

Núm. de Protocol: 1000098/2017
Núm. de Rotlle: TSJA-00000100/2017

SENTÈNCIA 98-2017

PARTS:

Apel·lant: "A", SA

Representant: Sra. C.C.R.S.

Advocat: Sr. D.A.T.

Apel·lat: GOVERN D'ANDORRA

Representant: Sra. I.M.O.M.

Advocat: Sra. E.G.L.

COMPOSICIÓ DEL TRIBUNAL:

President: M. I. Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA

Magistrats: M. I. Sr. Bernard PLAGNET

M. I. Sra. Elsa Puig Muñoz

Andorra la Vella, trenta de novembre de dos mil disset.

El Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa, ha vist el recurs d'apel·lació a les actuacions número 1000098/2017.

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.- La representació de l'entitat "A", SA va interposar demanda contra el GOVERN, en què sol·licitava que s'anul·lessin els apartats tercer i quart del requeriment d'informació notificat al Director general de l'esmentada entitat el 1 de setembre de 2017, en relació amb la petició d'intercanvi d'informació fiscal procedent de les autoritats tributàries espanyoles. Per altressí sol·licitava que s'anul·lés l'article 6.2 del Decret de 31 de maig de 2017, pel qual es va aprovar el Reglament (en endavant Reglament) de desenvolupament de la Llei 10/2017, del 25 de maig, d'intercanvi

d'informació mitjançant sol·licitud prèvia i d'intercanvi d'informació espontani en matèria fiscal (en endavant Llei)

2.- La sentència 58/2017, de 30 d'octubre, de la Secció Administrativa del Tribunal de Batlles ha desestimat la demanda formulada per l'agent i ha declarat que la resolució administrativa impugnada és ajustada a dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa.

3.- La representació de la part agent ha interposat recurs d'apel·lació contra l'esmentada sentència de la Batllia, el qual es fonamenta, en síntesi, en les següents alegacions:

a) El Tribunal d'instància ha inadmetès d'ofici la impugnació indirecta de l'article 6.2 del Reglament, per no haver-se recollit aquesta pretensió en la via administrativa prèvia, però, tanmateix, en el recurs administratiu ja es va qüestionar la legalitat del referit article. A més, afegeix que en el recurs presentat davant el Ministre no es podia pretendre que es declarés la nul·litat d'un Reglament aprovat pel Govern.

b) La pròpia Llei reconeix al posseïdor de la informació un interès per recórrer la petició d'informació, sense que el Reglament que la desenvolupa pugui restringir les dades que rep el posseïdor en relació a les que pot rebre el propi interessat.

c) La sentència C-682/15 de la Gran Sala del Tribunal de Justícia de la Unió Europea de 16 de maig de 2017 (cas *Berlio Investment Fund, SA c/ Directeur de l'Administration des contributions directes de Luxemburg*), analitza un supòsit en el què el posseïdor de la informació –Berlio– es va negar a facilitar part d'aquesta informació en entendre que no era previsiblement rellevant en el sentit de la Directiva 2011/16, per la qual cosa va ser objecte d'una sanció econòmica. El TJUE afirma que se li ha de reconèixer el dret a invocar davant d'un jutge la falta de conformitat de la sol·licitud amb l'article 5 de l'esmentada Directiva. L'apel·lant afirma que si la Llei andorrana contempla la possibilitat que el posseïdor de la informació interposi un recurs d'oposició, no pot el Reglament que la desenvolupa limitar les dades que pot rebre el posseïdor de la informació, concretament no pot negar-li aquelles que siguin necessàries per analitzar si la informació és "previsiblement rellevant", segons es defineix a l'article 3.3 del Protocol d'esmena de l'Acord amb la UE.

d) La sentència 37-2014 d'aquesta Sala que es fa a Sentència apel·lada no té el sentit que es pretén, ja que si bé afirma que la informació no ha de limitar-se forçosament a la persona concernida, això no equival a considerar "prescindible" la prohibició del *fishing expedition* respecte a persones diferents de la concernida.

4.- En la seva contesta de data 20 de novembre de 2017 el GOVERN s'oposa al recurs d'apel·lació i estima en substància:

a) La pròpia Llei estableix que no es podran consultar totes les parts de l'expedient i, a més, que ha de ser el desenvolupament reglamentari el què estableixi les dades que es facilitaran a la persona concernida i al posseïdor de la informació, i que l'agent ha disposat de totes les dades que es concreten al Reglament que ha de rebre com a posseïdor.

b) No són aplicables les conclusions del cas Berlioz ja que, en aquell supòsit, a la esmentada empresa se li va imposar una sanció, el què no succeeix en el cas que ens ocupa. A més, l'agent ha pogut recórrer la petició d'intercanvi d'informació fiscal, i això no és possible en el règim luxemburguès en el què el posseïdor únicament pot recórrer la sanció. En tot cas l'agent en fa una cita parcial de la referida sentència.

c) No es pot limitar la informació que es sol·licita a la del propi titular de la targeta de crèdit, tot això d'acord amb el què estableix el paràgraf 16 dels Comentaris al Model de Conveni, i que és la autoritat andorrana la que farà l'anàlisi pertinent i només enviarà la informació que compleixi els requisits de l'article 5 de la Llei.

5.- Trameses les actuacions a aquesta Sala, s'ha designat el magistrat ponent i han quedat vistes les actuacions per a deliberar i decidir.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- La Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia és competent per conèixer del present recurs, en aplicació de l'article 39.3 de la Llei qualificada de la Justícia i 8 de la Llei 10/2017, del 25 de maig, d'intercanvi d'informació mitjançant sol·licitud prèvia i d'intercanvi d'informació espontani en matèria fiscal (Disposició transitòria segona).

Segon.- El primer dels motius d'impugnació que articula el recurrent fa referència a que Tribunal d'instància ha inadmetès d'ofici la impugnació indirecta de l'article 6.2 del Reglament, per no haver-se recollit aquesta pretensió en la via administrativa prèvia, però, tanmateix, manté que en el recurs administratiu ja es va qüestionar la legalitat del referit article. A més, afegeix que en el recurs presentat davant el Ministre no es podia pretendre que es declarés la nul·litat d'un Reglament aprovat pel Govern.

La sentència d'instància considera que en via administrativa no es va impugnar indirectament l'article 6.2 del Reglament, i per això conclou que fer-ho en via contenciosa vulnera el article 34 de la Llei de la Jurisdicció Administrativa i Fiscal (en endavant LJAF). Tanmateix, aquesta conclusió no es pot compartir, encara que això no afecti el sentit de la decisió.

En efecte, l'article 34 de la LJAF estableix que el procediment davant el Jutjat administratiu i fiscal s'iniciarà mitjançant l'escrit de demanda, escrit que comprendrà la petició precisa i congruent amb el recurs administratiu previ. Ara bé, la congruència es predica de les pretensions o peticions, però no de les al·legacions en les què es pot fonamentar el recurs. D'això se'n desprèn que, tot i no haver-se qüestionat en el recurs administratiu previ la adequació del reglament –aplicat a l'acte singular recorregut– amb la llei que desenvolupa, l'article 34 de la LJAF no impedeix que es faci en via contenciosa.

A més, es dona la circumstància que, certament, la part actora en el seu recurs d'oposició sí qüestionava el contingut de l'article 6.2 del Reglament.

Doncs bé, la part apel·lant fonamenta el seu recurs indirecte contra l'article 6.2 del Reglament en el fet que, al seu parer, és contrari a la Llei i, a més, vulnera el seu dret de tutela efectiva.

Tanmateix, no es poden compartir aquestes afirmacions.

Els apartats 7 i 8 de l'article 7 de la Llei disposen:

"8. Llevat que s'hagi establert el secret de la sol·licitud d'intercanvi d'informació, l'autoritat competent informa la persona concernida i el posseïdor de la informació de la possibilitat de comparèixer davant seu per consultar, en presència de l'autoritat competent, les parts de l'expedient que no hagin de romandre confidencials i que siguin essencials per a la sol·licitud d'intercanvi d'informació. L'autoritat competent fixa un termini per comparèixer i per consultar l'expedient. La sol·licitud d'intercanvi d'informació rebuda i les comunicacions entre autoritats competents han de ser confidencials en tots els casos.

9. Es desenvolupen reglamentàriament els requisits de contingut i de forma que han de complir les notificacions al posseïdor de la informació i a la persona concernida, el contingut dels edictes, així com els terminis aplicables en la tramitació de la sol·licitud d'intercanvi d'informació fins al procediment d'oposició, incloent-hi les demandes grupals."

(el subratllat no és de l'original)

D'aquesta regulació se'n desprèn que no tota la informació s'ha de facilitar al posseïdor de la informació, ni tampoc a la persona concernida, però, a més, disposa que serà el desenvolupament reglamentari el què establirà els requisits de contingut i de forma de les notificacions a ambdós intervinents.

En exercici d'aquesta potestat es va aprovar el Reglament.

D'altra banda, no hi ha dubte que "A", SA ha pogut interposar recurs d'oposició, i posteriorment recurs contenciós, sense que el seu dret d'accés a la jurisdicció s'hagi vist afectat. Així, ha rebut tota la informació que estableix l'article 6.2 del Reglament –extrem que no nega–, i, a més, en via contenciosa ha tingut accés a la totalitat de l'expedient administratiu, fins i tot a la sol·licitud que el Govern d'Espanya va dirigir al Govern Andorrà, després que aquest últim preguntés al primer si podia facilitar aquest document. Dons bé, tot i tenir la informació complerta –fins i tot la declarada confidencial–, "A", SA no ha posat en qüestió la justificació de informació sol·licitada i que, en definitiva, no es pugui considerar una "fishing expedition".

Tercer.- El recurrent afirma que la sentència C-682/15 (cas Berlioz) permet interpretar que no es pot limitar la informació que es facilita al posseïdor de la informació que, al seu judici, ha de ser la mateixa que rep la persona concernida. Tanmateix, com encertadament al·lega la representació del Govern al seu escrit d'oposició, en aquell supòsit a Berlioz se li va imposar una sanció, el què no succeeix en el cas que ens ocupa, i, a més, l'agent ha pogut recórrer la petició d'intercanvi d'informació fiscal, possibilitat que no ofereix el règim luxemburguès en el què el posseïdor únicament pot recórrer la sanció.

De fet, el propi Tribunal de Justícia de la UE destaca en el apartat 58 les diferències entre el cas Berlioz i el cas Sabou (STJUE 22 de octubre de 2013, C-276/12):

“Así, en el asunto sobre el que versaba aquella sentencia –es refereix al cas Sabou-, el Tribunal de Justicia estaba llamado a pronunciarse sobre la existencia del derecho del contribuyente que era objeto de solicitudes de información entre Administraciones tributarias nacionales a ser oído en el marco de ese procedimiento, y no, como sucede en el presente asunto, sobre la existencia del derecho a la tutela judicial de un administrado del Estado miembro requerido contra una medida sancionadora impuesta a tal administrado por no atender una decisión de requerimiento adoptada frente a él por la autoridad requerida a raíz de una solicitud de información dirigida a esta autoridad por la autoridad requirente.”

D'altra banda, per més que la part apel·lant afirmi que la persona concernida i el posseïdor de la informació tenen el mateix interès en un procediment de sol·licitud d'informació, és evident que la seva situació no és equiparable: la persona concernida pot tenir responsabilitats en l'Estat que sol·licita la informació, mentre que la tramesa de la informació en el marc dels procediments regulats *“no comporta ni constitueix una violació del secret professional ni tampoc conculca les restriccions sobre revelació d'informació i, consegüentment, no comporta responsabilitat de cap tipus, ni de caràcter general ni de caràcter contractual”*, segons estableix l'article 6.4 de la Llei, de manera que el posseïdor d'informació només podrà ser sancionat pel Govern andorrà per no facilitar la informació sol·licitada.

En definitiva, si la situació jurídica de la persona concernida i del posseïdor de la informació no és equiparable, tampoc ho pot ser el seu interès.

Quart.- A l'últim, cal analitzar la sol·licitud que s'anul·lin els apartats tercer i quart del requeriment d'informació, pels quals es sol·licitava la identificació completa (nom, cognoms, data de naixement i, en el seu cas, NIF) de les persones físiques que figurin com a titulars, autoritzats o beneficiaris efectius del compte corrent associat a una targeta de crèdit, així com la informació d'altres comptes dels què disposi alguna de les persones físiques esmentades en l'entitat bancària.

L'apel·lant fonamenta aquesta petició en el fet que, al seu judici, només es pot facilitar informació en relació a la persona concernida, però no en relació a tercers. Tanmateix, aquesta posició no és la mantinguda per aquest Tribunal Superior, que, en la Sentència 37/2014, afirmà:

“En realitat, no existeix una contradicció entre les estipulacions de l'Acord i les disposicions de la Llei.

En particular, podem remarcar que cap d'aquests dos texts reserva l'abast de la petició a la persona que fa objecte d'un control fiscal.

L'explicació és perfectament lògica: la finalitat dels texts és la lluita contra l'evasió fiscal internacional. Ara bé, un dels muntatges bastant expandits consisteix en pagar comissions a societats implantades en altres Estats en els quals la taxa d'imposició és menys elevada.

Ara cal assegurar-se que aquesta petició és conforme als textos que s'han citat més amunt:

1) Aquests textos no limiten la petició d'informació a les persones que fan objecte d'un control.(...)

Cal afegir que si la petició estès limitada a les persones que són l'objecte d'un control, l'abast dels acords internacionals seria molt limitat: en efecte, com s'ha indicat més amunt, es tracta de lluitar contra muntatges consistents en fer

pagaments a societats implantades en altres Estats i, per consegüent, l'interès de les administracions fiscals és el d'obtenir informació sobre l'activitat de la societat beneficiària dels pagaments.

La interpretació de les estipulacions de l'article 5.5 a) de l'Acord és la següent:

"5. L'autoritat competent de la part requeridora facilita la informació següent a l'autoritat competent de la part requerida:

a) La identitat de la persona que és objecte de control o investigació".

La sentència recorreguda estima que aquest text limita l'abast de la petició. Però, segons els principis generals d'interpretació dels tractats internacionals (continguts especialment, en la Convenció de Viena sobre el dret dels Tractats, articles 31 i s.), cada estipulació s'ha d'interpretar en funció del contingut del tractat i de les altres estipulacions, comprés el preàmbul (que es refereix als estàndards de l'OCDE, v. més amunt).

La frase "La identitat de la persona que és objecte de control o investigació" s'ha d'interpretar en funció de les estipulacions del paràgraf 2 del mateix article 5:

"2. Si la informació de la qual disposa l'autoritat competent de la part requerida no és suficient per poder donar compliment a la sol·licitud d'informació, la part requerida recorre a totes les mesures pertinents de recopilació d'informació per proporcionar a la part requeridora la informació sol·licitada, independentment que la part requerida no necessiti la informació per a finalitats tributàries pròpies."

És a dir que la persona "que és objecte de control o investigació" és la persona que és objecte de "totes les mesures pertinents" previstes per aquest paràgraf 2."

Certament en aquella ocasió la norma analitzada era la Llei 3/2009 del 7-9-2009 d'intercanvi d'informació en matèria fiscal amb sol·licitud prèvia, però la regulació de la Llei 10/2017 és similar.

D'altra banda, és el Govern andorrà qui, a la vista de la informació requerida, analitza si és rellevant per aplicar la legislació fiscal de l'Estat requeridor i si, en definitiva, pot lliurar aquesta informació. En tot cas, l'entitat bancària no està legitimada per defensar els interessos dels possibles tercers afectats.

Procedeix, per tot això, desestimar íntegrament el recurs d'apel·lació i confirmar en els seus propis termes la sentència impugnada.

Cinquè.- No s'aprecia una especial temeritat o mala fe que justifiqui la imposició de les costes d'aquesta instància.

DECISIÓ

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

Primer.- Desestimar el recurs d'apel·lació que interposa l'entitat "A", SA contra la sentència 58/2017, de 30 de octubre, de la Secció Administrativa del Tribunal de Batlles, la qual es confirma en els seus propis termes.

Segon.- No efectuar un especial pronunciament sobre les costes causades en aquesta instància.

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.