

TEMA DEL DIA Pàgines 3 i 4

# Acords internacionals

DICTAMEN SOBRE LA LLEI D'INTERCANVI D'INFORMACIÓ EN MATÈRIA FISCAL I DELS TRACTATS QUE HA SIGNAT ANDORRA

## Irretroactivitat indiscutible

«Les dades objecte d'intercanvi es referiran a exercicis fiscals posteriors», diuen els experts

Sobre els efectes, s'insisteix que «hi ha una opció clara i expressa per la no-retroactivitat»

ENRIC GUINART\*  
ESCALDES-ENGORDANY

El text de la Llei 3/2009, del 7 de setembre, d'intercanvi d'informació en matèria fiscal amb sol·licitud prèvia i els tractats signats per Andorra, «han fet una opció inequívoca per la irretroactivitat i determinen que les dades objecte d'intercanvi es referiran a exercicis fiscals posteriors o a obligacions fiscals nascudes *ex post*».

Aquesta és una de les moltes conclusions que avalen la irretroactivitat dels convenis que ha signat el Govern i que formen part d'un estudi que va encomanar l'Executiu a un grup de professors de la facultat de Dret de la Universitat Autònoma de Barcelona i que van integrar Enric Fossas (catedràtic de Dret Constitucional), Joan Amenós (professor titular de Dret Administratiu) i Endrius Eliseo (professor associat de Dret Administratiu). Així, davant dels dubtes sobre les possibles interpretacions que podien produir-se dels convenis en qüestió i que s'han fet palpables per exemple en les diverses esmenes a la totalitat presentades pel Grup Parlamentari Andorra pel Canvi per una suposada retroactivitat dels textos, del dictamen a què ha tingut accés EL PERIÒDIC D'ANDORRA se'n desprèn que la irretroactivitat està més que assegurada. Més concretament, d'una banda, els experts indiquen que la Llei 3/2009 estableix internament els requisits dels requeriments de la petició d'intercanvi d'informació tributària formulada per un Estat amb el qual Andorra hagi signat el pertinent conveni internacional. I entre ells, «cal destacar el període objecte de la petició. Els requeriments, per tant, es refereixen a fet produïts en una data concreta». D'altra banda, els professors expliquen que la disposició final de la Llei 3/2009 precisa que el requeriment estatal versa sobre exercicis fiscals que comencen amb posterioritat a la data de signatura dels instruments internacionals que desenvolupa la llei i sobre obligacions fiscals generades a partir de la mateixa data (és a dir, a partir de la data de signatura dels esmentats instruments). En tercer lloc, l'anàlisi ressenya que els Tractats internacionals són irretroactius, segons es deriva de l'article 28 de la Convenció de Viena sobre Drets dels Tractats. Ara bé, si bé «la retroactivitat és admissible» en els convenis internacionals, «cal establir-la expressament». En aquest sentit, s'ha de recordar el que diu l'article 28: «Les disposicions d'un tractat no obligaran a una part respecte a cap acte o fet que hagi tingut lloc amb anterioritat a la data de l'entrada en vigor del tractat per aquesta part ni de cap situació que en aquesta data hagi deixat d'existir, excepte que es desprengui una intenció diferent del tractat o consti d'una altra manera». A partir d'aquí, els analistes dedueixen «una norma que ja recollien molts ordenaments al seu Dret intern: la irretroactivitat es presumeix; la retroactivitat cal expressar-la i precisar-la».



► Salgado i el cap de Govern, Jaume Bartumeu, en la firma de l'acord entre el Principat i Espanya.

JOSE LUIS ROCA

nals són irretroactius, segons es deriva de l'article 28 de la Convenció de Viena sobre Drets dels Tractats. Ara bé, si bé «la retroactivitat és admissible» en els convenis internacionals, «cal establir-la expressament». En aquest sentit, s'ha de recordar el que diu l'article 28: «Les disposicions d'un tractat no obligaran a una part respecte a cap acte o fet que hagi tingut lloc amb anterioritat a la data de l'entrada en vigor del tractat per aquesta part ni de cap situació que en aquesta data hagi deixat d'existir, excepte que es desprengui una intenció diferent del tractat o consti d'una altra manera». A partir d'aquí, els analistes dedueixen «una norma que ja recollien molts ordenaments al seu Dret intern: la irretroactivitat es presumeix; la retroactivitat cal expressar-la i precisar-la».

### les conclusions

- 1 REQUERIMENTS AMB DATA CONCRETA**  
La Llei 3/2009 estableix en àmbit intern els requisits dels requeriments de la petició d'intercanvi d'informació tributària formulada per un Estat amb el qual Andorra hagi signat el conveni internacional. Entre ells, cal destacar el període objecte de la petició. Els requeriments, per tant, es refereixen a fet produïts en una data concreta.
- 2 EXERCICIS FISCALS POSTERIORS**  
La disposició final de la Llei 3/2009 precisa que el requeriment estatal versa sobre exercicis fiscals que comencen amb posterioritat a la data de signatura dels instruments internacionals que desenvolupa la llei i sobre obligacions fiscals generades a partir de la mateixa data (és a dir, a partir de la data de signatura dels esmentats instruments).
- 3 LA RETROACTIVITAT CAL FIXAR-LA**  
Segons expliquen els professors de dret encarregats de l'estudi, en principi, els Tractats internacionals tenen caràcter irretroactiu, segons es deriva de l'article 28 de la Convenció de Viena sobre Drets dels Tractats. Així, la retroactivitat és admissible, però cal establir-la expressament.
- 4 OPCIO INEQUÍVOCA D'IRRETROACTIVITAT**  
Si bé el model OCDE d'acord d'intercanvi d'informació no imposa la irretroactivitat, el text de la Llei 3/2009 i dels tractats signats per Andorra han fet una opció inequívoca per la irretroactivitat i determinen que les dades objecte d'intercanvi es referiran a exercicis fiscals posteriors o a obligacions fiscals nascudes *ex post*.
- 5 DISTINCIÓ ENTRADA EN VIGOR-EFFECTES**  
En els Tractats d'intercanvi d'informació internacionals en matèria fiscal signats o rubricats per Andorra i examinats en el dictamen encomandat pel Govern es fa una clara distinció entre l'entrada en vigor i els efectes. Els experts també indiquen que, pel que fa als efectes, hi ha una opció clara i expressa per la no-retroactivitat.
- 6 GARANTIES D'IRRETROACTIVITAT**  
L'Estat està legitimat per examinar la data de la informació requerida i, fins i tot, denegar el requeriment si considera que es demana una dada amb data prèvia al començament d'efectes del Tractat. La persona concernida i la posseïdora de la informació també pot oposar-se al requeriment.

**EXERCICIS FISCALS POSTERIORS** // Una altra de les conclusions de l'estudi assenyalava que si bé el model OCDE d'acord sobre l'intercanvi de dades en matèria fiscal no imposa la irretroactivitat i deixa llibertat en aquest punt als estats per estipular-la i concretar els límits temporals de l'eventual retroactivitat, tal com es deia al principi, l'articulat de la Llei 3/2009 i dels tractats signats per Andorra «han fet una opció inequívoca per la irretroactivitat» i determinen que les dades objecte d'intercanvi es referiran a exercicis fiscals posteriors o a obligacions fiscals nascudes *ex post*. És a dir, «el legislador andorrà ha optat per la irretroactivitat», s'insisteix. Tanmateix, Fossas, Amenós i Eliseo també defensaven l'argument de la irretroactivitat tenint en compte que en els Tractats d'intercanvi d'informació en matèria fiscal signats o rubricats per Andorra «es fa una clara distinció entre l'entrada en vigor i els efectes». I, a més, pel que fa als efectes, «hi ha una opció clara i expressa per la no-retroactivitat», clouen.

En últim lloc, els experts exposen que l'Estat andorrà està legitimat per examinar la data de la informació requerida i, fins i tot, denegar el requeriment si considera que es

Passa a la pàgina següent

## Acords internacionals ▶ Intercanvi d'informació i assistència tributària

Pàgines 3 i 4 &lt;&lt;&lt;

Ve de la pàgina anterior

demana una dada amb data prèvia al començament d'efectes del Tractat. A la vegada, la persona concernida i la posseïdora de la informació també poden oposar-se al requeriment si la data és prèvia a l'inici dels efectes del Tractat. I per tot l'esmentat, «es conclou que la legislació andorrana estableix dues garanties per defensar la irretroactivitat: una primera que permet l'oposició al requeriment de l'Estat andorrà, i una segona que podria ser exercida per la persona concernida i pel posseïdor de la informació».

**VALORACIÓ CONJUNTA** // El dictamen encomanat pel Govern també inclou una anàlisi per separat dels textos rubricats pel Principat. I de la lectura dels mateixos, els professors n'extreuen diferents conclusions. En primer lloc, «a tots els casos» es fa una clara distinció entre l'entrada en vigor i els efectes. En segon lloc, «a tots els supòsits» es preveu que els efectes per a la matèria fiscal penal començaran a comptar a partir de la data d'entrada en vigor, és a dir, «existeix una opció clara per la no-retroactivitat». En aquest sentit, els experts hi afegixen que aquest darrer punt «s'ha assegurat amb la coincidència en les dates de l'entrada en vigor i l'eficàcia». Aquesta darrera conclusió es matisa en els casos dels Tractats amb San Marino i Mònaco, perquè en el llistat de definicions de tots dos textos es recull com a matèria fiscal penal «qualsevol assumpte fiscal que impliqui un acte intencionat, abans o després de l'entrada en vigor d'aquest acord i que la part requeridora pugui enjudiciar d'acord amb el seu dret penal». Amb tot, «fins i tot en aquest cas seria defensible la no-retroactivitat», asseguren els professors. En aquest punt, els tres analistes expliquen que l'article 11 (que es refereix a la numeració dels tractats) considera que l'eficàcia, pel que fa a la matèria fiscal penal, opera després de l'entrada en vigor i, en conclusió, «no té efecte retroactiu». A més, «hem de tenir en compte que el precepte realment vinculant i imperatiu és aquest, ja que la definició té -per la pròpia essència- un caràcter interpretatiu», remarquen.

**ASPECTES NO PENALS** // L'última valoració sobre els acords signats per Andorra exposa que quan aquests es refereixen a qüestions distintes a la matèria fiscal penal, l'eficàcia s'inicia pels períodes impositius posteriors o obligacions generades després de la data d'entrada en vigor. Per tant, «la coincidència amb els criteris de la Llei andorrana 3/2009 és absoluta». Els experts només suavitzen aquesta conclusió en el cas de l'acord amb els Països Baixos, on l'eficàcia s'admet per als períodes impositius iniciats o que s'iniciïn. És a dir, en aquest cas «s'ha estipulat una retroactivitat de grau mínim o mitjà», ja que el requeriment pot versar sobre períodes impositius ja iniciats i encara no conclusos. Amb tot, «d'acord amb la nostra tesi de previsió expressa de la retroactivitat, no tenim res a objectar», diuen. ■