

Núm. de Protocol: 2000001/2020
Núm. de Rotlle: TSJA-0000007/2020

SENTÈNCIA 4-2020

PARTS:

Apel·lant: A. SLU

Representant: Sra. HDB
Advocada: Sra. LVL

Apel·lat: GOVERN D'ANDORRA

Representant: Sra. IOM
Advocada: Sra. AGB

COMPOSICIÓ DEL TRIBUNAL:

President: Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA
Magistrats: Sra. Elsa PUIG MUÑOZ
Sr. Bernard PLAGNET

Andorra la Vella, cinc de març de dos mil vint.

El Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa, ha vist el recurs d'apel·lació a les actuacions número **2000001/2020**.

En la tramitació d'aquestes actuacions han estat observades les prescripcions legals, i ha estat ponent el magistrat **Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA**, el qual expressa el parer del Tribunal.

ANTECEDENTS DE FET

1.- La representació de l'entitat A. SLU va interposar demanda contra el GOVERN, en què impugnava l'acord del Ministeri de Finances adoptat en data 19 de desembre de 2019, mitjançant el qual es va desestimar el recurs d'oposició formulat per l'agent respecte de la sol·licitud d'intercanvi d'informació en matèria fiscal emanada de l'Administració tributària francesa.

La sentència de 24 de gener de 2020 de la Secció Administrativa del Tribunal de Batlles ha desestimat la demanda i ha declarat que la resolució impugnada és ajustada a dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa.

2.- 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) La sentència és incongruent amb les peticions de la recurrent, ja que no s'ha pronunciat sobre el plantejament d'un procés incidental d'inconstitucionalitat respecte de diverses normes legals i reglamentàries que qüestiona aquella part.

b) L'agent no va tenir accés a la totalitat de l'expedient, el que comporta una vulneració del principi d'igualtat d'armes i del dret a un procés degut. A més, la denegació de l'accés es va basar en el contingut del comentari 77 a l'acord de l'OCDE sobre intercanvi d'informació en matèria tributària, que no és aplicable a Andorra.

c) La sol·licitud d'intercanvi d'informació fiscal incompleix els requisits exigits en l'Acord entre els Governos d'Andorra i de França de 22 de setembre de 2009, així com en la Llei 10/2017 i en el seu Reglament, ja que les autoritats franceses no han lliurat una certificació acreditativa de que s'han esgotat totes les fonts regulars d'informació en el marc intern.

d) La sol·licitud també incompleix els requisits relatius a la declaració sobre el tipus d'informació sol·licitada i la forma en què es prefereix rebre-la, així com sobre els motius pels quals es considera que la informació existeix al país requerit (encara que el recurs es refereix erròniament al país requeridor).

e) S'ha vulnerat el dret del recurrent a no declarar contra sí mateix.

f) Les informacions sol·licitades poden contenir secrets comercials, per la qual cosa s'hauria d'haver denegat la sol·licitud.

g) Són nuls altres actes del Departament de Tributs i Fronteres i del Departament d'Immigració, ja que suposen una extralimitació respecte de la sol·licitud d'intercanvi d'informació.

3.- La representació del Govern s'ha oposat al recurs i ha sol·licitat que es confirmi íntegrament la sentència apel·lada.

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 a conèixer del present recurs, segons els articles 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.

Segon.- La part recurrent argumenta en primer lloc que la sentència apel·lada no s'ha pronunciat sobre la seva petició de que es plantegi un procés incidental d'inconstitucionalitat sobre determinats articles de la Llei 10/2017 i del seu Reglament.

És cert que la sentència de la Batllia no es pronuncia de forma expressa sobre aquesta sol·licitud, però, en tot cas, del contingut de la seva fonamentació es desprèn que no ha considerat que existeixin elements suficients per donar lloc al plantejament d'aquest procés incidental, tal com resulta de l'anàlisi que realitza de les qüestions relatives a l'accés de l'interessat a l'expedient administratiu i de la vulneració del dret a no declarar contra sí mateix, que són els punts sobre els quals la part agent discuteix el contingut de la norma legal.

De tota manera, per tal d'evitar qualsevol indefensió de la interessada, s'hauran d'examinar amb detall en aquesta instància els arguments que articula la recurrent sobre aquest particular.

Tot i això, s'ha de deixar establert des d'un principi que el procés incidental d'inconstitucionalitat només es pot plantejar respecte de normes de rang legal, com es desprèn dels articles 100 de la Constitució i 52 de la Llei qualificada del Tribunal Constitucional, així com de l'article 5.3 de la Llei qualificada de la Justícia. En conseqüència, la pretensió de l'agent de que s'incloguin també determinats preceptes del Reglament de desenvolupament de la Llei 10/2017 és manifestament improcedent, ja que les normes reglamentàries que siguin contràries a la Constitució i a les lleis poden ser inaplicades per aquest Tribunal, per la seva pròpia autoritat, segons l'article 7 del Codi de l'Administració, i, per això, resten fora de l'àmbit d'aplicació del procés incidental d'inconstitucionalitat.

Tercer.- La part apel·lant al·lega que no va tenir accés al contingut íntegre de l'expedient administratiu. Aquesta és una argumentació que ja ha estat examinada per aquesta Sala en nombrosos litigis de la mateixa naturalesa, de manera que només cal reiterar aquí les raons que ja van donar lloc a la desestimació de similars motius d'impugnació. En aquest sentit, com ja es va dir en la sentència núm. 2-2018, de 19 de febrer:

“L'article 7 de la Llei 10/2017, de 25 de maig, que regula el procediment de tramitació de la sol·licitud d'intercanvi d'informació en matèria fiscal per part de l'autoritat competent andorrana, disposa que:

“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”.

En desenvolupament i aplicació d'aquest precepte, l'article 6 del Reglament de 31 de maig de 2017 determina quin ha de ser el contingut de l'expedient que es pot consultar en la compareixença, tant per part del posseïdor de la informació com de la persona concernida. Pel que fa a aquesta darrera, l'apartat 3^r disposa que les parts que es poden consultar són les següents:

- a) La data de recepció de la sol·licitud d'intercanvi d'informació,*
- b) la identitat de la persona concernida,*
- c) el nom de l'estat requeridor,*
- d) la base legal de l'intercanvi d'informació, i*
- e) la llista de la informació sol·licitada.*

En aquest cas, l'interessat va tenir accés a la totalitat dels documents que enumera aquest precepte, de manera que el procediment s'ha ajustat a les disposicions que el regulen. D'altra banda, en el marc d'aquest procés, ha conegut la totalitat de l'expedient.

El recurrent reconeix que s'han complert adequadament aquestes disposicions legals i reglamentàries, però considera que s'han limitat els drets de defensa, ja que el fet de limitar la consulta de l'expedient als mateixos extrems que ja se li van notificar d'acord amb l'article 5.2 del Reglament deixa sense sentit l'esperit de la consulta.

Aquesta argumentació no pot ser compartida, ja que la consulta de l'expedient s'ha fet d'acord amb les disposicions aplicables, i l'interessat ha tingut coneixement de tots els extrems essencials que aquelles enumeren i ha pogut articular els mecanismes de defensa que ha considerat necessaris, inclòs aquest procés jurisdiccional. En aquestes condicions, s'ha de descartar l'existència de cap tipus d'indefensió que pugui donar lloc a anul·lar les resolucions impugnades, segons l'article 49.1 del Codi de l'Administració”.

Aquests mateixos arguments resulten aplicables en aquest cas. En tractar-se d'un procediment de cooperació administrativa internacional, determinades parts de l'expedient tenen naturalesa confidencial, segons els estàndards de l'OCDE. Però és que, en qualsevol cas, la interessada ha tingut accés a la totalitat del procediment en el marc d'aquest litigi, i ha pogut formular alegacions un cop n'ha conegut el contingut, d'acord amb la sentència del Tribunal Constitucional de 14 de maig de 2019 (causa 2018-68 i 69 RE). En conseqüència, no es pot apreciar cap motiu determinant de la invalidesa de l'acte impugnat per aquest motiu.

D'altra banda, tampoc resulta discutible que es puguin emprar els criteris interpretatius que resulten dels comentaris a l'acord sobre intercanvi d'informació en matèria tributària de l'OCDE, i en concret al seu article 77, tal com ja ha fet aquesta Sala en ocasions anteriors. En efecte, a més de la referència concreta al comentari a l'article 26 del model de conveni tributari sobre la renda i sobre el patrimoni, que es conté en l'article 1.3 de la Llei 10/2017, aquest mateix precepte es remet de forma genèrica als principis de transparència i intercanvi d'informació desenvolupats per l'OCDE, com ja es desprèn de l'exposició de motius de la Llei. És per això que els comentaris a l'acord sobre intercanvi d'informació en matèria tributària d'aquesta organització internacional també forneixen criteris interpretatius rellevants a l'hora d'aplicar la Llei 10/2017.

D'altra banda, tampoc es pot oblidar que l'exposició de motius del Conveni entre els Governos d'Andorra i França de 2 d'abril de 2013, l'article 24 del qual es remet a l'Acord de 22 de setembre de 2009, fa referència a que el Conveni reprèn en gran part les disposicions contingudes en el model de l'OCDE, generalment acceptades per tots els Estats, de manera que, també per aquest criteri, les normes internes s'han d'interpretar de conformitat amb els estàndards internacionals a què es refereix l'article 1.3 de la Llei 10/2017.

I com argument final, és el mateix comentari a l'article 26 del model de conveni tributari sobre la renda i sobre el patrimoni, al qual es remet específicament l'article 1.3 de la Llei 10/2017, el que contempla el caràcter confidencial de la informació sol·licitada (paràgrafs 11 i següents). En conseqüència, els arguments de la recurrent sobre aquest particular han de decaure.

Quart.- Uns dels preceptes de la Llei 10/2017 sobre els quals l'apel·lant sol·licita que es plantegi un procés incidental d'inconstitucionalitat és l'article 7.8, que limita l'accés a la informació en via administrativa, amb la qual cosa considera que es vulneren els drets a la defensa i a un procés degut.

Aquesta pretensió ha de ser desestimada, ja que no existeixen motius que puguin portar a posar en dubte la constitucionalitat de la llei. De fet, el propi Tribunal Constitucional ja ha afirmat, en la seva sentència de 14 de maig de 2019, abans esmentada, que:

“Aquest Tribunal Constitucional ha tingut ja ocasió de pronunciar-se en relació amb la vulneració eventual del dret a la defensa i del dret a consultar l'expedient a les dependències administratives. En aquest sentit, l'aute esmentat del 22 de desembre del 2017, recaigut en la causa 2017-31 i 32-RE, va declarar que: “Per tant, no correspon, en cap cas, a aquest Tribunal Constitucional la competència de determinar en quin moment del procediment administratiu d'un expedient informatiu incoat i en quines condicions pot ser consultat per les persones afectades per tal que puguin defensar llurs interessos; ni tampoc si ha de ser abans o després de l'execució de les possibles peticions d'informació demanades per la part requeridora; ni tampoc sobre la via, supòsits i moment procedimental en què les persones directament interessades puguin exercir el dret a demanar-ne una còpia autenticada. Correspon al legislador regular la matèria i a l'Administració reglamentar-la. En tot cas, el Tribunal Constitucional no té per finalitat revisar la interpretació i l'aplicació del dret ordinari dels tribunals, sinó que el seu examen ha de limitar-se a la possible existència de lesions als drets fonamentals garantits pel recurs d'empara. En aquest cas, la resolució judicial impugnada no és irraonable, incongruent, arbitrària o mancada de motivació”.

I, amb posterioritat, l'aute del 4 de juny del 2018, recaigut en la causa 2018-12-RE (citada erròniament com a aute de l'11 de setembre del 2018 per la Sala administrativa del Tribunal Superior i pel Govern en les seves al·legacions en aquest recurs d'empara) enfoca adequadament l'exercici del dret a la defensa amb la possibilitat d'impugnar l'accés limitat a l'expedient administratiu, quan sosté que “3.4 (...) Altrament dit, el dret a la defensa del recurrent s'ha pogut exercir mitjançant l'activació de les vies de dret previstes en el Principat per tal d'impugnar la denegació de l'accés a la integralitat dels elements continguts en l'expedient que l'afecta”.

Per tant, i en consonància amb la doctrina d'aquest Tribunal, ja fixada en relació amb l'exercici del dret a la defensa, no es produeix la seva vulneració quan el recurrent ha gaudit dels mecanismes previstos per oposar-se a la decisió administrativa i per impugnar aquesta decisió a la jurisdicció administrativa".

Cinquè.- Respecte de l'incompliment, per part de la sol·licitud d'intercanvi d'informació fiscal que ha estat tramesa per l'Administració tributària francesa, dels requisits que estableix l'Acord entre ambdós Governos de 22 de setembre de 2009, no es pot apreciar el defecte formal que denuncia la recurrent.

En efecte, la sol·licitud conté una exposició extensa i detallada sobre les circumstàncies que la justifiquen i, més en concret:

a) S'indica que s'han esgotat les fonts regulars d'informació de què es disposa en el marc del procediment intern tributari. El fet de que l'interessat hagi interposat recurs davant dels tribunals francesos no constitueix cap obstacle per a l'intercanvi d'informació, més enllà dels efectes que aquests mitjans d'impugnació puguin produir en el país d'origen.

b) Com resulta del paràgraf 77 dels comentaris a l'Acord sobre intercanvi d'informació en matèria tributària de l'OCDE, que resulta un element d'interpretació vàlid, com abans s'ha declarat, la part requerida no té l'obligació d'investigar ni de comprovar les declaracions presentades per la part requeridora, essent la responsabilitat respecte la veracitat de les dites declaracions de la part requeridora, i així ho va afirmar la sentència d'aquesta Sala núm. 82-2017, de 19 de setembre.

c) Com també es va dir en aquesta darrera sentència, no és necessària cap certificació addicional a les justificacions que incorpora la sol·licitud d'informació fiscal:

"No té cap sentit entendre que, quan la llei exigeix una "declaració que certifiqui" els extrems abans indicats, això suposi un requisit doble (la declaració i una certificació), ja que aquesta conclusió seria contrària al tenor literal del precepte, a la seva finalitat i a la seva utilitat. Allò que tant la llei com el Protocol addicional al Conveni subscrit amb Espanya exigeixen és que l'Estat requeridor declari explícitament que la sol·licitud s'ajusta a la seva normativa interna i que ha esgotat els procediments que podia utilitzar en la seva jurisdicció, però no imposa un forma determinada en què aquesta manifestació s'hagi de produir.

Cal tenir en compte, a més, dos criteris suplementaris. D'una banda, que la certificació que considera exigible el recurrent no aportaria cap garantia addicional a l'interessat, ja que el contingut i els efectes de la declaració emesa per l'Estat requeridor serien plenament equiparables a la que s'ha

produït en aquest cas. En segon lloc, que no correspon a les autoritats andorranes verificar l'exactitud de la declaració emesa per l'Estat requeridor".

d) El tipus d'informació sol·licitada i els motius pels quals es considera que aquesta informació existeix en la part requerida (i no requeridora com es diu en el recurs) estan suficientment justificats en la sol·licitud emesa per les autoritats franceses, i no ofereixen cap tipus de dubte, des del moment en què es requereix informació relativa a una societat de nacionalitat andorrana.

En conseqüència, procedeix desestimar aquests motius d'impugnació.

Sisè.- Sobre la vulneració del dret a no declarar contra sí mateix, la sentència apel·lada ha desestimat les al·legacions de la part agent, atès que no es tracta d'un procediment de naturalesa sancionadora.

En termes generals, convé recordar que l'article 68 de la Llei de bases de l'ordenament tributari estableix que:

"1. Les persones físiques o jurídiques, públiques o privades, així com les entitats de caràcter civil nacionals o estrangeres, estan obligades a proporcionar a l'Administració tributària les dades, informes, antecedents i justificants amb transcendència tributària relacionats amb el compliment de les seves pròpies obligacions tributàries i de tercers quan existeixi un requeriment previ individualitzat dins l'àmbit d'un procediment d'inspecció, de recaptació en període executiu o d'embarcament que justifiqui degudament la transcendència de la informació requerida i que s'han utilitzat tots els mitjans disponibles per obtenir la informació sol·licitada.

Les obligacions relatives als requeriments d'informació realitzats d'acord amb el que s'estableix en els acords d'intercanvi d'informació tributària o en els convenis per a l'eliminació de la doble imposició conclusos pel Principat d'Andorra es regeixen pels corresponents acords, convenis i la legislació vigent relativa a l'intercanvi d'informació en matèria fiscal".

Per la seva part, els articles 6.3 i 7.10 de la Llei 10/2017 disposen que la persona concernida i el posseïdor de la informació estan obligats a atendre la sol·licitud i transmetre la informació sol·licitada per l'autoritat competent andorrana, amb independència de què es plantegi un procediment d'oposició. L'incompliment d'aquesta obligació és objecte de sanció administrativa.

Aquests darrers preceptes són plasmació del principi general que recull l'article 68 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, segons el qual totes les persones estan obligades a proporcionar a l'Administració tributària les dades, antecedents i justificants amb transcendència tributària, previ requeriment individualitzat, i això tant si es refereix al compliment de les seves obligacions tributàries com de tercers.

Aquesta obligació de col·laborar amb l'Administració tributària no vulnera el dret a no declarar contra sí mateix, que consagra l'article 10.2 de la Constitució i que té el seu àmbit natural d'aplicació en els procediments penals i, en general, sancionadors.

En aquest sentit, la jurisprudència del Tribunal Europeu dels Drets Humans que cita la part apel·lant en el seu recurs es refereix a supòsits en què la informació aportada seria la base d'un procés penal o sancionador, i aquest supòsit no es dóna en aquest cas, en què es tracta d'un procediment de col·laboració internacional entre dos Estats.

Per tot això, s'ha de desestimar aquest motiu d'impugnació, el que comporta també la improcedència del plantejament d'un procés incidental d'inconstitucionalitat sobre els articles 6.3, 7.10 i 13.2 de la Llei 10/2017. La mateixa conclusió porta a descartar qualsevol vulneració de l'ordre públic.

Setè.- La recurrent al·lega que la tramesa de la informació sol·licitada "pot" contenir secrets comercials.

Com diu la sentència apel·lada, el paràgraf 19.2 dels comentaris a l'article 26 del model de Conveni tributari sobre la renda i sobre el patrimoni de l'OCDE afirma que la informació financera, inclosa la comptabilitat i els registres, no constitueix un secret comercial, professional o d'una altra índole per la seva naturalesa, excepte en certs casos taxats.

En aquest cas, la recurrent no justifica en quina mesura la informació sol·licitada per l'Administració tributària francesa pot afectar a l'esfera dels seus secrets comercials. Simplement es limita a afirmar que existeix una possibilitat de que això succeeixi, però sense oferir cap element de judici que pugui acreditar aquest extrem.

En conseqüència, la denúncia de la recurrent no està motivada ni justificada, de manera que procedeix desestimar aquest motiu d'impugnació sense necessitat de majors raonaments.

Vuitè.- En darrer terme, respecte de la petició de nul·litat de determinades informacions sol·licitades per l'Administració tributària, s'ha de desestimar aquesta al·legació, ja que, pel que afecta a la societat recurrent, les dades de referència s'ajusten perfectament al contingut de la petició tramesa per les autoritats franceses, que pretén conèixer la situació fiscal de la recurrent a Andorra.

Per tot això, s'ha de desestimar íntegrament el recurs i confirmar la sentència apel·lada en els seus propis termes.

Novè.- No s'aprecia una especial temeritat ni mala fe que justifiqui la imposició de les costes causades en 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. SLU contra la sentència dictada el 24 de gener de 2020 per la Secció Administrativa del Tribunal de Batlles, la qual es confirma íntegrament.

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

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.