

Núm. de Protocol: 2000049/2022

Núm. Rotlle: TSJA-000022/2023

SENTÈNCIA 39-2022

PARTS :

Apel·lants: AAA i BBB

Representant: Sra. MPO

Advocada: Sra. MPR

Apel·lant: GOVERN D'ANDORRA

Representant: Sra. EMG

Advocada: Sra. MBV

COMPOSICIÓ DEL TRIBUNAL

President: Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA

Magistrades: Sra. Elsa PUIG MUÑOZ

Sra. Alexandra CORNELLA SOLÀ

Andorra la Vella, el 21 de juliol de 2023.

El Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa ha vist el recurs d'apel·lació a les actuacions número 2000049/2022.

En la tramitació d'aquestes actuacions han estat observades les prescripcions legals, i ha estat ponent la magistrada Sra. **Elsa PUIG MUÑOZ**, la qual expressa el parer del Tribunal.

ANTECEDENTS DE FET

1.- Els Srs. AAA i BBB van interposar demanda jurisdiccional contra les resolucions de la Comissió Tècnica Tributària (CTT), ambdues de data 01/08/2022, mitjançant les quals es desestimaven els recursos administratius interposats contra les resolucions del director adjunt de Gestió i Atenció al Contribuent, de data 10/05/2022, que, al seu torn, desestimaven les sol·licituds d'anul·lació de les declaracions de l'IRPF de l'exercici 2017 i les corresponents devolucions.

2.- En la sentència núm. 16/2023, de data 13/02/2023, el Tribunal de Batlles ha estimat la demanda promoguda pels agents, tot condemnant al Govern a retornar les quantitats ingressades per aquell concepte, incrementades amb l'interès moratori calculat des de la data en la que es va fer l'ingrés.

3.- En el seu escrit d'apel·lació, els agents sostenen que en la sentència d'instància s'havia d'haver imposat les costes a la demandada, en entendre que, des de l'entrada en vigor del Codi de Procediment Civil (CPC), resulta aplicable el principi del venciment objectiu, llevat que es consideri que concorrin dubtes fàctics o jurídics o altres circumstàncies motivades.

4.- En la seva contesta, el GOVERN considera que és doctrina d'aquesta Sala Administrativa que en els processos contenciosos la condemna en costes només s'aplica quan la part actuï amb temeritat o mala fe, i, en aquest cas, en no haver-se apreciat cap conducta temerària, no procedeix la condemna en costes.

5.- Al seu torn, el GOVERN també va interposar recurs d'apel·lació, el qual fonamenta en les al·legacions següents:

- Els Srs. AAA i BBB havien anant presentant les seves declaracions d'IRPF com a residents fiscals al Principat, i el 28/09/2018 van presentar les corresponents a l'exercici 2017, tanmateix, com a conseqüència de la inspecció realitzada per l'*Agencia Estatal de la Administración Tributaria* espanyola (AEAT), al juliol de 2020 van sol·licitar al Principat la devolució de les quantitats abonades en concepte d'IRPF de l'exercici 2017.

- Els agents mai han negat ser residents fiscals a Andorra o tenir el seu centre d'interessos aquí, sinó que és l'AEAT qui ha determinat que al 2017 el tenien a Espanya.

- L'art. 23 del Conveni per evitar la doble imposició signat entre el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya obliga que la persona concernida sotmeti el cas a l'autoritat competent de l'Estat d'on és resident, tanmateix, els agents no ho han fet sinó que s'han limitat a sol·licitar al Principat la devolució de les quantitats abonades en concepte d'IRPF.

- Abans d'arribar a concloure que s'ha produït una situació de doble imposició, cal activar tots els mecanismes que estableix el propi Conveni per tal de determinar que els contribuents han tributat per les mateixes rendes en els dos Estats contractants, i només quan s'estigui davant d'una situació de doble imposició és quan s'haurà d'aplicar les disposicions de l'art. 4.2.a) del propi Conveni.

- A la sentència apel·lada es diu que l'administració tributària andorrana no discuteix que l'any 2017 el centre d'interessos dels agents radicà a Espanya, quan no és així.

- Si l'administració tributària andorrana ha de discutir el lloc on els agents tenien el seu centre d'interessos, ho ha de fet amb l'AEAT en el marc dels procediments establerts en el Conveni, que han de ser activats pels agents, i no ho han fet.

- Per acreditar la doble imposició caldria examinar el detall de les rendes satisfetes en ambdós països, i comprovar que efectivament es tracta de les mateixes rendes, i que aquestes han estat gravades per impostos sobre la renda, comprovacions que no s'han dut a terme, compte tingut que les declaracions presentades al Principat s'informa d'uns imports corresponents a rendes essencialment de capital mobiliari, però en cap cas s'ha presentat el detall d'aquestes rendes o la documentació que dona suport a aquesta informació per poder contrastar aquesta informació amb la documentació i les rendes per les que han tributat a Espanya, i aquest treball és el que s'ha de dur a terme en el marc d'un eventual procediment amistós que s'ha d'iniciar per les persones concernides.

6.- Els agents es van oposar al recurs d'apel·lació interposat pel Govern, tot al·legant que:

- Resulta d'aplicació el criteri adduït per l'AEAT per considerar que els agents són residents fiscals a Espanya, compte tingut que l'any 2017 van tenir el seu centre d'interessos al país veí.

- El Conveni per evitar la doble imposició té un rang superior a la Llei de l'IRPF i és el que determina en quin país s'ha de considerar resident fiscal un contribuent quan els dos països consideren que ho és al

seu territori, i el criteri de tenir els interessos econòmics i vitals en un concret país (que addueix Espanya) té preferència sobre el criteri de residir 183 dies al seu territori, que és el que addueix Andorra.

- El procediment amistós previst a l'art. 23 del Conveni no està desenvolupat reglamentàriament pel Principat d'Andorra, per la qual cosa els agents van sol·licitar la devolució de les quantitats pagades a Andorra en concepte d'IRPF de l'exercici 2017.

- L'AEAT decideix que els agents eren residents fiscals a Espanya tot aplicant l'art. 9.b) de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'IRPF.

- Tant Espanya com el Principat consideren que els agents eren residents fiscals al seu país, però l'acreditació que tenen els seus vincles personals i econòmics a Espanya deriva del document "*Acta con acuerdo*" subscrit entre els agents i l'AEAT que es va portar a les actuacions, document que el GOVERN no ha impugnat.

- L'art. 23 del Conveni no obliga als agents a sol·licitar l'inici d'un procediment amistós, sinó que es pot acudir també a la via de recurs d'acord el dret intern dels Estats concernits.

- A les actuacions s'ha demostrat que les rendes liquidades al Principat pels agents en l'exercici 2017 i en concepte d'IRPF, són les mateixes que s'han liquidat a Espanya per aquest mateix exercici i concepte.

- El GOVERN no ha discutit que els agents hagin tingut durant l'exercici 2017 els seus interessos vitals a Espanya.

7.- Ambdues parts van confirmar els seus arguments en els seus respectius escrits de conclusions.

8.- Trameses les actuacions a aquesta Sala, s'ha designat la magistrada ponent i han quedat vistes les actuacions per a deliberar i decidir.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Competència

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

Segon.- El règim d'imposició de costes en el procés contenciós

Primerament s'analitzarà el recurs d'apel·lació interposat pels agents, en el qual únicament es qüestiona la no imposició de les costes a la part demandada.

Doncs bé, cal tenir en compte que aquest procediment es va iniciar el 30/09/2022, és a dir, amb anterioritat de l'entrada en vigor de la Llei 9/2022, del 7 d'abril, del Procediment Contenciós Administratiu (LPCA), però quan ja estava vigent el CPC.

I és cert que el CPC estableix la regla general que s'imposen les costes a la part vençuda. Tanmateix, aquesta Sala Administrativa ha mantingut el criteri que, en el procés contenciós, el règim de les costes és el de que cada part es faci càrrec de les causades a la seva instància, i que es reparteixen les comunes, i no el de la imposició de costes a la part vençuda -com en el procés civil-, si bé, i com a excepció, es podia imposar les costes a una de les parts, però, en aquest cas, caldrà apreciar la concurrència de temeritat o mala fe en la seva actuació.

I aquesta jurisprudència sobre la regla de la imposició de costes en el procés contenciós-administratiu es va mantenir després de l'entrada en vigor del CPC.

Actualment, la LPCA regula les costes al seu art. 8:

“1. Per regla general, cada part es fa càrrec de les costes processals causades a la seva instància, i es reparteixen les comunes. Això no obstant, el tribunal pot imposar les costes del procés a una de les parts, si aprecia que ha sostingut la seva acció o ha interposat el recurs amb temeritat o mala fe.

2. La imposició de costes pot ser de la totalitat, d'una part, o fins a una xifra màxima.

3. Les costes són taxades d'acord amb el que estableix el Codi de procediment civil.”

De fet, aquesta previsió incorpora al Dret positiu la regla sobre la imposició de costes en el procés contenciós-administratiu que havia anant aplicant aquesta Sala Administrativa durant la vigència de la Llei Administrativa i Fiscal.

En definitiva, en no haver-se apreciat que el GOVERN s'oposés amb temeritat o mala fe a la demanda presentada pels agents, no procedeix que se'l condemni en costes, per la qual cosa procedeix desestimar el recurs d'apel·lació interposat pels Srs. AAA i BBB.

Tercer.- La determinació de la residència fiscal

D'acord amb l'art. 8 de la Llei 5/2014, del 24 d'abril, de l'impost sobre la renda de les persones físiques (LIRPF), es consideren "residents fiscals en territori andorrà" les persones físiques en les quals es doni qualsevol de les circumstàncies següents:

a) Que romanguin més de 183 dies, durant l'any natural, en el territori andorrà. Per determinar aquest període en territori andorrà es computen les absències esporàdiques, excepte que l'obligat tributari acrediti la seva residència fiscal en un altre país.

b) Que radiqui en territori andorrà el nucli principal o la base de les seves activitats o els seus interessos econòmics de manera directa o indirecta.

És a dir, ambdós criteris són vàlids.

I, segons l'art. 9 de la Llei espanyola del IRPF:

"1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta."

És a dir, també ambdós criteris són vàlids per determinar la residència fiscal.

Per solucionar els problemes que poden sorgir entre els dos països per determinar la residència fiscal dels contribuents, es va aprovar el Conveni, del 8 de gener del 2015, entre el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya, per evitar la doble imposició en matèria d'impostos sobre la renda i prevenir l'evasió fiscal -en endavant, el Conveni-, en el qual es defineix el concepte de resident fiscal tenint en compte el model de l'OCDE

L'art. 4.2 de referit Conveni disposa que, quan una persona física, és resident dels dos Estats contractants, la seva situació s'ha de resoldre de la manera següent:

a) aquesta persona es considera resident únicament de l'Estat on disposa d'un habitatge permanent a la seva disposició; si disposa d'un habitatge permanent en ambdós Estats, es considera resident únicament de l'Estat on manté els vincles personals i econòmics més estrets (centre d'interessos vitals);

b) si no es pot determinar l'Estat on aquesta persona té el centre d'interessos vitals, o si no disposa d'habitatge permanent a la seva disposició en cap dels Estats, es considera resident únicament de l'Estat on sojorna de manera habitual;

c) si aquesta persona sojorna de manera habitual en ambdós Estats o si no sojorna de manera habitual en cap d'ells, es considera resident únicament de l'Estat del qual posseeix la nacionalitat;

d) si aquesta persona posseeix la nacionalitat d'ambdós Estats o si no posseeix la nacionalitat de cap d'ells, les autoritats competents dels Estats contractants han de resoldre la qüestió de comú acord.

Quart.- La doble imposició segons el Conveni

Una de les qüestions que regula el Conveni, és la relativa a evitar la doble imposició així com l'establiment d'un sistema amistós entre els Estat signants.

En aquest sentit, l'art. 21 del Conveni disposa:

“Article 21. Eliminació de la doble imposició

1. A Espanya, la doble imposició s'evita de conformitat amb les disposicions de la seva legislació interna o de conformitat amb les següents disposicions d'acord amb la legislació interna espanyola:

a) Quan un resident d'Espanya obtingui rendes que, d'acord amb les disposicions d'aquest Conveni, puguin ser imposables a Andorra, Espanya permetrà:

i) la deducció de l'impost sobre la renda d'aquest resident per un import igual a l'impost sobre la renda pagat a Andorra;

ii) la deducció de l'impost sobre societats efectivament pagat per la societat que reparteix els dividendes corresponents als beneficis amb càrrec als quals els esmentats dividendes es paguen, d'acord amb la legislació interna d'Espanya.

No obstant això, aquesta deducció no pot excedir la part de l'impost sobre la renda, calculat abans de la deducció, corresponent a les rendes que puguin ser imposables a Andorra.

b) Quan d'acord amb qualsevol disposició d'aquest Conveni les rendes obtingudes per un resident d'Espanya estiguin exemptes d'impostos a Espanya, Espanya pot, no obstant això, prendre en consideració les rendes exemptes per calcular l'impost sobre la resta de les rendes d'aquest resident.

2. A Andorra, la doble imposició s'evita de conformitat amb les disposicions de la seva legislació interna o de conformitat amb les següents disposicions d'acord amb la legislació interna andorrana:

a) Quan un resident d'Andorra obté rendes que, de conformitat amb les disposicions d'aquest Conveni poden ser imposables a Espanya, Andorra acorda una deducció en l'impost sobre la renda d'aquest resident d'un import igual a l'impost pagat a Espanya.

No obstant això, en un cas i en l'altre, aquesta deducció no pot excedir en cap cas la part de l'impost sobre la renda, calculat abans de la deducció, que correspon, segons el cas, a la imposició d'Espanya.

b) Quan, de conformitat amb qualsevol disposició del Conveni, un resident d'Andorra obté rendes que estan exemptes d'imposició en aquest Estat, Andorra pot, tanmateix, tenir en compte les rendes exemptes per al càlcul de l'import de l'impost degut sobre els altres elements de la renda d'aquest resident."

I l'art. 23 estableix:

"Article 23. Procediment amistós

1. Quan una persona considera que les mesures preses per un Estat contractant o pels dos Estats contractants comporten o poden comportar per a ella una imposició no conforme a les disposicions d'aquest Conveni, pot amb independència dels recursos que preveu el dret intern d'aquests Estats, sotmetre el seu cas a l'autoritat competent de l'Estat contractant d'on és resident o, si el seu cas s'ajusta a l'apartat 1 de l'article 22, a la de l'Estat contractant d'on té la nacionalitat. El cas s'ha de sotmetre durant els tres anys que segueixen a la primera notificació de la mesura que comporta una imposició no conforme a les disposicions del Conveni.

2. L'autoritat competent, si considera que la reclamació està fonamentada i no està en condicions ella mateixa d'aportar-hi una solució satisfactòria, ha de fer el possible per resoldre el cas mitjançant un arranjament amistós amb l'autoritat competent de l'altre Estat contractant, amb la finalitat d'evitar una imposició no conforme amb el Conveni. L'arranjament s'ha d'aplicar siguin quins siguin els terminis previstos pel dret intern dels Estats contractants.

3. Les autoritats competents dels Estats contractants, mitjançant un arranjament amistós, han de fer el possible per resoldre les dificultats o aclarir els dubtes a què pot donar lloc la interpretació o l'aplicació del Conveni. També es poden concertar amb la finalitat d'evitar la doble imposició en els casos no previstos pel Conveni.

4. Les autoritats competents dels Estats contractants poden comunicar-se directament entre elles amb la finalitat d'arribar a un arranjament tal com

s'indica en els apartats precedents. Si es considera que aquest arranament es pot assolir mitjançant un intercanvi verbal d'opinions, es podrà dur a terme en el si d'una comissió composta per representants de les autoritats competents dels Estats contractants."

Així, aquest precepte estableix un sistema de resolució de les controvèrsies que es pot plantejar pels contribuents que considerin que s'ha produït un cas de doble imposició, que és opcional pels contribuents, o, si es vol, alternatiu al sistema ordinari per via de recurs. Però no hi ha dubte que també poden utilitzar directament la via del recurs.

Cinquè.- Fets rellevants

Els Srs. AAA i BBB havien anat presentant les seves declaracions d'IRPF com a residents fiscals al Principat (al menys des del 2011, segons s'infereix de la documentació obrant en les actuacions), i el 28/09/2018 van presentar, també a Andorra, les corresponents a l'exercici 2017.

L'AEAT va realitzar una inspecció tributària als agents al juliol de 2020, que va finalitzar amb sengles actes de conformitat núm. 70XXX0X, folis 60 i següents de les actuacions, pel que fa el Sr. AAA., i núm. 70XXX00X, folis 76 i següents de les actuacions, pel que fa la Sra. BBB, ambdues de data 31/07/2020.

Tot i que no consta que aquestes actes siguin fermes -per no haver estat recorregudes-, cal dir que d'acord amb l'art. 155.6 de la *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria* -espanyola-: "*El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.*", per la qual cosa és pot presumir que sí que ho són.

La controvèrsia de fons plantejada és la relativa a si els agents han de ser considerats residents fiscals a Espanya en l'exercici de 2017, i si s'ha donat un cas de doble imposició.

Sisè.- La residència fiscal dels actors

En el recurs d'apel·lació del GOVERN es diu que no és cert que no hagi negat que els agents durant l'exercici 2017 tenien la seva residència fiscal al Principat, compte tingut que van ser ells mateixos els que així ho van declarar, i que van romandre al Principat més de 183 dies, i afegeix que, si ho hagués de discutir, ho faria amb l'AEAT en el marc dels procediments establerts al Conveni.

Ara bé, amb les sol·licituds presentades el 17/11/2021, els agents van presentar les actes de conformitat subscrietes amb l'AEAT, que recullen les dades per les quals l'administració tributària espanyola considera que els agents tenen el seu centre d'interessos al país veí. I és cert que l'administració tributària andorrana no ha qüestionat aquestes dades, sinó que es limita a sostenir que els agents tenen la seva residència fiscal a Andorra per que així ho van declarar ells mateixos i pel fet que hi van residir més de 183 dies.

Tanmateix, com s'ha vist, segons el Conveni resulta el criteri prioritari per determinar la residència fiscal dels contribuents el país on es té el centre d'interessos vitals, que, amb les dades amb les que es compta -que no han estat desmentides per l'administració andorrana-, en el cas del agents era Espanya durant l'exercici 2017.

De fet, a les actes amb conformitat es detalla que l'AEAT va comprovar als agents -i la seva societat S., SL- per diversos tributs -inclòs l'IRPF d'ambdues persones físiques-, durant els períodes del 2014 al 2017 -la prescripció impedia comprovar períodes anteriors a 2014-, i es deixava constància que els agents van declarar residir al Principat des del 2011. Doncs bé, l'AEAT accepta que els agents tinguessin el seu domicili fiscal al Principat des del 2014 i fins l'exercici de 2016 inclòs, però no que continuessin vivint a Andorra en 2017, tot analitzant dades com, per exemple, a quins centres educatius anaven els seus fills, o on estava ubicat l'establiment de restauració que explotava la seva societat, dades que no han estat qüestionades pel GOVERN.

En definitiva, cal concloure que, d'acord amb l'art. 4.2 del Conveni, els agents eren residents fiscals a Espanya en l'exercici 2017.

Setè.- La sol·licitud presentada pels agents

D'altra banda, s'ha acreditat que, a més de les liquidacions presentades i abonades al Principat en concepte d'IRPF en 2017, a les actes amb conformitat es recull la liquidació pel mateix concepte i exercici a Espanya.

Doncs bé, en el cas en espècie, els agents van presentar dos escrits, de contingut idèntic (folis 54 i 70 de les actuacions), en els quals, després de relatar que l'AEAT havia iniciat un procediment de comprovació el 08/05/2019, i que *“amb la finalitat d'evitar un procediment més dur que hagués pogut finalitzar en sancions més dures, vaig arribar a un acord amb ells...”* -tot i que afirmen que *“també Andorra podria considerar-me resident fiscal a Andorra”*-, reconeixen que van signar les actes amb acord el 31/07/2010, i finalment sol·liciten l'aplicació de l'art. 23 del Conveni, tot afirmant que:

“Tant si tenim en compte la data d'inici de les actuacions de l'Agència Tributària Espanyola, que va ser el 08/05/2019, com si tenim en compte la data de la firma de l'Acta amb Acord, que va ser el 31/07/2020, estem encara en aquest període de tres anys en el que puc sotmetre el cas a l'autoritat de l'Estat contractant on soc resident, el Principat d'Andorra.

L'autoritat competent de l'Estat contractant d'on la persona és resident, si considera que la reclamació està fonamentada ha de fer el possible per resoldre el cas, amb la finalitat d'evitar una imposició no conforme amb el Conveni.

Així doncs, el que sol·licito a l'Agència Tributària andorrana és que, en aplicació del CDI signat entre Espanya i Andorra, resolgui la situació de doble tributació per la que m'he vist afectat respecte a les meves rendes de l'any 2017, aportant una solució satisfactòria, que és l'anul·lació de la meva declaració d'IRPF andorrana número 259883, tornant-me l'import de la Quota de Liquidació, és a dir, 86.484,97 euros, mitjançant transferència bancària al meu compte

Sense cap altre particular, resto a la seva disposició per aportar qualsevol altre documentació o informació que puguin considerar necessari per a la seva Resolució.” (el subratllat no és de l'original)

És a dir, els agents, que continuaven defensant aleshores que eren residents fiscals a Andorra durant l'exercici 2017 -tot i que van admetre davant les autoritats espanyoles que la seva residència fiscal estava a Espanya, en aplicació del criteri del lloc on es té el centre d'interessos-, expressament sol·liciten que s'apliqui l'art. 23 del Conveni, encara que, segons ells, la solució satisfactòria era, simplement, la devolució d'allò abonat a Andorra per tota la liquidació.

Però, a banda de la contradicció que suposa mantenir davant les autoritats andorranes que s'és resident fiscal al Principat, i a la vegada, sol·licitar la devolució de la liquidació en concepte d'IRPF, en el cas que es considerés que finalment acceptaven que no eren residents fiscals a Andorra, també hauria estat un plantejament simplista defensar que s'és resident fiscal a una altre país -en aquest cas, Espanya-, i sol·licitar la mateixa devolució, ja que un contribuent pot no ser resident fiscal a Andorra i haver de tributar al Principat. Així, l'art. 4 de la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals,

disposa que *“Són obligats tributaris d’aquest impost les persones físiques i les persones jurídiques no-residents fiscals al Principat d’Andorra que obtinguin rendes, que d’acord amb aquesta Llei, es consideren generades en aquest territori.”*

En altres paraules, el fet que els agents fossin residents fiscals a Espanya, no suposa, *per se*, el dret a la devolució de l’import del IRPF abonat a Andorra, com pretenen els Srs. AAA i BBB, i accepta el Tribunal de Batlles a la sentència apel·lada.

Amb tot, la Resolució de data 10/05/2022 considera, d’una banda, que els agents no havien acreditat que no eren residents fiscals a Andorra, i, d’altra banda, que no havien sotmès el seu cas prop del Departament de Tributs i Fronteres, sinó que havien instat únicament l’anul·lació de la declaració i el retorn de la quota líquida, i decideix desestimar la devolució dels ingressos liquidats, decisió que és confirmada en via de recurs per la Resolució del Ministre de Finances de data 01/08/2022.

Ara bé, cal dir, primerament, que si els contribuents havien admès ser residents a Espanya, no podien després sostenir davant les autoritats andorranes que no era així -una cosa no pot ser i no ser al mateix temps-, i que, l’acta amb conformitat signada amb l’AEAT contenia dades precises per considerar que el centre d’interessos dels agents al 2017 era a Espanya, dades que el Govern no desmenteix.

I és aquí on entra en joc l’art. 4.2 del Conveni, compte tingut que, si les autoritats andorranes no van posar en dubte les dades que reflecteixen les actes amb conformitat subscrietes entre l’AEAT i els agents, l’administració tributària andorrana no podia continuar sostenint que el Srs. AAA i BBB eren residents fiscals a Andorra.

Endemés, no és cert que els contribuents no haguessin instat el procediment previst a l’art. 23, ja que als escrits presentats el 17/11/2021 sí ho van fer.

Arribats a aquest punt, cal destacar que Andorra no ha aprovat un reglament de desenvolupament del Conveni -sí que existeix a Espanya: el *Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa-*, tot i que això no impedeix que sigui aplicable el Conveni.

Amb tot, allò que no es pot donar per acreditat és que ambdós contribuents han declarat la totalitat de la renda de l’any 2017 en ambdós països, a excepció d’aquelles que de forma justificada no s’havien de fer en un país o en l’altre, com s’afirma per la part agent, compte tingut que a

les declaracions presentades al Principat s'informa d'uns imports corresponents a rendes essencialment de capital mobiliari, però en cap cas s'ha presentat el detall d'aquestes rendes o la documentació que dona suport a aquesta informació per poder contrastar aquesta informació amb la documentació i rendes per les que han tributat a Espanya.

Els agents consideren que les quantitats declarades a Andorra i les incloses a l'acte amb conformitat coincideixen, però no és així. A més, a l'escrit d'oposició al recurs del GOVERN, els agents afirmen que no s'han declarat a Espanya 24.072 euros en concepte de rendes de capital immobiliari que sí s'han declarat a Andorra atès del Conveni permet que les rendes que un resident d'un Estat contractant obté de béns immobles situats a l'altre Estat contractant poden ser imposades en aquest altre Estat, tanmateix pretenen la devolució íntegra de les liquidacions abonades al seu dia a Andorra en concepte d'IRPF per l'exercici 2017.

Per això, procedeix estimar parcialment el recurs interposat pel Govern, i acordar la retroacció de les actuacions per tal que, d'acord amb la petició formulada pels agents davant l'administració tributària andorrana el 17/11/2021, s'activi el mecanisme previst a l'art. 23 del Conveni, i, si els contribuents acrediten que les rendes per les quals han tributat a Espanya són les mateixes per les quals han tributat a Andorra, es calculi la quantitat a retornar per evitar la doble imposició.

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

DECISIÓN

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

Primer.- Desestimar el recurs d'apel·lació presentat pel Srs. AAA i BBB.

Segon.- Estimar parcialment el recurs interposat pel GOVERN, i tot acceptant que les Resolucions impugnades són nul·les, acordar la retroacció d'ambdós procediments per tal que s'apliqui el mecanisme previst a l'art. 23 del Conveni, del 8 de gener del 2015, entre el Principat

d'Andorra i el Regne d'Espanya per evitar la doble imposició en matèria d'impostos sobre la renda i prevenir l'evasió.

Tercer.- No efectuar cap condemna en costes.

Aquesta sentència és ferma i executiva.

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

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