

---

[2000-1-L](#)

**CAUSA 2000-1-L**

**Número de registre: 215-2000. Recurs d'inconstitucionalitat**

**SENTÈNCIA DEL DIA 12 D'OCTUBRE DEL 2000**

---

**BOPA núm. 60, de 18 d'octubre del 2000**

En nom del Poble Andorrà;

El Tribunal Constitucional;

Atès l'escrit de demanda del recurs directe d'inconstitucionalitat, formulat per la representació processal dels Srs. Jordi Torres Alís, Josep Dallerès Codina, Narcís Casal de Fonsdeviela, Ladislau Baró Solà, Enric Tarrado Vives, Jaume Bartumeu Cassany, Vicenç Mateu Zamora, Vicenç Alay Ferrer i M. Rosa Ferrer Obiols, consellers generals, contra la Llei de regulació dels mòduls aplicables a les entitats bancàries en el marc de la Llei de l'impost indirecte sobre la prestació de serveis, aprovada pel Consell General el dia 13 d'abril del 2000, i publicada al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra el dia 17 de maig del 2000 mitjançant el qual se sol·licita a aquest Tribunal que dicti sentència declarant la inconstitucionalitat dels articles 3.2 i 3.4, i de la disposició transitòria de la Llei esmentada;

Vista la Constitució;

Vista la Llei qualificada del Tribunal Constitucional;

---

---

Vist l'acte del Tribunal Constitucional de data 12 de juliol del 2000 que admet a tràmit el recurs directe d'inconstitucionalitat 2000-1-L;

Vistes les contestacions del síndic general, registrades al Tribunal Constitucional el dia 1 de setembre del 2000;

Vistes les contestacions del Ministeri Fiscal, registrades al Tribunal Constitucional el dia 1 de setembre del 2000;

Vistes les conclusions del Ministeri Fiscal, registrades al Tribunal Constitucional el dia 20 de setembre del 2000;

Vistes les conclusions del síndic general, registrades al Tribunal Constitucional el dia 20 de setembre del 2000;

Vistes les conclusions de la representació processal dels consellers generals recurrents, registrades al Tribunal Constitucional el dia 22 de setembre del 2000;

Escoltat l'informe del magistrat ponent, Sr. Pere Vilanova Trias;

## **Antecedents**

### Primer

Amb data 13 d'abril del 2000, el Consell General va aprovar la Llei de regulació dels mòduls aplicables a les entitats bancàries en el marc de la Llei de l'impost indirecte sobre la prestació de serveis. Aquesta Llei va ser publicada en el Butlletí Oficial del Principat d'Andorra el 17 de maig del 2000.

### Segon

---

Amb data 15 de juny del 2000, la representació processal dels Srs. Jordi Torres Alís, Josep Dallerès Codina, Narcís Casal de Fonsdeviela, Ladislau Baró Solà, Enric Tarrado Vives, Jaume Bartumeu Cassany, Vicenç Mateu Zamora, Vicenç Alay Ferrer i M. Rosa Ferrer Obiols, consellers generals, va presentar un recurs directe d'inconstitucionalitat contra la Llei esmentada per considerar que els apartats 2 i 4 de l'article 3, així com la seva disposició transitòria eren contraris a la Constitució.

Pel que fa a l'article 3.2 de la Llei esmentada que fixa la base de liquidació, la representació processal dels recurrents considera que vulnera:

-l'article 37 de la Constitució perquè "Les manifestacions de riquesa i els fets indicadors de capacitat econòmica són tractats de manera arbitrària, positiva en uns casos i negativa en altres".

-els principis de seguretat jurídica i d'interdicció de tota arbitrarietat, recollits a l'article 3.2 de la Constitució, ja que "(...) la configuració injustificada de la base de tributació –amb valors positius o negatius distribuïts sense cap motivació- situarà els contribuents davant d'una total inseguretat jurídica. No es mesurarà la seva tributació en funció del principi de capacitat econòmica sinó en base a categories incertes i fins i tot capritxoses".

-l'article 28 de la Constitució, ja que la llibertat d'empresa només pot desenvolupar-se "en el marc de la seguretat, la igualtat i la previsibilitat jurídica" paràmetres que, segons la representació processal dels recurrents, no respecta l'article 3.2 de la Llei esmentada.

Pel que fa a l'article 3.4 de la Llei objecte de recurs, la utilització del terme "soci tecnològic" sense que aquest terme hagi estat prèviament definit, vulnera el principi de certesa de les normes tributàries i els principis de seguretat jurídica i d'interdicció de tota arbitrarietat, recollits a l'article 3.2 de la Constitució. Així mateix, també vulnera l'article 37 de la Constitució perquè aquest terme no és cap manifestació de capacitat econòmica i seria, doncs, contrari a un sistema fiscal just i establert en atenció a la capacitat econòmica del contribuent.

Pel que fa a la disposició transitòria que estableix el valor de la variable V1 de les entitats bancàries per a l'exercici 2000, aquesta part manifesta que la situació és similar a la situació creada per la Llei de creació de la societat pública FEDASA, que va ser declarada inconstitucional pel Tribunal Constitucional el 7 d'abril del 2000. En efecte, considera que "(...) ens trobem en una situació similar, sense possibilitat de saber en cap cas si els bancs afectats pel mòdul han estat afectats per discriminacions o per privilegis en la mesura d'una dada que, encara que criticable per altres motius, hem de considerar objectiva: la presència al Consell d'Administració de representants de socis

---

tecnològics (article 3.4). En definitiva, la vulneració de la igualtat davant la Llei, recollida a l'article 6.1 de la Constitució del Principat d'Andorra, és evident”.

La representació processal dels recurrents afegeix que la Llei esmentada és inconstitucional perquè desconeix la funció de la Llei, que ha de regular els elements essencials del tribut, i la funció de la norma reglamentària en l'àmbit tributari, és a dir, la determinació del deute tributari concret pels òrgans administratius. Així mateix, els recurrents consideren que la disposició transitòria vulnera l'article 37 de la Constitució, ja que no es pot saber si el deute imposat a cada banc per la Llei, ha tingut en compte la seva capacitat econòmica i el principi de distribució equitativa de les càrregues fiscals, i l'article 72.3 de la Constitució ja que “el Consell General ha assumit funcions constitucionals pròpies de l'Administració Pública”.

Per acabar, aquesta part al·lega que s'han lesionat els principis establerts als articles 3.2 i 6 de la Constitució, alhora que l'article 10 de la Constitució perquè l'obtenció d'aquestes dades no consta enlloc, així doncs “Els particulars afectats per les xifres estan totalment indefensos (...). També és absoluta la indefensió de l'Estat andorrà, ja que l'assignació de mòduls no podrà ser controlada, per exemple, per la Intervenció General”. Segons aquesta part, també es vulnera l'article 95.1 de la Constitució, ja que tampoc es pot efectuar el control de constitucionalitat perquè el Tribunal Constitucional “no disposa dels elements que li permetin decidir si les assignacions de mòduls són correctes”.

Els consellers generals recurrents sol·liciten, doncs, la declaració de la inconstitucionalitat dels articles 3.2 i 3.4, i de la disposició transitòria de la Llei de regulació dels mòduls aplicables a les entitats bancàries en el marc de la Llei de l'impost indirecte sobre la prestació de serveis, i “Tenint en compte que afecten l'objecte central de la Llei, hem d'aplicar la doctrina constitucional expressada als Fonaments jurídics Primer i Sisè de la Sentència de 7 d'abril del 2000, segons la qual la nul·litat dels preceptes indicats implica la inconstitucionalitat de la Llei en el seu conjunt”.

Tercer

Amb data 12 de juliol del 2000, el Ple del Tribunal Constitucional va dictar un aute pel qual admetia a tràmit el recurs directe d'inconstitucionalitat 2000-1-L i, mitjançant providència de la mateixa data, el magistrat ponent traslladava la causa al síndic general i al Ministeri Fiscal perquè presentessin les seves contestacions.

Quart

---

Amb data 1 de setembre del 2000, el síndic general va presentar un escrit de contestacions en què, abans de contestar a les al·legacions formulades pels recurrents, manifestava que el mòdul de determinació de la base de liquidació de l'impost al sector bancari i financer, pels serveis que s'hi presten, s'havia establert després de diversos estudis que, sota el títol "Elements de reflexió per a l'establiment d'una fiscalitat sobre el sistema financer" el Govern va trametre al Consell General el 26 de novembre de 1999 i que el síndic general va trametre a la seva vegada, el mateix dia de la seva recepció, als presidents dels grups parlamentaris, com a documentació complementària al Projecte de Llei.

Sobre la vulneració de l'article 37 de la Constitució per l'article 3.2 de la Llei objecte de recurs, aquesta part afirma que una imposició indirecta "no grava la capacitat econòmica de les entitats financeres, com erròniament s'entén en el recurs (...) sinó els serveis que presten aquestes entitats (...). Els indicadors dels mòduls no tenen la finalitat d'expressar la capacitat econòmica de les entitats financeres, sinó la de determinar el valor total dels serveis que aquestes presten. I això es fa a través d'un sistema d'estimació objectiva (...)". Respecte a l'establiment del mòdul, concretament respecte de la seva forma d'aplicació, aquesta part al·lega que, d'una banda, els recurrents no argumenten la vulneració del principi de seguretat jurídica ja que "(...) les variables que integren el mòdul estan perfectament determinades i és possible obtenir-ne els valors amb unes simples operacions aritmètiques (...). Una altra cosa és que no s'estigui d'acord amb les variables que s'utilitzen en el mòdul (i que, certament, podrien ser també unes altres, ja que no hi ha una única alternativa possible a l'hora d'establir indicadors i variables per a configurar el mòdul), però els M.I. Conselleres recurrents no impugnen l'art. 3.1, on s'estableixen precisament aquestes variables, sinó només la seva fórmula d'aplicació" i d'altra banda, pel que fa a la vulneració del principi d'interdicció de l'arbitrarietat per l'article 3.2 esmentat, considera que "(...) les lleis, o les normes en general, no han d'explicitar en el seu text les raons que justifiquen el seu contingut perquè no siguin considerades arbitràries (...). Que la Llei no expliciti els arguments en els que es basa per prendre les decisions que pren no significa, naturalment, que aquestes decisions siguin arbitràries, o s'hagin pres sense cap justificació o per motius il·legítims" i que "(...) la finalitat que es pretenia era la d'aconseguir que el mòdul aplicable al sector bancari fos indicatiu del valor global dels serveis que presta cada entitat, tenint en compte les dificultats de càlcul d'aquest valor, atès que la major part dels serveis bancaris i financers tenen un preu implícit, que s'uneix i a vegades es confon amb el tipus d'interès".

Finalment, pel que fa a la vulneració de la llibertat d'empresa, aquesta part manifesta que "(...) no s'entén com la imposició d'un tribut indirecte pels serveis prestats, que acaba traslladat i suportat pels clients receptors d'aquests serveis, pot atemptar contra la llibertat d'empresa (...). El fet que la introducció de l'impost indirecte sobre la prestació de serveis tingui caràcter progressiu en el temps, com indica la pròpia Llei, no implica cap lesió de la llibertat d'empresa de les entitats bancàries, tota vegada que l'impost s'aplica per igual a tot el sector bancari i financer".

Quant als retrets en relació amb l'article 3.4 de la Llei objecte de recurs aquesta part manifesta que "(...) la suposada "obscuritat" d'un precepte legal no és causa d'inconstitucionalitat (...). Però a més s'ha de dir que tal obscuritat no existeix en el present cas, ja que una simple interpretació d'acord amb els antecedents parlamentaris aclareix el sentit de la norma suposadament obscura".

---

Segons aquesta part, resulta de la documentació complementària al Projecte de Llei i dels debats parlamentaris que la variable V1 del mòdul fa referència als socis tecnològics estrangers, és a dir la participació en el capital d'entitats estrangeres i que "aquest criteri té una aplicació exacta i perfectament previsible, sense cap marge de discrecionalitat pel Govern ni per cap altre poder públic". Així mateix, afegeix que "El mòdul, a més, s'ha de considerar en la seva globalitat, ja que el resultat que ofereix la seva aplicació es deriva dels diversos elements o variables que conté, relacionats segons la fórmula d'aplicació, i no pas aïlladament considerats. Per tant, el mòdul en el seu conjunt es podrà considerar correcte o incorrecte, però no es poden extreure els seus diversos elements per valorar-los d'una manera separada i independent, ja que llavors queda afectat el resultat global".

Pel que fa a la disposició transitòria de la Llei objecte de recurs, aquesta part considera, en primer lloc, que no hi ha vulneració del principi d'igualtat "(...) ja que s'assignen els valors en funció de les característiques pròpies de cada entitat, tractant de forma igual les situacions que són equivalents, i de forma desigual les que són diferents". Així doncs, tampoc hi ha vulneració del principi d'interdicció de l'arbitrarietat, i s'afegeix que "aquesta decisió és plenament fonamentada i justificada, i l'explicitació dels motius que la justifiquen es va produir en el transcurs del procés parlamentari, mitjançant la documentació que va remetre el Govern al Consell General".

En segon lloc, considera que no hi ha vulneració de l'article 37 de la Constitució ja que atesa la naturalesa del tribut en qüestió no es grava la capacitat econòmica de les entitats financeres sinó els serveis que presten.

En tercer lloc, quant a la vulneració pretesa dels articles 72.3 i 95.1 de la Constitució, aquesta part manifesta que la disposició transitòria no determina "un "mòdul personal" ni tan sols la base de liquidació de l'impost de cada entitat de manera individual" sinó que assigna, "de manera provisional i per a l'exercici del 2000, un valor a una de les variables que integren el mòdul, aplicant el criteri previst a la mateixa Llei (art. 3.4), i segons la participació de socis estrangers en els respectius Consells d'Administració". Així mateix, afegeix que "(...) a la Constitució andorrana no existeix cap reserva de reglament, de manera que no hi ha camps materials o àmbits en els que la llei no hi pugui entrar" sempre que respecti la Constitució i que "(...) no es pot utilitzar la legislació ordinària com a paràmetre de constitucionalitat, com es fa en el recurs".

Finalment, aquesta part afirma que "(...) l'art. 72.3 de la Constitució no és aplicable a aquest cas senzillament perquè aquí es tracta d'una llei, i l'art. 72.3 fa referència a l'Administració i als actes administratius. I, d'altra banda, no s'entén com pot arribar a afectar la Disposició transitòria que s'impugna el control de constitucionalitat que estableix l'art. 95.1 de la Constitució, com manifesten els recurrents. La prova més evident que el control de constitucionalitat i les funcions del Tribunal Constitucional no queden afectades per res per aquesta Disposició Transitòria, és precisament el fet que els recurrents han pogut impugnar-la, que el Tribunal Constitucional ha pogut conèixer aquesta impugnació i que s'ha seguit el procediment previst a la Llei qualificada del Tribunal Constitucional, amb tota normalitat".

---

Així doncs, el síndic general sol·licita al Tribunal Constitucional que desestimi el recurs d'inconstitucionalitat presentat contra els articles 3.2, 3.4 i la disposició transitòria de la Llei de regulació dels mòduls aplicables a les entitats bancàries en el marc de la Llei de l'impost indirecte sobre la prestació de serveis, de 13 d'abril del 2000.

Cinquè

Amb data 1 de setembre del 2000, el Ministeri Fiscal va presentar un escrit de contestacions en què considerava que l'article 3.2 de la Llei objecte de recurs no vulnera l'article 37 de la Constitució perquè "(...) en tractar-se d'un impost indirecte, l'indicador de riquesa a prendre en consideració no és la capacitat econòmica de l'obligat tributari (entitat bancària o financera), sinó la capacitat econòmica del receptor del servei que és qui finalment ha de suportar l'impost mitjançant el sistema de repercussió". Així mateix, considera que l'article esmentat no vulnera el principi de seguretat jurídica ja que "La base liquidable es concreta en la pròpia Llei a través de la incorporació de les variables a una fórmula matemàtica que en cap cas es pot considerar per sí mateixa generadora d'inseguretat jurídica, sinó que pel contrari permet al contribuent calcular de forma exacta l'import del tribut a ingressar". El Ministeri Fiscal no aporta cap al·legació quant a la vulneració de l'article 28 de la Constitució, que reconeix la llibertat d'empresa, ja que considera que el recurs no argumenta la vulneració esmentada.

Pel que fa a l'article 3.4 de la Llei objecte de recurs, el Ministeri Fiscal afirma que no vulnera l'article 37 de la Constitució perquè l'establiment de l'impost no es fa en atenció a la capacitat econòmica de l'obligat tributari. No obstant això, manifesta que "La manca de claredat i definició del concepte "soci tecnològic" sí que, a criteri d'aquest Ministeri, pot ésser contrari a l'art. 3.2 de la Constitució atemptant contra el principi de seguretat jurídica lo qual podria comportar a la vegada actuacions arbitràries dels poders públics a l'hora d'assignar les unitats corresponents a cada entitat com a conseqüència de la presència d'aquesta classe de socis".

Respecte a la disposició transitòria de la Llei objecte de recurs, en primer lloc, el Ministeri Fiscal manifesta que atribueix un valor diferent per a cada entitat bancària sense que el text contingui cap justificació expressa i d'acord amb la jurisprudència recent del Tribunal Constitucional "aquesta manca de justificació de la desigualtat de tractament pot representar un privilegi, una discriminació o tractar-se d'una atribució justa, però en tot cas, la llei no ens facilita cap element per a poder-ho determinar i aquesta manca de justificació entra en contradicció amb el principi d'igualtat recollit en l'art. 6.1 de la norma fonamental".

En segon lloc, per contra, considera que no hi ha vulneració de l'article 37 de la Constitució, i reitera que la Llei objecte de recurs no ha de prendre en consideració la capacitat econòmica de l'entitat

---

bancària, ja que es tracta d'un impost indirecte sobre prestació de serveis. Així mateix, tampoc considera que hi hagi vulneració de l'article 72.3 de la Constitució ja que la disposició transitòria esmentada estableix el valor de la variable V1 per a l'exercici 2000 "cosa que perfectament pot fer la llei ja que no existeix en la Constitució Andorrana cap disposició que estableixi una reserva reglamentària sobre aquesta matèria" i afegeix que no és acceptable jurídicament invocar una inconstitucionalitat per contradicció amb la legalitat ordinària.

En tercer lloc, el Ministeri Fiscal considera que d'acord amb la jurisprudència del Tribunal Constitucional, si "el precepte impugnat pot estar en contradicció amb el principi d'igualtat, per la mateixa raó resultaria vulnerat el principi de seguretat jurídica". I per acabar, afirma que no hi ha vulneració de l'article 95.1 de la Constitució, ja que els recurrents han interposat un recurs davant el Tribunal Constitucional que pot "(...) en el seu cas, davant la manca d'elements que li permetin examinar la seva legalitat constitucional, declarar la inconstitucionalitat del precepte".

Conseqüentment, el Ministeri Fiscal sol·licita al Tribunal Constitucional que declari que "els articles 3.2, 3.4 i la disposició transitòria única de la meritada Llei, són contraris al principi de seguretat jurídica i igualtat davant la Llei consagrats en els art. 3.2 i 6.1 de la nostra Constitució, per la imprecisió que comporta la manca de definició del concepte "soci tecnològic" que configura la variable V1 de la Llei, així com la manca de justificació de les unitats atribuïdes a cada entitat bancària en relació a aquesta variable per a l'any 2000".

Sisè

Amb dates 20 de setembre del 2000, el Ministeri Fiscal, i 22 de setembre del 2000, el síndic general i la representació processal dels consellers generals recurrents van formular escrits de conclusions en què reiteraven substancialment tot allò que fou al·legat i argumentat en els escrits precedents presentats davant el Tribunal Constitucional.

## **Fonaments jurídics**

Primer

La qüestió de fons plantejada pel recurs directe d'inconstitucionalitat 2000-1-L, que ha de resoldre aquest Tribunal Constitucional, rau a elucidar si els apartats 2 i 4 de l'article 3, i la disposició transitòria de la Llei de regulació dels mòduls aplicables a les entitats bancàries en el marc la Llei de l'impost indirecte sobre la prestació de serveis, són conformes a la Constitució, en particular a les

---

disposicions constitucionals citades en els antecedents.

En primer lloc, hem de remarcar que el recurs impugna els apartats 2 i 4 de l'article 3 de la Llei esmentada, però no recorre contra l'apartat 1 d'aquest article, que estableix l'objecte central del fons del recurs: l'enumeració dels mòduls com a variables, en particular, la variable V1 que introdueix el concepte de "soci tecnològic", així com les unitats de càlcul 1, 1,25, 1,5 i 2, que són la base per establir el càlcul de la disposició transitòria impugnada. Així doncs, en l'escrit d'aquest recurs es constata una manca de congruència, perquè d'acord amb el títol IV de la Llei qualificada del Tribunal Constitucional, i en particular amb l'article 36, cal que l'escrit de demanda contingui la determinació precisa de la pretensió del recurrent. Ara bé, en aquest cas, com veurem seguidament, el nucli de la Llei objecte de recurs es troba en la consideració global de la fórmula de càlcul de l'article 3.2. I per tant, aquest Tribunal ha considerat que l'objecte central sobre el qual ha de pronunciar-se integra els dos punts següents:

a) L'estudi del mòdul V1, en concret la significació que té en aquesta Llei el concepte "soci tecnològic" i les conseqüències que se'n deriven pel que fa a la seva conformitat amb la Constitució;

b) L'estudi dels valors de càlcul que queden establerts en la Llei objecte de recurs, en una escala de l'1 al 2, amb dos valors intermedis, 1,25 i 1,50; s'observa, en un primer examen, que aquesta seqüència no inclou l'escala 1,75, que establiria uns valors intermedis regulars entre 1 (valor mínim) i 2 (valor màxim).

És evident, tractant-se d'una fórmula de càlcul, que la hipòtesi de no conformitat amb la Constitució del mòdul V1 contaminaria inevitablement la totalitat de la fórmula i els seus resultats en el moment de l'aplicació de la Llei.

Segon

Quant a la pretesa contradicció entre l'article 37 de la Constitució i l'article 3.2 de la Llei esmentada, aquest Tribunal comparteix els criteris exposats pel síndic general i pel Ministeri Fiscal. L'escrit del recurs directe d'inconstitucionalitat confon un impost indirecte sobre prestació de serveis amb un impost directe que exigeix una càrrega proporcional i equitativa al subjecte imposat. En el cas d'un impost directe, la finalitat és gravar de manera directa la capacitat econòmica del subjecte imposable, que ha de ser objectivament mesurable. En el cas d'un impost indirecte, el legislador té plena legitimitat per definir els criteris que serviran per mesurar el valor dels serveis prestats, mentre es respectin els criteris constitucionals bàsics d'objectivitat i de racionalitat. Això parteix del fet que un impost indirecte afecta aquell que presta el servei i aquell que l'utilitza. Al marge d'això, hem de constatar que el legislador ha optat, legítimament, per tal de determinar de manera fiable el conjunt

---

de serveis prestats, pel criteri d'estimació objectiva, i ha buscat la identificació del valor afegit final, a partir dels seus factors definidors. En aquest àmbit, la llibertat del legislador és considerable, i en si mateixa l'opció no contradiu l'article 37 de la Constitució, perquè, com bé diu el Ministeri Fiscal "en tractar-se d'un impost indirecte, l'indicador de riquesa (...) no és la capacitat econòmica de l'obligat tributari (...), sinó la capacitat econòmica del receptor del servei (...). La capacitat econòmica d'aquest receptor" (o usuari) del servei "queda determinada per la pròpia utilització del servei". Els mòduls, doncs, són uns criteris determinats d'estimació objectiva que, com a opció del legislador, no presenten cap objecció constitucional.

### Tercer

Pel que fa a la vulneració de l'article 3.2 de la Constitució, en particular a la garantia de seguretat jurídica, hem d'examinar si els mòduls establerts pel legislador, així com la seva concatenació o interrelació en la fórmula de càlcul, vulneren o no vulneren, en la seva aplicació material i concreta, aquesta disposició constitucional.

En primer lloc, aquest Tribunal considera oportú reiterar que en la seva actuació els poders públics disposen d'una presumpció de legitimitat i que el legislador en l'exercici de la seva funció legislativa disposa de plena llibertat. Com ja ha indicat aquest Tribunal precedentment, aquesta funció, que la Constitució atorga en exclusiva al legislador, només té com a límit la mateixa Constitució. La llei ha de fonamentar-se en criteris objectius, clars i racionals, de manera que en el seu text existeixi una relació coherent entre la finalitat perseguida i els mitjans utilitzats.

En segon lloc, hem d'esbrinar si una llei, concretament tributària, ha de contenir en el seu text la totalitat dels elements que la configuren, condició sense la qual es podria vulnerar eventualment el principi de seguretat jurídica. Això és considerablement important en una llei tributària, ateses la seva naturalesa i les garanties exigides, a causa de la càrrega que la mateixa llei suposa per als subjectes imposables. Compartim un criteri àmpliament acceptat en jurisprudència constitucional, segons el qual, en principi i a banda del text literal de la llei, els mateixos debats parlamentaris (recollits en el Diari Oficial del Consell General), així com la documentació degudament acreditada que acompanya un projecte o una proposició de llei, han de ser tinguts en compte com a indicadors precisos de la voluntat del legislador a l'hora d'interpretar les disposicions legislatives.

### Quart

Ara bé, en el cas d'una llei tributària, no poden quedar fora del text de la llei aquells elements que determinen de manera precisa els mecanismes de la seva aplicació, i en particular, aquells que determinen el càlcul de quantitats imposables i la identificació dels criteris per fer aquest càlcul.

---

Qualsevol indeterminació en aquest àmbit pot debilitar radicalment els fonaments d'objectivitat en el tractament diferent dels diversos subjectes imposables. Amb altres paraules, en una llei de naturalesa tributària, els instruments del tractament diferenciat de casos objectivament diferents han de ser d'una claredat i d'una objectivitat exhaustives i han d'estar presents en el text de la llei.

Per això, aquest Tribunal ha de determinar si la fórmula de l'article 3.2 de la Llei objecte de recurs o alguns dels seus elements poden vulnerar aquestes exigències constitucionals.

Quant a la noció de "soci tecnològic", els escrits de les parts han insistit en arguments a favor o en contra de la constitucionalitat del concepte. Aquest concepte pot tenir algunes objeccions:

a) Els mòduls V2, V3, V4 i V5, que són els que ha seleccionat el legislador en l'ús de la seva potestat, no presenten cap dubte pel que fa a la seva significació conceptual (empleats per oficina, nombre total d'oficines, nombre d'oficines a les parròquies d'Andorra la Vella i d'Escaldes-Engordany, i ràtio de nombre d'empleats per nombre d'oficines a les parròquies d'Andorra la Vella i d'Escaldes-Engordany): les paraules que els designen són **unívocues**, tenen un sol significat evident (oficines, nombre d'empleats, parròquies), i són traduïbles en quantitats igualment **exactes i precises**, condició que és exigible en qualsevol fórmula matemàtica, i que és certament exigible per reserva de llei, en el cas de les fórmules de càlcul presents en lleis tributàries.

b) En canvi, el mòdul V1, que fa referència al "soci tecnològic", es compon de dues paraules, una de les quals, "soci", reuneix la condició de claredat de significat i es pot quantificar, mentre que l'altra, "tecnològic", remet a un concepte de significat molt més variable, en tot cas, no unívoc, sobretot en el marc d'una fórmula de càlcul. Efectivament, "tecnològic" o "tecnologia" són conceptes que estan definits en els diccionaris com a relatius a activitats altament tecnificades, en sectors diversos d'activitat de recerca científica o d'activitat industrial molt modernitzades. Per això, el concepte de "soci tecnològic", sense més precisió **en la Llei**, té una indeterminació i, en tot cas, un sentit orientatiu, que no té cap relació amb la claredat de significat dels altres mòduls. I el problema addicional, que condiciona qualsevol resultat final en la seva aplicació material, és que el mòdul V1 **predetermina** tots els altres, així com la fórmula en el seu conjunt.

c) En el supòsit que aquest Tribunal optés per una interpretació molt flexible del terme "tecnològic", ja que encara que la seva significació no estigui en el text de la Llei, els debats parlamentaris i la documentació d'acompanyament del Projecte de Llei són indicadors suficients de la voluntat del legislador, l'obstacle seguiria sent insalvable. Efectivament, i sorprenentment, els dubtes pel que fa a la significació del concepte "soci tecnològic" estan acuradament aclarits i explicitats en la documentació adjunta mencionada, però en un sentit que no té cap relació ni directa ni indirecta amb la noció de tecnologia. Com reconeix el mateix escrit d'al·legacions del síndic general, "soci tecnològic" fa referència a la presència de "socis estrangers" en els consells d'administració de les entitats bancàries i financeres imposables. En el cas d'un mòdul que, com el V1, predetermina la

---

totalitat de la fórmula matemàtica subsegüent, aquesta manca de concordança entre el text de la Llei i el significat real del terme que el legislador aclareix en el debat parlamentari i la documentació d'acompanyament és, a banda de poc comprensible, exagerada i excessiva.

d) Per consegüent, i amb un raonament rigorosament analògic, queda contaminat el sistema de càlcul de les unitats del quadre de l'article 3, que van de l'1 al 2 amb fraccions d'1,25 i 1,50. Des d'un punt de vista constitucional és perfectament acceptable, que el legislador estableixi gradacions modulars per agrupar en un nombre limitat de categories imposables els diferents subjectes d'imposició, i aquest no és un criteri inusual per fer operatius els mecanismes fiscals en les societats contemporànies: és una opció generalitzada en normatives fiscals de sistemes constitucionals afins al nostre. Però novament, per garantir el caràcter general de la Llei, la seguretat jurídica i altres garanties constitucionals, en situacions en què la Llei tractarà de manera diferenciada —però objectiva i congruent amb la finalitat de la Llei i la defensa de l'interès general— casos diferents, és indispensable que la Llei contingui en el seu text i de manera explícita almenys aquells elements que en matèria de càlcul impositiu han de garantir els principis d'objectivitat i de generalitat. Sorprenentment, l'escrit d'al·legacions del síndic general presenta de manera clara, explícita i no objectable “el quadre recapitulatiu” que es va adjuntar al projecte de Llei, i que explica de manera fonamentada els criteris de participació: 1 si no hi ha participació estrangera; 1,25 si aquesta participació és inferior al 50%; 1,50 si és igual al 50%; i 2, si és superior al 50%. No correspon a aquest Tribunal esbrinar les raons per les quals el legislador va preferir no incloure en el text final de la Llei aquest quadre descriptiu, però com que no hi és, l'adjudicació al mòdul V1 dels valors 1, 1,25, 1,5 i 2 no té cap fonament quantitatiu objectiu i això, en l'àmbit de la reserva de Llei i concretament de Llei tributària, planteja un problema d'inseguretat jurídica.

Cinquè

Del que acabem d'exposar es desprèn, en primer lloc, que d'acord amb la reserva de Llei en matèria tributària, la variable V1 no està definida ni es pot desprendre implícitament del text legislatiu un significat unívoc, comparable al de les altres variables (V2 a V5).

En segon lloc, no hi ha en el text de la Llei el criteri de correspondència entre el criteri econòmic escollit com a variable i les unitats d'1 a 2, de les quals es deriven els efectes tributaris concrets i materials. No és acceptable que la Llei passi de la simple enumeració dels mòduls o variables que donen base a la fórmula (un dels quals és excessivament indefinit en la seva significació) a la seva aplicació concreta als subjectes imposables (disposició transitòria), sense que el mateix text de la Llei inclogui els mecanismes i els criteris de conversió de l'escala d'unitats aplicables a la quantificació exigible als subjectes imposables esmentats.

Sisè

---

Aquest Tribunal considera que els escrits presentats per la representació processal dels recurrents no argumenten de manera suficient l'afirmació d'una vulneració de l'article 28 de la Constitució, relatiu a la llibertat d'empresa en el marc d'una economia de mercat. Així doncs, el Tribunal Constitucional, coincidint amb el criteri del Ministeri Fiscal, no fa cap pronunciament sobre aquest punt.

## Setè

Pel que fa a la suposada vulneració de l'article 72.3 de la Constitució, aquest Tribunal manifesta que la Constitució no estableix cap reserva reglamentària; per tant, no hi ha àmbits en els quals el legislador no pugui legislar en els termes previstos en la Constitució, i consegüentment no hi ha vulneració de l'article esmentat. Així doncs, no hi ha invasió del legislatiu en l'àmbit del Govern com a responsable de l'administració. A banda de l'absència de reserva reglamentària, aquest Tribunal ha de subratllar que si en l'aplicació material de la Llei es produís una invasió competencial eventual, l'òrgan afectat podria plantejar davant aquesta jurisdicció un conflicte de competències en els termes previstos en el títol VIII de la Constitució i en el capítol cinquè del títol IV de la Llei qualificada del Tribunal Constitucional. Però la Llei objecte del present recurs és el resultat d'un procediment legislatiu que, com a seqüència jurídica, comença com a Projecte de Llei, i per tant d'origen governamental. No concebem la hipòtesi per la qual el Govern hauria presentat un projecte de Llei que, havent arribat al final de la seva tramitació de manera satisfactòria, suposaria una invasió de competències en detriment seu.

Així mateix, la potestat legislativa del Consell General s'ha de situar en el marc de la Constitució, però no és acceptable l'argument segons el qual aquesta Llei objecte de recurs seria inconstitucional per una col·lisió suposada amb una o altres lleis vigents. La Constitució estableix una reserva de llei en matèria tributària, que aquí no es troba afectada; ara bé si una llei contradiu una llei anterior, s'ha d'aplicar el criteri de legalitat ordinària, segons el qual, que una llei posterior deroga l'anterior.

## Vuitè

Respecte a la suposada contradicció amb l'article 95.1 de la Constitució, el Ministeri Fiscal "considera totalment inadmissible aquest motiu del recurs", i aquest Tribunal coincideix amb la seva apreciació, vist que la interposició d'aquest recurs directe d'inconstitucionalitat s'oposa radicalment al singular argument sobre la impossibilitat de control de constitucionalitat de la Llei objecte de recurs.

## Conclusions

---

Tot i que el recurs plantegi múltiples arguments sobre aspectes diferents de la Llei o suposades col·lisions amb diversos articles de la Constitució, hem de pronunciar-nos en relació amb el contingut material de la Llei esmentada que se centra exclusivament en l'anomenada "fórmula d'aplicació dels mòduls", establerta en el seu article 3, i en concret, en les variables i mòduls que la componen. D'aquest pronunciament es deriven conseqüències inevitables i immediates per a la totalitat de la Llei. Així doncs:

1. El concepte de "soci tecnològic" contingut en la variable V1 no està definit en el text de la Llei, i no té, com a concepte, el grau de significat explícit equivalent al de les variables V2 a V5 restants; a més, la significació explícita que el legislador dóna en el debat parlamentari, la documentació adjunta i en els escrits presentats en aquesta causa és excessivament diferent del significat normalment admès del terme tecnològic;

2. Aquesta variable V1 té una dimensió excepcional, puix que sobredetermina la totalitat de la resta de la fórmula (per construir-la matemàticament), i per això li és exigible un nivell de claredat en la Llei comparable almenys a la de les altres variables.

3. El text de la Llei no inclou el sistema de càlcul o la taula de correspondències que permet assignar a cada entitat bancària la unitat de valor corresponent en la disposició transitòria (entre 1 i 2), i val a dir que l'absència d'aquesta disposició transitòria no eliminaria la necessitat d'inclusió d'aquest criteri d'assignació en la Llei, atès que com que la disposició transitòria s'esgota en la seva aplicació en l'exercici 2000, la presència de la taula de correspondències en el text de la Llei és indispensable per a exercicis posteriors. Aquest criteri, taula o escala entre els valors del concepte econòmic seleccionat (aquí els "socis tecnològics") i els coeficients aplicables, pel fet de no aparèixer en la mateixa Llei, qüestiona radicalment l'atribució directa de coeficients concrets a subjectes imposables concrets.

4. La naturalesa de la Llei tributària, atesa la importància de les disposicions que no són únicament jurídiques sinó que expliciten els mecanismes tècnics que permeten la seva operativitat, obliga a tenir una cura especial en la noció de "reserva de llei", de manera que l'aplicació eventual de les seves disposicions per via reglamentària ha de tenir un referent explícit i unívoc en el text de la llei.

## **DECISIÓ:**

En atenció a tot el que s'ha exposat, el Tribunal Constitucional, per l'autoritat que li confereix la Constitució del Principat d'Andorra,

---

## HA DECIDIT:

### Primer

En aplicació de l'article 8.2 de la Llei qualificada del Tribunal Constitucional "si, impugnada una norma jurídica general o alguns dels seus preceptes, hi hagués només una interpretació d'acord amb la Constitució i una altra o més contràries, en declara la inaplicabilitat provisional fins que l'òrgan que l'ha dictada en repari els sentits inconstitucionals. La nova norma emesa subsana l'anterior, sens perjudici de seguir sotmesa al règim general de control de constitucionalitat", aquest Tribunal declara la suspensió i la inaplicabilitat provisional de la Llei impugnada, fins que el Consell General en repari els seus continguts no conformes amb la Constitució, en el cas que consideri que s'ha de mantenir la Llei objecte de la present sentència. Subsanats els defectes d'inconstitucionalitat, la nova norma jurídica roman sotmesa al règim general de control de constitucionalitat.

### Segon

Publicar aquesta sentència, d'acord amb el que disposa l'article 5 de la Llei qualificada del Tribunal Constitucional, al Butlletí Oficial del Principat d'Andorra.

I així, per aquesta la nostra sentència, que serà notificada al síndic general i a la representació processal dels consellers generals recurrents, i que serà comunicada al Ministeri Fiscal, ho pronunciem, manem i signem a Andorra la Vella, el 12 d'octubre del 2000.

Pere Vilanova Trias

Joan Josep López Burniol President

Vicepresident

Philippe Ardant

Miguel Ángel Aparicio Pérez

---

---

Magistrat

Magistrat