

Núm. de Protocol: 2000101/2017  
Núm. de Rotlle: TSJA-00000109/2017

## SENTÈNCIA 100-2017

### PARTS:

**Apel·lant: G.P.C.**

Representant: Sra. A.H.D.  
Advocat: Sra. L.C.M.

**Apel·lat: GOVERN D'ANDORRA**

Representant: Sra. I.M.D.O.M.  
Advocat: Sra. M.F.L.

### COMPOSICIÓ DEL TRIBUNAL:

**President: M. I. Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA**

**Magistrats: M. I. Sra. Marie CONTE**  
**M. I. Sra. Elsa PUIG MUÑOZ**

Andorra la Vella, vint de desembre de dos mil disset.

El Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa, ha vist el recurs d'apel·lació a les actuacions número 2000101/2017.

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.-** El Sr. G.P.C. va interposar demanda contra el Govern, en què sol·licitava que es revoqués i deixés sense efecte la resolució número 223003/2017 recaiguda en el expedient número 292.707, de 13 de octubre.

També sol·licitava que es declarés la nul·litat dels actes de 5 i 20 de setembre de 2017, per haver-se, al seu parer, vulnerat les normes de procediment administratiu i es retrotragué les actuacions al moment en què es va cometre la irregularitat. De forma subsidiària, que es denegué el lliurament d'informació fiscal procedent de les autoritats tributàries

espanyoles. A l'últim, sol·licitava que s'imposessin les costes processals al Govern.

**2.-** La sentència 59/2017, de 14 de novembre, 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 part agent ha interposat recurs d'apel·lació contra l'esmentada sentència de la Batllia, el qual es fonamenta, en síntesi, en les següents al·legacions:

a) L'article 7.8 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 (en endavant LIF) és inconstitucional, per vulnerar els drets a la jurisdicció i a la defensa recollits a l'article 10 de la Constitució del Principat d'Andorra (en endavant CA), així com l'article 6 del Conveni per la salvaguarda dels drets humans i de les llibertats fonamentals (en endavant CDH).

Sol·licita que, a l'empara de l'article 53 de la Llei qualificada del Tribunal Constitucional (en endavant LQTC), es formuli qüestió incidental d'inconstitucional contra l'esmentat article 7.8 LIF.

b) L'aplicació que s'ha fet pel Govern de l'article 6.3 del Reglament de desenvolupament de la LIF, aprovat per Decret de 31 de maig de 2017 (en endavant RLIF), també vulnera els drets a la jurisdicció i a la defensa recollits a l'article 10 de la CA, així com l'article 6 del CDH, ja que no se li ha permès consultar parts de l'expedient sinó només un document elaborat pel Govern amb una llista de dades.

c) La Batllia no li ha conferit un tràmit d'audiència després que el Govern presentés les seves al·legacions, per la qual cosa s'ha vulnerat l'article 8.4 de la LIF, impedit d'aquesta manera que hagi pogut pronunciar-se sobre el contingut de l'expedient administratiu, que fou lliurat pel Govern amb el seu escrit de contestació.

d) La sentència de la Batllia no ha resolt totes les qüestions plantejades ni s'ha referit a la indeguda aplicació de l'article 77 dels comentaris a l'Acord sobre intercanvi d'informació en matèria tributària de l'OCDE.

**4.-** En la seva contesta de data 12 de desembre de 2017 el Govern s'oposa al recurs d'apel·lació d'acord amb les al·legacions següents:

a) L'incident d'inconstitucionalitat és potestat dels òrgans judicials, sense que el particular disposi d'una acció per aquesta finalitat.

b) L'article 7.8 de la LIF persegueix evitar el frau i l'evasió fiscal, i els estàndards internacionals han limitat de forma notable la intervenció de l'obligat tributari en la defensa dels seus drets en la fase d'investigació, i serà en seu de l'administració tributària espanyola, un cop finalitzada la fase investigadora, quan el contribuent podrà participar i al·legar tot el que cregui convenient.

c) L'article 8.4 de la LIF no preveu un nou tràmit d'audiència a l'agent un cop l'administració ha contestat la demanda.

d) La petició d'informació fiscal rebuda de les autoritats espanyoles compleix els requisits de contingut previstos en el article 5 de la LIF, sense que el Govern d'Andorra pogués investigar ni comprovar la veracitat de les declaracions que es contenen en l'esmentada petició.

e) El fet que l'agent tingui residència a Andorra no impedeix proporcionar a les autoritats espanyoles la informació requerida.

**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 LIF (Disposició transitòria segona).

**Segon.-** El primer dels motius d'impugnació que articula el recurrent fa referència a la procedència de plantejar una qüestió incidental d'inconstitucionalitat en relació amb l'article 7.8 de la LIF, per resultar contrari als drets a la jurisdicció i a la defensa recollits a l'article 10 de la CA, així com l'article 6 del CDH.

A aquest argument el Govern oposa que el plantejament d'un incident d'inconstitucionalitat és potestat dels òrgans judicials, sense que el particular disposi d'una acció per aquesta finalitat.

Doncs bé, certament la LQTC no atorga als particulars una acció per poder per plantejar un procés incidental davant del Tribunal Constitucional, sinó únicament podran, en el seu cas, fonamentar el seu recurs al·legant que la llei que resulta d'aplicació és contrària a la CA, de manera que no només despertin en l'òrgan judicial dubtes sobre la constitucionalitat d'aquella norma, sinó que l'hauran de convèncer de què, efectivament, la llei és contrària a la CA.

Recordi's que l'exposició de motius de la LQTC –paràmetre per la seva interpretació–, ens diu:

*"el recurs incidental es planteja en termes restrictius, imposant al Tribunal ordinari una sèrie d'exigències que demostrin no tant la "possibilitat" que la llei impugnada sigui inconstitucional, sinó, més aviat, la "seguretat" i el ple convenciment de l'esmentat tribunal ordinari sobre la inconstitucionalitat al·legada i l'aplicabilitat de la llei al fons del procés de què coneix."*

I l'article 52 de la LQTC disposa que en l'exercici de la seva funció jurisdiccional, els Batlles, el Tribunal de Batlles, el Tribunal de Corts i el Tribunal Superior de Justícia d'Andorra es troben legitimats per sol·licitar l'obertura d'un procés incidental d'inconstitucionalitat contra lleis, decrets legislatius i normes amb força de llei, és a dir, la legitimació és únicament dels òrgans judicials i no de les parts en el procediment.

D'acord amb l'exposició de motius de la LQTC, l'article 53 de la mateixa estableix que és procedent la interposició de l'acció d'inconstitucionalitat davant del Tribunal Constitucional si, en qualsevulla fase d'un procés jurisdiccional ordinari, l'òrgan judicial que es troba coneixent d'aquest estima, d'ofici o a instància de part, que una norma amb rang de llei i d'imprescindible aplicació per a la solució de la causa principal o d'algun incident substanciat en aquesta és contrària a la Constitució. Observi's que el precepte no diu "pot ser contrària a la Constitució" sinó "és contrària a la Constitució".

Doncs bé, aquest Tribunal no creu que l'article 7.8 de la LIF sigui inconstitucional.

En efecte, els apartats 7 i 8 de l'article 7 de la LIF 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.

A més, no es pot identificar "parts de l'expedient" amb "documents" de l'expedient, com sembla que fa l'agent. En definitiva, haurà d'analitzar-se la informació que s'ha de facilitar a la persona concernida, informació que pot estar en un document que inclogui totes les dades que ha de conèixer, com succeeix en el present cas.

D'altra banda, no hi ha dubte que l'agent 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 6.3 del RLIF –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. Doncs bé, tot i tenir la informació complerta –fins i tot la declarada confidencial–, l'agent no ha posat en qüestió en el present recurs que les autoritats espanyoles hagin justificat la petició –tot i que no comparteix aquesta justificació– i que, en definitiva, no es pugui considerar una "*fishing expedition*".

També cal recordar que el 5 de novembre de 2013, el Govern d'Andorra signà el Conveni relatiu a l'assistència administrativa mútua en matèria fiscal amb l'Organització de Cooperació i Desenvolupament Econòmic (en endavant OCDE), i el Consell General l'aprovà el dia 28 de juliol del 2016. I la LIF segueix els principis de transparència i intercanvi d'informació desenvolupats per l'OCDE, i és font d'interpretació el comentari a l'article 26 del Model de conveni tributari sobre la renda i sobre el patrimoni de l'OCDE, tal com diu el seu article 1.3.

I el 14 de gener de 2010 els estats d'Andorra i Espanya van signar un Acord per a l'intercanvi d'informació en matèria fiscal pel qual s'estableix (article 1) que:

*"Les autoritats competents de les parts contractants es presten assistència mitjançant l'intercanvi d'informació que sigui previsiblement rellevant per a l'execució i l'aplicació del dret intern de les parts contractants relativa als impostos coberts per aquest Acord, inclosa la informació que sigui previsiblement pertinent per determinar, avaluar, aplicar o recaptar aquests impostos, per cobrar o executar reclamacions tributàries o per investigar o enjudiciar afers en matèria tributària. L'intercanvi d'informació es fa de conformitat amb les disposicions d'aquest Acord i és tractada de forma confidencial, segons les disposicions previstes en l'article 8."*

I l'article 8 disposa del referit Acord disposa:

*"Confidencialitat*

*1. Tota la informació rebuda per una part contractant de conformitat amb aquest Acord és tractada de forma confidencial i únicament pot ser revelada a les persones o autoritats (inclosos tribunals i òrgans administratius) sota la competència de la part contractant encarregades de la gestió o recaptació dels impostos de qualsevol naturalesa i denominació exigibles per la part contractant perceptora, de les divisions polítiques o entitats locals, o encarregades dels procediments declaratius o executius relatius a aquests impostos o de la resolució dels recursos relatius a aquests impostos. Aquestes persones o autoritats únicament poden emprar aquesta informació per a les finalitats esmentades. Poden revelar-la en el marc d'audiències públiques de tribunals o de resolucions judicials. No obstant això, la informació rebuda per una part contractant es pot emprar amb altres finalitats, quan les lleis de la part que rep la informació i l'autoritat competent de la part requerida n'autoritzen l'ús."*

A més, de forma recent el Tribunal Constitucional ha declarat (Aute de 20 de novembre de 2017, dictat en el recurs d'empara amb número de causa 2017-37), que no vulnera el dret a la jurisdicció el fet que l'interessat no rebí còpia de tota la documentació que es conté al procediment administratiu, ja que, com es recollia a la sentència de la Sala Administrativa de 3 de maig de 2017, es justifiquen les raons per les quals el Govern va denegar l'accés als documents relatius a les comunicacions entre el Govern d'Andorra i les autoritats franceses, fent referència a l'article 11 dels comentaris al Model de Conveni OCDE, per la qual cosa el recurs d'empara es va inadmetre.

En definitiva, segons la LIF i els tractats esmentats es pot negar l'accés a la informació que resulti de documents confidencials, com les comunicacions entre administracions, i allò rellevant és analitzar si l'agent ha rebut la resta d'informació, és a dir, la no confidencial.

No hi ha dubte que en el cas que ens ocupa la persona concernida ha obtingut tota la informació no confidencial en via administrativa i, a més, en

seu judicial ha tingut accés a tota la documentació de l'expedient, incloses les comunicacions entre estats.

**Tercer.-** El recurrent afirma que la Batllia no li ha conferit un tràmit d'audiència després que el Govern presentés les seves al·legacions, per la qual cosa, al seu entendre s'ha vulnerat l'article 8.4 de la LIF, implicant d'aquesta manera que s'hagi pogut pronunciar sobre el contingut de l'expedient administratiu, que fou lliurat pel Govern amb el seu escrit de contestació.

Tanmateix, l'article 8.4 de la LIF no estableix un nou tràmit d'al·legacions a l'agent un cop l'administració ha contestat la demanda i ha aportat l'expedient administratiu. En efecte, cal recordar que la LIF estableix uns procediments especials, tant en via administrativa com judicial, i en cap cas disposa que s'hagi de donar un nou tràmit d'al·legacions o de conclusions al recurrent, un cop s'ha contestat la demanda, com sí fa l'article 50 de la Llei de la jurisdicció administrativa i fiscal en el procés contenciós ordinari.

De fet, l'article 8.4 de la LIF estableix un procés en el què els terminis són més breus i només es preveu un únic tràmit per a cadascuna de les parts, sense que es tingui la possibilitat de formular prova ni de fer conclusions:

*"La decisió de l'autoritat competent pot ser objecte de recurs en el termini de deu dies hàbils des que es notifica, davant la Secció Administrativa de la Batllia d'Andorra, la qual, després del tràmit d'audiència dels recurrents i de l'autoritat competent andorrana, dicta resolució en un termini màxim de deu dies hàbils, a comptar de la interposició del recurs jurisdiccional."*

En definitiva, en el recurs seguit davant del Tribunal de Batlles s'han respectat les normes de procediment.

**Quart.-** A l'últim, l'agent al·lega que la sentència de la Batllia no ha resolt totes les qüestions plantejades ni s'ha referit a la indeguda aplicació de l'article 77 dels comentaris a l'Acord sobre intercanvi d'informació en matèria tributària de l'OCDE.

Així, afirma que l'article 5 del Acord entre Andorra i Espanya per a l'intercanvi d'informació en matèria fiscal subscrit el 14 de gener de 2010 estableix que les sol·licitud d'informació han d'incloure els motius pels quals la informació sol·licitada és previsiblement pertinent per a l'execució i aplicació de la legislació fiscal de la part requeridora, i considera que el Govern d'Andorra sí té atribucions per verificar que l'agent és resident fiscal a Andorra i no a Espanya, per la qual cosa, conclou que la comprovació sobre l'impost de les persones físiques no pot emprar-se per qüestionar el seu domicili fiscal a Andorra.

Tanmateix, aquesta posició no es pot compartir. En efecte, no hi ha dubte que la petició d'informació va incloure els motius pels quals la informació sol·licitada és previsiblement pertinent per a l'execució i aplicació de la legislació fiscal de la part requeridora. Així, es justifica per les autoritats espanyoles que la informació de la què disposen permet entendre que l'agent en realitat ha residit a Barcelona en els últims 35 anys; està casat

amb una resident espanyola amb la que tenen un fill; fins el 2014 ha exercit el càrrec de conseller d'una societat amb seu a Barcelona; els rebuts de subministrament elèctric del pis en el que diu residir a Andorra no reflecteixen consums, i que el porter de l'immoble de Barcelona ha manifestat en diverses ocasions que l'agent resideix allí i que li fa entrega de la correspondència.

Tots aquests elements permeten sostenir que el recurrent continua tenint el seu centre d'interès a Espanya, per la qual cosa, la informació requerida estava justificada, sense perjudici que l'agent pugui defensar davant les autoritats espanyoles que és resident fiscal a Andorra.

A més, al *“Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios”*, aprovat pel *Comité de Asuntos Fiscales* de la OCDE el 23 de gener de 2006, al punt 9 relatiu a les persones compreses, es diu:

*“El intercambio de información no está limitado a la información relativa a cuestiones concernientes a residentes en las partes contratantes. Con frecuencia, una de las partes contratantes tendrá interés en recibir información de las actividades realizadas por una persona en concreto en la otra parte contratante, pese a ser residente en un tercer país, a fin de esclarecer las obligaciones fiscales de dicho contribuyente no residente. Sin embargo, también puede haber situaciones en las que una parte contratante pudiera tener interés en obtener información acerca de un residente de un país tercero que no esté sujeto a la tributación de ninguna de las partes contratantes, por ejemplo cuando esta información es relevante para la tributación de una tercera parte que es contribuyente o residente del país que solicita la información.”*

Així, com encertadament al·lega la defensa del Govern, si l'OCDE permet l'intercanvi d'informació d'una forma àmplia quan es sol·licita sobre una persona que resideix en un tercer país i que no està subjecta a tributació en cap dels estats contractants, només pel fet que la informació referent a aquesta persona pugui ser rellevant per a la tercera part contractant que és contribuent o resident del país que sol·licita informació, amb més motiu ha de permetre l'intercanvi d'informació en aquest cas.

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 el Sr. G.P.C. contra la sentència 59/2017, de 14 de novembre, 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.