efectivamente pagado por la sociedad que reparte los dividendos correspondientes a los beneficios con cargo a los cuales dichos dividendos se pagan, de acuerdo con lo previsto en la legislación interna española.

El CDI recoge la cláusula de salvaguarda de la progresividad fiscal en el Estado de la residencia, prevista en los artículos 23.A.3 y 23.B.2 del MCOCDE, que es empleada tanto por España como por Andorra, en virtud de la cual cuando, de conformidad con cualquier disposición del Convenio, las rentas obtenidas por un residente en un Estado estén exentas de imposición en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, tener en cuenta las rentas exentas a efectos de calcular el importe del impuesto sobre el resto de las rentas de dicho residente.

7. DISPOSICIONES ESPECIALES

7.1. No discriminación

De acuerdo con el principio establecido en el artículo 22 del CDI, que se aplica a todos los impuestos cualquiera que sea su naturaleza y denominación y no sólo a los que gravan la renta, no puede haber diferencias en el tratamiento fiscal que se otorga a las empresas o a las personas que se fundamenten en una serie de motivos concretos, cuando el resto de las circunstancias son equivalentes. A estos se efectos se detallan las siguientes cláusulas o motivos de no discriminación:

- Nacionalidad: Los nacionales (definidos según el art. 3.1.j) de un Estado no estarán sometidos en el otro Estado a ningún impuesto ni obligación relativa al mismo que no se exijan o que sean más gravosos que aquellos a los que estén o puedan estar sometidos los nacionales de ese otro Estado. El Convenio no recoge ninguna referencia a la no discriminación de los apátridas residentes en un Estado, que sí prevé el apartado 2 del artículo 24 MCOCDE.
- Establecimientos permanentes: Los EP situados en un Estado de una empresa del otro Estado no pueden ser tratados de peor manera o de forma más gravosa que las sociedades residentes en el primer Estado que realicen las mismas actividades. Ello no afecta a las deducciones personales, desgravaciones y reducciones impositivas que se otorgan a los residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares.
- Deducción de gastos: Las empresas residentes de un Estado no pueden soportar un trato peor en pagos realizados a no residentes frente a los realizados a los residentes, sin perjuicio de lo establecido en materia de empresas asociadas (apdo. 1 del art. 9), que aplica las condiciones económicas de mercado a las operaciones vinculadas, y de exceso de intereses y de cánones (apdo. 4 –*sic*, se refiere al 6– del art. 11 y apdo. 4 –*sic*, se refiere al 6– del art. 12).
- Empresas controladas por no residentes: Las empresas residentes de un Estado, cuyos accionistas sean residentes del otro Estado, no se someterán a ningún impuesto u obligación relativa al mismo que no se exijan o sean más gravosos respecto a los que puedan estar sometidas las sociedades con socios o partícipes residentes. Este motivo sólo se refiere a la imposición sobre la sociedad y no a la tributación de los socios no residentes.

7.2. Procedimiento amistoso

El artículo 23 del Convenio se refiere al procedimiento amistoso para la resolución de los conflictos y dificultades que se originen en su aplicación.

Tratándose de casos específicos en que un contribuyente considere que determinada medida adoptada puede implicar una imposición no conforme con el CDI, esa persona podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado del que sea residente o, en su caso, nacional, en el plazo de los tres años siguientes a la primera notificación de dicha medida. Y ello, sin perjuicio de los recursos previstos por el Derecho interno de los Estados. Si la autoridad no llega a una solución satisfactoria pero se alcanza un acuerdo amistoso entre los Estados, el citado acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos en el Derecho interno, por lo que se ejecutará aunque el período impositivo haya prescrito.

También se prevé que las autoridades competentes utilicen este mecanismo amistoso para resolver cuantas dificultades o dudas hayan podido surgir en la interpretación o aplicación del CDI (procedimiento interpretativo), así como para tratar de evitar la doble imposición en los casos no previstos en el mismo (procedimiento legislativo).

El Convenio no recoge el procedimiento arbitral contemplado en el apartado 5 del artículo 25 del MCOOCDE, que permite al contribuyente someter a arbitraje las cuestiones que no hayan podido resolverse en el curso del procedimiento amistoso en el plazo de dos años, excepto que la decisión haya sido adoptada por un tribunal judicial o administrativo de uno de los Estados. Sin embargo, como veremos en el apartado 10 de este trabajo, previsiblemente en el futuro se introduzca el arbitraje como consecuencia de la aplicación del Convenio Multilateral para implementar medidas del Informe BEPS.

7.3. Intercambio de información

El artículo 24 del Convenio, que amplía el ámbito de intercambio de información rogado que se instauró con el Acuerdo de Intercambio de información tributaria entre España y Andorra de 2010, sigue el contenido estándar del MCOOCDE de 2014 en esta materia y adopta las siguientes características:

- El intercambio no está limitado por los artículos 1 y 2, por lo que se aplica a cualquier persona e impuesto, siempre que sea previsiblemente relevante para aplicar el Convenio o el Derecho interno.
- La información se mantendrá en secreto y sólo se utilizará para fines tributarios, salvo cuando conforme al Derecho de ambos Estados pueda utilizarse para otros fines y el Estado que proporciona la información autorice su uso (este uso para otros fines se recoge en la actualización de 2012 del artículo 26 MCOOCDE). Se excluyen expresamente los intercambios triangulares.
- Se prevén límites al intercambio, ya que en ningún caso un Estado podrá ir en contra de su legislación o práctica administrativa normal, o suministrar información sobre secretos empresariales o profesionales, o cuya comunicación sea contraria al orden público.
- No se permite a un Estado denegar el intercambio de información alegando que no la necesita para sus propios fines tributarios, o porque obra en poder de bancos u otras instituciones financieras.

Una importante particularidad del CDI en esta materia se encuentra en el Protocolo VII, que enlaza el intercambio de información previsto en el Convenio con el Acuerdo entre España y Andorra firmado el 14 de enero de 2010, dado que a partir de 1 de enero de 2016 las disposiciones del citado Acuerdo quedan sustituidas por las del CDI. Las solicitudes de información realizadas al amparo del Convenio, que se podrán realizar en relación con aquellos ejercicios respecto de los que se hubiera podido solicitar información al amparo del Acuerdo de 2010, así como aquéllas que se encuentren pendientes en enero de 2016, serán tramitadas conforme a lo dispuesto en el CDI, según las directrices incluidas en el Protocolo.

Las citadas directrices deben interpretarse en función del momento histórico en el que se negoció el CDI suscrito el 8 de enero de 2015 (segundo semestre de 2014), pues se enumeran una serie de puntos que pueden llamar hoy en día la atención, entre los que destaca que la información se intercambiará independientemente de que la conducta que sea objeto de investigación pueda constituir delito penal según las leyes del Estado requerido (inaplicación del requisito de doble incriminación), la regla de subsidiariedad del intercambio rogado, la capacidad para obtener y proporcionar información de cualquier naturaleza con trascendencia tributaria relativa a la propiedad legal y efectiva, que los derechos y salvaguardas aplicables conforme a la legislación interna de los Estados no debe impedir ni obstaculizar indebidamente el intercambio efectivo de información, y que se entenderá que el criterio de “previsiblemente relevante” tiene por finalidad establecer un intercambio de información en materia tributaria tan amplio como sea posible, sin que los Estados tengan libertad para emprender búsquedas indefinidas de pruebas (*fishing expeditions*). Merece la pena destacar que los derechos y garantías reconocidos a las personas en un Estado contratante se entenderán aplicables en dicho Estado en el curso del procedimiento de intercambio de información.

Por otra parte, se regulan los requisitos que han de cumplir las solicitudes de información y el procedimiento para el envío de la misma. También se detallan determinados plazos del procedimiento, estableciéndose con carácter general un plazo no mayor de seis meses para la remisión de la información.

Por último, se plasma el compromiso de Andorra de adoptar el estándar común previsto por la OCDE en materia de intercambio automático de información financiera, que efectivamente se cumplió en el año 2018 al remitir los datos desde el 1 de enero de 2017 requeridos por el *Common Reporting Standard (CRS)*.

7.4. Miembros de misiones diplomáticas y de oficinas consulares

El artículo 25 tiene por objeto garantizar que los privilegios fiscales que se conceden a los miembros de misiones diplomáticas y oficinas consulares en virtud del Derecho internacional o de acuerdos especiales, no se vean alterados por la aplicación del CDI, que a diferencia del MCOCDE extiende su aplicación a los miembros de delegaciones permanentes ante organismos internacionales.

8. DISPOSICIONES FINALES

8.1. Entrada en vigor y denuncia

El Convenio entró en vigor, una vez ratificados e intercambiados los instrumentos de ratificación, el 26 de febrero de 2016 y sus disposiciones surten efecto en función de que se trate de impuestos retenidos en la fuente o del resto. En el primer caso, los efectos se producen coincidiendo con el momento de entrada en vigor, mientras que respecto de los impuestos no retenidos en la fuente, surten efecto para los ejercicios fiscales que comiencen desde la fecha en la que el Convenio entró en vigor, por lo que en cuanto al IRPF, en que ambos Estados tienen períodos impositivos completos, la eficacia del CDI se produce desde 1 de enero de 2017.

El CDI permanecerá en vigor en tanto no sea denunciado por cualquiera de los Estados, transcurrido un período mínimo de cinco años desde su entrada en vigor, previa notificación escrita remitida al menos con seis meses de antelación al final de cualquier año civil.

9. PROTOCOLO

El CDI incluye un extenso protocolo adicional al texto principal que introduce cláusulas de carácter complementario y cuyo valor es idéntico al del propio Convenio.

En los comentarios anteriores ya se ha hecho referencia a los Protocolos II (en relación al art. 4), III (en relación con el apdo. 4 del art. 6 y el apdo. 6 del art. 13), IV (en relación con el art. 10), V (en relación con los arts. 10, 11 y 12) y VII (en relación al art. 24) Por ello ahora me ocuparé de los Protocolos I y VI, que tratan sobre el derecho a acogerse a los beneficios del Convenio y sobre la asistencia en la recaudación de impuestos, respectivamente.

El Protocolo I, bajo la rúbrica “Derecho a acogerse a los beneficios del Convenio”, recoge una serie de disposiciones que constituyen auténticas cláusulas antiabuso en la línea seguida por diferentes comentarios del MCOCDE, si bien, posiblemente para evitar que se puedan utilizar de forma indiscriminada, se prevé que para su aplicación los Estados se consultarán teniendo en cuenta las circunstancias particulares de cada caso. Las cláusulas son las siguientes:

- Compatibilidad de las normas domésticas antiabuso: las normas y procedimientos de Derecho interno respecto a los abusos de la norma son aplicables al tratamiento de tales abusos. Además, el Convenio no impedirá a los Estados aplicar sus normas internas relativas a la transparencia fiscal internacional *Controlled Foreign Company rules (CFC)*.
- Cláusula del objetivo o propósito principal: los beneficios concedidos en virtud del Convenio no se otorgarán respecto de un elemento de renta cuando sea razonable considerar que el acuerdo u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio tiene entre sus objetivos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y el propósito del CDI.
- Cláusula general del beneficiario efectivo para todas las rentas del Convenio, complementaria a la prevista para dividendos, intereses y cánones.



- Cláusula para evitar la no imposición (subject to tax): si el CDI establece que un elemento de la renta es imponible únicamente en uno de los Estados, el otro Estado podrá gravar dicho elemento únicamente si ese elemento de renta no está sujeto a imposición en el primer Estado.
- Cláusula contra regímenes fiscales preferenciales: cuando en aplicación del Convenio una renta se beneficia de una ventaja fiscal en uno de los Estados y conforme a la aplicación de la legislación doméstica del otro Estado una persona se somete a imposición sobre una fracción de dicha renta y no sobre el montante total, la ventaja fiscal acordada por el primer Estado no se aplicará en la parte de la renta que no se somete a imposición.

Aunque el Convenio no incorpora el contenido del artículo 27 del MCOCDE relativo a la asistencia mutua en materia de recaudación, sí prevé en el Protocolo VI que, cuando el nuevo marco jurídico de Andorra esté plenamente definido e implantado de manera efectiva, se inicien negociaciones para la firma de un acuerdo administrativo de asistencia mutua en la recaudación de sus créditos tributarios.

En fecha 1 de febrero de 2014 entró en funcionamiento el Departamento de Tributos y de Fronteras de Andorra, encargado de la aplicación del sistema tributario del Principado, que dispone de una Área de Recaudación Ejecutiva. La Ley de Bases del Ordenamiento Tributario andorrana de 16 de octubre de 2014, que entró en vigor en enero de 2015, incluye el procedimiento de recaudación, el cual fue desarrollado por el Reglamento de Recaudación de los Tributos de 21 de octubre de 2015, que sigue un procedimiento muy similar al regulado en la normativa española, en la que se inspira claramente. Por ello parece apropiado que pueda implementarse un mecanismo de asistencia administrativa en la recaudación tributaria entre ambos Estados, de acuerdo con las prescripciones del MCOCDE.

10. NOTAS SOBRE LA POSIBLE INCIDENCIA DEL CONVENIO MULTILATERAL PARA IMPLEMENTAR MEDIDAS DEL INFORME BEPS

La OCDE, de la mano del G20, lanzó en el año 2013 el proyecto BEPS, cuyos informes finales se presentaron el 5 de octubre de 2015 y han conducido a cambios importantes en el MCOCDE a partir de su edición de 2017.

En fecha 24 de noviembre de 2016 la OCDE publicó el texto del Convenio Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios, conocido como “Instrumento Multilateral” (MLI), que constituye un potente mecanismo de actualización de la red mundial de CDIs. El MLI fue firmado el 7 de junio de 2017, entre otros países, por España y Andorra, los cuales coinciden en señalar que el CDI se encuentra cubierto por el Instrumento Multilateral, si bien hasta la fecha no ha sido ratificado por ninguno de los dos Estados y se desconoce cuándo va a entrar en vigor.

El MLI tiene por objeto actualizar las acciones 2 (mecanismos híbridos), 6 (impedir el abuso de convenios), 7 (impedir la exclusión fraudulenta del estatus de EP) y 14 (mejora de los mecanismos de resolución de controversias fiscales), así como facilitar la incorporación en los CDIs de las medidas BEPS que configuran su estándar mínimo, como son determinados aspectos de las acciones 2 y 14. Para ello se requiere que los dos Estados hayan elegido la misma opción en cada caso.

El Instrumento Multilateral se caracteriza por su flexibilidad y su aplicación es compleja, si bien se ensayará un primer enfoque sobre en qué medida puede ser modificado el Convenio como consecuencia de las posiciones aprobadas por los dos Estados que constituyen posiciones simétricas (*matching positions*), teniendo en cuenta las listas provisionales de reservas y de notificaciones previstas, y sin perjuicio de lo que resulte de los ulteriores procesos de ratificación nacionales.

En relación a los mecanismos híbridos, el artículo 3 del MLI se refiere a las entidades transparentes, a cuyo efecto las rentas obtenidas por o a través de una entidad considerada en su totalidad o en parte como fiscalmente transparente, serán consideradas rentas de un residente en un Estado contratante, pero únicamente en la medida en que estas rentas se consideren, a los efectos de su imposición por ese Estado, como rentas de un residente de ese Estado. Esta disposición no se interpretará en modo alguno en detrimento del derecho de un Estado a someter a imposición a sus propios residentes.

El artículo 6 del Instrumento Multilateral inicia la parte relativa a la utilización abusiva de los Tratados y se refiere al objeto de los Convenios fiscales. Ya se ha indicado que el CDI se anticipó al contenido del Preámbulo del MCOCDE de 2017, si bien no se hace una referencia expresa al *treaty shopping*. Al tratarse de un

estándar mínimo, se debería incluir una mención expresa a la intención de eliminar la práctica de la búsqueda del convenio más favorable que persigue la obtención de las ventajas del Convenio para el beneficio indirecto de residentes en terceras jurisdicciones.

El CDI ya cumple el estándar mínimo de la acción 6 BEPS en materia de impedir la utilización abusiva de los Convenios, pues el Protocolo I.3 incluye la cláusula de propósito principal (PPT) en los mismos términos que el artículo 7.1 del MLI. Conviene subrayar que el alcance de la cláusula no está del todo definido, al disponer que el acuerdo u operación que genera el derecho a percibir el beneficio tiene “entre sus objetivos principales la obtención del mismo” (no se refiere en concreto a “el propósito principal”) y por ello su aplicación dependerá de los hechos, circunstancias y pruebas de cada caso. En efecto, el análisis para determinar si un acuerdo u operación se encuentra bajo el ámbito de la PPT debe partir de un estudio de las metas y objetivos perseguidos por las personas que participan en la operación o acuerdo, análisis que ha de hacerse en cada supuesto atendiendo a todas las circunstancias existentes y ponderando las pruebas disponibles. Además, la PPT puede resultar aplicable cuando el aprovechamiento de los beneficios del convenio sea uno de sus objetivos principales pero no el único, lo cual introduce una especial complejidad.

El artículo 9.1 del Instrumento Multilateral permitirá mejorar la cláusula antiabuso prevista en el artículo 13.4 del CDI en relación con las ganancias de capital derivadas de la transmisión de acciones de entidades cuyo valor derive principalmente de inmuebles situados en el otro Estado, que será aplicable si en cualquier momento del plazo de 365 días anterior a la enajenación se superan el 50 % de bienes inmuebles establecido. Además, se amplía el ámbito de aplicación a acciones o derechos asimilables, por ejemplo derechos de una sociedad de personas (*partnership*) o un fideicomiso (*trust*) no cubiertos hasta ahora.

El artículo 10 del MLI introduce una norma antiabuso en relación a estructuras triangulares en que un residente en un Estado opera mediante un EP situado en un tercer Estado. Si la empresa residente en un Estado obtiene rentas del Estado de la fuente y la primera empresa considera dichas rentas como atribuibles a un EP situado en un tercer Estado, estando los beneficios atribuibles a dicho EP exentos en el Estado de residencia, en tal caso los beneficios del Convenio no se aplicarán si la renta es gravada en el tercer Estado de tal manera que soporte un impuesto inferior al 60 % al que hubiera aplicado el Estado de residencia en caso de que el EP estuviera situado en su territorio. Esta cláusula prevé excepciones y que el Estado de la fuente pueda determinar que la concesión de los beneficios del CDI está justificada.

No se incorporará al Convenio el contenido de la Parte IV del MLI (arts. 12 a 15) que se ocupa de la elusión del estatus de EP, debido fundamentalmente a las reservas provisionales de Andorra. En consecuencia, no serán aplicables las disposiciones sobre elusión artificiosa del estatus de EP a través de acuerdos de comisión y estrategias similares (los apdos. 5 y 6 del art. 5 del CDI no se actualizarán), sobre la elusión a través de exenciones de actividades concretas (actividades auxiliares –no se actualizará el apdo. 4 del art. 5 del CDI–), sobre fragmentación artificiosa de contratos y sobre definición de persona estrechamente vinculada a una empresa.

En materia de procedimientos amistosos tampoco se prevén modificaciones en el texto del artículo 23 del Convenio, dada la reserva parcial española que excluye la posibilidad de iniciar el procedimiento en los dos Estados. Tampoco será aplicable el precepto sobre ajustes correlativos, al estar cubierto por el apartado 2 del artículo 9 del Convenio.

Una novedad remarcable es la opción de España y Andorra por el arbitraje obligatorio y vinculante regulado en la Parte VI del Instrumento Multilateral (artículos 18 a 26). El MLI es flexible en cuanto a que los Estados acuerdan bilateralmente el modo de aplicación del arbitraje, de tal manera que su ámbito se modula por las reservas de cada Estado, si bien contiene reglas subsidiarias que se aplican en defecto de acuerdo. Su regulación se enfoca, al igual que el apartado 5 del artículo 25 MCOCDE, no como un procedimiento específico de arbitraje, sino como una fase final del procedimiento amistoso.

A tenor de las reservas formuladas por ambos Estados, según el apartado 12 del artículo 19 del MLI, toda cuestión no resuelta tras un procedimiento amistoso que hubiera recaído en el ámbito del arbitraje previsto en el Convenio, no será objeto de tal arbitraje cuando un tribunal judicial o administrativo de cualquiera de los Estados se haya pronunciado previamente sobre esa cuestión; si en cualquier momento posterior a la solicitud del arbitraje y antes de que la comisión arbitral haya emitido su decisión a las autoridades competentes de los Estados, un tribunal de uno de los Estados se pronunciara sobre la cuestión, el procedimiento arbitral quedará anulado.

En cuanto al tipo de procedimiento arbitral, se seguirán las normas del apartado 2 del artículo 23 del Instrumento Multilateral, por lo que se trata de un arbitraje de opinión independiente y razonada, ya que se

decidirá conforme a las disposiciones del Convenio y de acuerdo con la normativa interna de los Estados, sin que se aplique directamente el modelo *baseball arbitration* en que cada Estado remite una propuesta de resolución. El contribuyente que presenta el caso y sus asesores deben aceptar por escrito no revelar a ninguna otra persona la información que reciban de las autoridades competentes, de tal manera que el procedimiento terminará si se incumple el citado compromiso.

No obstante lo previsto en materia de arbitraje obligatorio y vinculante, los Estados pueden llegar a un acuerdo sobre una resolución distinta, pues una decisión arbitral adoptada no será vinculante para los Estados si las autoridades competentes acuerdan una solución diferente para toda cuestión que permanezca sin resolver en el plazo de tres meses desde la fecha en que se les entregó la decisión arbitral.

Cabe subrayar las reservas de España relativas al alcance del arbitraje, pues no procederá este mecanismo de resolución de conflictos tributarios en los casos en que sean aplicables las normas antiabuso recogidas en el Convenio o previstas en la Ley General Tributaria (conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación); en los casos de fraude, incumplimiento deliberado o negligencia grave y delito contra la Hacienda Pública; en casos de precios de transferencia en que la renta no quede sometida a imposición en el otro Estado por no inclusión en la base imponible, exención o tipo cero con arreglo a la legislación doméstica del Estado de que se trate; en los supuestos cubiertos por el Convenio de Arbitraje 90/436/CEE, y tampoco en los casos excluidos por mutuo acuerdo de los Estados.

La entrada en vigor de la Parte VI del Instrumento Multilateral se podrá aplicar retroactivamente sólo en la medida en que las autoridades competentes estén de acuerdo.

Hay que saludar positivamente la introducción del arbitraje como forma de resolución de los conflictos, pues va a representar un importante avance que va más allá de lo que constituye el estándar mínimo del proyecto BEPS en materia de solución de problemas mediante el procedimiento amistoso. A pesar las amplias reservas presentadas por España, el mecanismo será útil ya que se identificarán rápidamente determinados supuestos en los que se puede aplicar el arbitraje, tales como los conflictos de residencia, en que las normas domésticas de ambos Estados sobre la determinación del domicilio fiscal son muy parecidas, pero donde están aseguradas controversias cuando se vayan a concretar las reglas de desempate para resolver los casos conflictivos.

Desde la perspectiva del contribuyente, la introducción del arbitraje es una buena noticia al asegurar este procedimiento un resultado final del conflicto, con la eliminación de la doble imposición, que va a ser vinculante para los Estados.

BIBLIOGRAFÍA

- CARMONA FERNÁNDEZ, N.; CALDERÓN CARRERO, J. M.; MARTÍN JIMÉNEZ, A., y TRAPÉ VILADOMAT, M. (2019): *Convenios de doble imposición. El impacto BEPS. Análisis y evolución de la red española de tratados fiscales*, Wolters Kluwer, Madrid.
- CORRAL GUADAÑO, I. (dirección); CARMONA FERNÁNDEZ, N., y GARDE GARDE, M. J. (dirección académica) (2016): *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- FALCÓN Y TELLA, R., y PULIDO GUERRA, E. (2013): *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid.
- OCDE (2014): *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune: Version abrégée 2014*, Éditions OCDE. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-fr.
- (2018): *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune: Version abrégée 2017*, Éditions OCDE. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-fr
- PINA MONTANER, V., y BASTIDA PEYDRO, M. (2017): “El convenio multilateral y las medidas para evitar la utilización abusiva de los convenios para evitar la doble imposición”, *Actualidad Administrativa*, n.º 10, Sección Hacienda Pública, Wolters Kluwer, Madrid.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A., y FERNÁNDEZ PRIETO, A. (directores y coordinadores) (2003): *Fiscalidad y planificación fiscal internacional*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid.
- RUIZ GARCÍA, J. R.; CALDERÓN CARRERO, J. M., y otros (2004): *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia españolas)*, Fundación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, A Coruña.

