2018-67-RE i 2019-16-RE

CAUSA 2018-67-RE / 2019-16-RE

(COMATEX, SL i MA D'OR, SAU c/ Govern d'Andorra)

Números de registre: 519-2018 i 98-2019. Recursos d'empara

Sentència del 14 de maig del 2019

BOPA núm. 45, del 22 de maig del 2019

En nom del Poble Andorrà;

El Tribunal Constitucional;

Atès l'escrit presentat i registrat al Tribunal Constitucional, el 17 de desembre del 2018, per la representació processal de la societat COMATEX, SL, mitjançant el qual interposa un recurs d'empara contra la sentència del 28 de setembre del 2018 i contra l'aute del 12 de novembre del mateix any, dictats per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia, per una presumpta vulneració del dret a la jurisdicció, reconegut a l'article 10 de la Constitució, en els seus vessants dels drets a un procés degut i a obtenir una decisió fonamentada en Dret, i, atès que demana al Tribunal Constitucional que atorgui l'empara sol·licitada, que declari la vulneració dels drets esmentats i que es restitueixi la societat recurrent en la integralitat dels seus drets anul·lant les resolucions impugnades i retrotraient les actuacions processals al moment anterior al pronunciament de la sentència esmentada. Així mateix, demana que es declari la suspensió dels efectes de les resolucions impugnades, i, en el seu dia, es condemni l'altra part al pagament de les costes, cas que s'oposi a les seves pretensions;

Atès l'escrit presentat i registrat al Tribunal Constitucional, el 14 de febrer del 2019, per la representació processal de la societat MA D'OR, SAU, mitjançant el qual interposa un recurs d'empara contra la sentència del 22 de novembre del 2018 i contra l'aute del 23 de gener del 2019, dictats per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia, per una presumpta vulneració del dret a la jurisdicció, reconegut a l'article 10 de la Constitució, en els seus vessants dels drets a un procés degut i a obtenir una decisió fonamentada en Dret i, atès que demana al Tribunal Constitucional que admeti aquest recurs d'empara amb efectes suspensius, que, en el seu dia, atorgui l'empara sol·licitada, que declari la vulneració dels drets esmentats, que anul·li la resolució impugnada i que ordeni la retroacció de les actuacions al moment de dictar-se la sentència impugnada per tal que la Sala Administrativa dicti una nova resolució amb plena adequació a l'ordenament jurídic i, de manera específica, als preceptes constitucionals. Així mateix, sol·licita que es condemni a la part adversa al pagament de les costes processals, d'acord amb el criteri de venciment objectiu;

Vista la Constitució, especialment els articles 10, 41.2, 98 c) i 102;

Vista la Llei qualificada del Tribunal Constitucional, especialment el títol IV, capítols primer i sisè;

Vistos els autes respectius del Tribunal Constitucional del 15 de març del 2019, que van admetre a tràmit, sense efectes suspensius, els recursos d'empara 2018-67-RE i 2019-16-RE;

Vistos els escrits d'al·legacions presentats, el 5 d'abril del 2019, pel Ministeri Fiscal en relació amb cada una de les causes;

Vistos els escrits d'al·legacions presentats, el 5 d'abril del 2019, pel Govern en relació amb cada una de les causes;
Vistes les conclusions formulades dintre de termini per les parts i pel Ministeri Fiscal;

Considerant que, d'acord amb l'article 34.3 de la Llei qualificada del Tribunal Constitucional, es podrà decidir en qualsevol moment de la tramitació acumular varis assumptes en un de sol per raó d'identitat o semblança d'objecte, el Tribunal Constitucional acorda acumular els recursos d'empara 2018-67-RE i 2019-16-RE.

Escoltat l'informe del magistrat ponent, Sr. Joan Manel Abril Campoy;

1. Antecedents processals davant les jurisdiccions ordinàries

1.1. Per tal com les societats recurrents no es van donar d'alta censal per acollir-se al règim especial de l'or d'inversió, la Comissió Tècnica Tributària va desestimar els seus recursos contra les resolucions respectives emeses pel director adjunt de gestió i atenció al contribuent en què es desestimava una aplicació retroactiva d'aquest règim especial.

1.2. Les societats recurrents van interposar sengles demandes jurisdiccionals contra aquesta decisió, l'1 de febrer del 2018, en el cas de la societat COMATEX, SL, i, el 7 de maig del 2018, en el cas de la societat MA D'OR, SAU, i la Secció de Contenciós-Administratiu 1 del Tribunal de Batlles va dictar sengles sentències en què estimava aquestes demandes, declarava que la resolució impugnada no era ajustada a Dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa i, per tant, l'anul·lava, tot declarant el dret de la societat a l'aplicació retroactiva del règim especial d'or d'inversió (0%) a les operacions efectuades amb anterioritat a la declaració censal del 29 de desembre del 2016 per la societat COMATEX, SL i del 2 de juny del 2016, per la societat MA D'OR, SAU.

1.3. El Govern va interposar apel·lació contra les sentències de la Batllia esmentades, i, el 28 de setembre del 2018, pel que fa a la societat COMATEX, SL, i, el 22 de novembre del 2018, pel que fa a la societat MA D'OR, SAU, la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia va dictar sengles sentències en què decidia estimar els recursos d'apel·lació, anul·lar les sentències de la primera instància i declarar que les resolucions de la Comissió Tècnica Tributària eren ajustades a Dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa.

1.4. Les representacions processals respectives de les societats recurrents van formular incident de

nul·litat d'actuacions per tal com van considerar que s'havia vulnerat el seu dret a la jurisdicció.

1.5. La Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia va dictar, el 12 de novembre del 2018, per la societat COMATEX, SL, i, el 23 de gener del 2019, per la societat MA D'OR, SAU, uns autes en què acordava desestimar els incidents de nul·litat d'actuacions respectius.

1.6. El 17 de desembre del 2018, la representació processal de la societat COMATEX, SL va presentar un recurs d'empara contra la sentència del 28 de setembre del 2018 i contra l'aute del 12 de novembre del mateix any, dictats per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia, per una presumpta vulneració del dret a la jurisdicció, reconegut a l'article 10 de la Constitució, en els seus vessants dels drets a un procés degut i a obtenir una decisió fonamentada en Dret.

1.7. El 14 de febrer del 2019, la representació processal de la societat MA D'OR, SAU, va interposar un recurs d'empara contra la sentència del 22 de novembre del 2018 i contra l'aute del 23 de gener del 2019, dictats per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia, per una presumpta vulneració del dret a la jurisdicció, reconegut a l'article 10 de la Constitució, en els seus vessants dels drets a un procés degut i a obtenir una decisió fonamentada en Dret.

2. Argumentació jurídica

2.1. Argumentació jurídica de les societats recurrents

- Les societats recurrents consideren que s'ha vulnerat el seu dret a la jurisdicció (article 10 de la Constitució) en el seu vessant dels drets a un procés degut i a obtenir dels tribunals una decisió fonamentada en Dret, principalment, per l'existència d'incongruència omissiva, arbitrarietat i pel fet de basar les resolucions en un argument erroni i irraonable.

- Respecte de la incongruència omissiva, asseveren que la sentència de la Sala Administrativa obvia el seu principal argument de defensa -la manca d'aplicació de l'article 81 de la Llei de l'impost general indirecte (LIGI) i de l'article 127 de la Llei de bases de l'ordenament tributari (LBOT)- el qual havia estat acollit per la sentència de primera instància. Assenyalen, segons la doctrina constitucional (aute del 25 d'abril del 2008, recaigut en la causa 2008-1-RE i sentències del 2 d'abril del 2012 i del 3 de desembre del mateix any, recaigudes, respectivament, en les causes 2011-37-RE i 2012-13-RE), que no resulta possible que el Tribunal Superior de Justícia no es pronunciï sobre l'aplicació de la norma subsumible als fets (article 127 de la LBOT) sense explicar la raó, ja que no s'entén com a un rebuig implícit.

- Quant a l'arbitrarietat, sostenen que la decisió d'aplicar el tipus del 4,5% a les operacions d'or d'inversió abans de donar-se d'alta no està regulada enlloc. Entenen que la manca d'alta censal només pot ser entesa com una infracció simple (article 127 de la LBOT) i com que existeix reserva de llei pels tipus de gravamen i per les infraccions i les sancions, la Sala Administrativa ha vulnerat els principis de legalitat i de tipicitat.

- La sentència impugnada es fonamenta en un argument erroni i irraonable. El fonament de la resolució judicial és la prevenció del blanqueig de diners, que genera vulneració del principi del contradictori, perquè no va ser invocat per l'Administració. El Reglament de l'IGI afegeix als controls pels operadors d'or d'inversió, l'obligació de donar-se d'alta censal.

- Assenyalen que l'incompliment de l'obligació de caràcter censal no ha augmentat el risc de blanqueig. Aquest control no serveix per justificar l'aplicació del tipus general de l'IGI en lloc del 0% per incomplir l'obligació d'alta. La resposta és irraonable i il·lògica, al ser contrària a la solució de l'ordenament jurídic per l'incompliment d'una obligació d'alta censal.

- Finalment, sostenen que l'aute que resol l'incident de nul·litat d'actuacions tampoc es pronuncia sobre els arguments principals al·legats i transcriuen l'article 40 del Reglament de l'IGI, quan aquest precepte no preveu la conseqüència de no donar-se d'alta.

- Per acabar, atès que demanen al Tribunal Constitucional que atorgui l'empara sol·licitada, que declari la vulneració dels drets esmentats i que anul·li les resolucions impugnades, retrotraient les actuacions processals al moment anterior al pronunciament de les sentències objecte de recurs. Així mateix, demanen que es declari la suspensió dels efectes de les resolucions impugnades, i, en el seu dia, es condemni l'altra part al pagament de les costes processals.

2.2. Argumentació de la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia

- La Sala Administrativa va desestimar els respectius recursos d'apel·lació presentats per les societats recurrents i va fonamentar la seva resolució amb els arguments següents.

- Declara que l'impost general indirecte (IGI), regulat a la llei andorrana es refereix a la directiva de la Unió Europea, la qual, a l'igual que la norma andorrana, distingeix dos règims per a les operacions de l'or: l'industrial i el d'inversió. Aquest darrer se sotmet a un règim especial amb un control estricte, ja que les operacions sobre l'or d'inversió poden ser emprades pel blanqueig de diners.

- Afirma que la legislació andorrana s'ha d'interpretar a la llum de les exigències europees i que es preveu que reglamentàriament es definiran els procediments obligatoris a seguir pels operadors. Així, l'article 40 del Reglament de l'IGI exigeix que els operadors es donin d'alta abans de fer operacions a l'empara del règim especial. I aquesta disposició s'ha d'interpretar de manera literal, per la qual cosa s'ha de revocar la sentència d'instància i confirmar el criteri de la Comissió Tècnica Tributària.

2.3 Argumentació del Ministeri Fiscal

- El Ministeri Fiscal considera que les vulneracions que les societats recurrents indiquen no han tingut lloc. Així mateix, exposa que les societats recurrents fonamenten els seus recursos en l'anomenat dret administratiu sancionador i en la manca de tipicitat per imposar una sanció consistent en l'aplicació del tipus del 4,5% enlloc del 0%. Allò que realment intenten evitar les societats recurrents és amagar la seva manca de compliment de les obligacions formals establertes per acollir-se a un règim impositiu especial. No es tracta de cap sanció, sinó que la manca de compliment de les obligacions formals impedeix subjectar-se al règim especial (article 40 del Reglament de l'IGI) i, per tant, s'ha d'aplicar el règim general de l'IGI del 4,5%.

Les resolucions de la Sala Administrativa efectuen una interpretació motivada, raonable i gens arbitrària de la legalitat vigent.

- Les argumentacions de les resolucions de segona instància rebutgen de forma implícita les al·legacions de les societats recurrents (d'acord amb les previsions de la sentència del Tribunal

Constitucional del 12 d'octubre del 2009, recaiguda en la causa 2009-9-RE), sense que siguin d'aplicació l'article 81 de la LIGI i l'article 127 de la LBOT, atès que no es tracta d'una sanció. Aleshores, no concorre cap hipòtesi d'incongruència omissiva.

- Per acabar, el Ministeri Fiscal demana al Tribunal Constitucional que desestimi els recursos d'empara presentats en les causes 2018-67-RE i 2019-16-RE per la seva manca de contingut constitucional.

2.4. Argumentació del Govern

- El Govern considera que les sentències impugnades de la Sala Administrativa es troben fonamentades en Dret i estan degudament raonades i motivades.

- Aquestes resolucions determinen la conseqüència de no donar-se d'alta en el règim especial d'or d'inversió, en consonància amb les exigències legals i reglamentàries. Entén que fins que no es donen d'alta en el règim especial, no realitzen operacions d'or d'inversió. L'alta censal és una formalitat, però el seu incompliment comporta la no subjecció al règim especial. La importància de les formalitats la reconeix la Sala Administrativa en el recolzament de la normativa europea i, en concret, en la normativa del blanqueig de capitals. D'acord amb aquestes sentències, l'incompliment de l'obligació d'alta no és una sanció, sinó la inexistència de règim especial, de manera que no s'incorre en cap supòsit d'incongruència omissiva.

- Sosté que si un empresari no es dona d'alta en el règim especial d'or d'inversió s'ubica en el règim general i tributa al 4,5%. La manca de donar-se d'alta significa que no es pot acollir al règim especial i només es beneficiarà d'aquest règim des del moment de l'alta. L'única excepció o aplicació retroactiva es troba a la disposició transitòria del Reglament de l'IGI i no és d'aplicació al cas de les societats recurrents.

Aquest Reglament desenvolupa els aspectes que no són objecte de la reserva de llei i, entre aquests, els aspectes formals del règim, com ho és l'alta/sol·licitud en el règim especial (article 40.1). El compliment de la formalitat genera com a conseqüència la subjecció al règim específic.

- La Sala Administrativa respon als arguments de les societats recurrents quan minimitza la importància de les exigències formals de la normativa. I exigeix el respecte a la literalitat de la norma, de manera que l'argument no és erroni, ni irraonable, ni col·loca les societats recurrents en indefensió.

- Per acabar, demana al Tribunal Constitucional que desestimi els recursos d'empara presentats per les societats recurrents.

3. Fonaments jurídics del Tribunal Constitucional

3.1. El recurs d'empara no converteix el Tribunal Constitucional en una tercera instància ni en un tribunal suprem; l'únic objecte del recurs d'empara és el de verificar que les decisions impugnades estiguin motivades i es fonamentin en un raonament jurídic que no sigui il·lògic ni absurd i no vulnerin cap dels drets protegits per l'article 10 de la Constitució.

3.2. Les societats recurrents al·leguen, en primer lloc, l'existència d'una incongruència omissiva. Addueixen que l'omissió de pronunciament consisteix en no explicitar el per què no s'apliquen l'article 81 de la LIGI i l'article 127 de la LBOT, respecte de les infraccions simples (incompliment de l'alta censal).

La doctrina establerta per aquest Tribunal Constitucional en relació amb la incongruència omissiva es pot sintetitzar, en primer terme, per l'exigència de correlació entre allò que es va sol·licitar a la jurisdicció i allò que aquesta va decidir i, en segon terme, en la necessitat que en els fonaments de dret es tinguin en compte els arguments bàsics de les parts per acceptar-los o refusar-los de manera raonada, alhora que es precisa que s'admet el refús implícit o tàcit dels arguments de la part per l'acceptació d'un argument contrari (sentències del Tribunal Constitucional del 2 d'abril del 2012, recaiguda en la causa 2011-37-RE i del 3 de desembre del 2012, recaiguda en la causa 2012-13-RE).

L'aute d'aquest Tribunal del 7 de setembre del 2016, recaigut en la causa 2016-12-RE declara que: "*D'acord amb la doctrina assentada d'aquest Tribunal, el vici d'incongruència omissiva ha de comprovar-se abans de res per la correlació, o no, entre allò sol·licitat a la jurisdicció i allò decidit per aquesta. Aquesta comprovació exigeix comparar el contingut del petitum de les parts i allò decidit en la decisió (o decisions) per la jurisdicció competent*". I afegia seguidament que: "*També cal que en les consideracions jurídiques que fonamenten la decisió es tinguin en compte els arguments bàsics de les parts per acceptar-los o rebutjar-los de manera raonada. Però una vegada que s'accepta i es fonamenta una via argumental la desestimació dels arguments contraris pot ser explícita, però també implícita o tàcita, sempre que s'entengui bé la fonamentació de la decisió. No s'exigeix que el fonament de la decisió s'estengui més del necessari per fer comprendre el seu sentit; ni cal que sigui reiteratiu*".

En consonància amb les anteriors premisses, s'ha de posar de manifest que la Sala Administrativa ha resolt la petició de les societats recurrents, consistent en denegar l'aplicació del tipus impositiu del 0% amb efectes des de l'inici de les seves operacions. I, a més, s'ha d'exposar que els arguments de les parts recurrents també han resultat refusats de manera implícita amb la fonamentació jurídica adoptada per la Sala Administrativa.

En efecte, l'argument de les parts recurrents rau en considerar que se'ls ha aplicat una sanció equivalent al 4,5% per l'incompliment d'una obligació formal i que aquesta sanció no té cobertura legal, segons allò que preveuen l'article 81 de la LIGI i l'article 127 de la LBOT.

Si bé és cert que hagués estat més entenedor per les societats recurrents que la Sala Administrativa hagués explicitat que no es tractava de la imposició d'una sanció, de la fonamentació de les seves sentències (fonament de dret tercer) es desprèn que la distinció entre les operacions d'or industrial i d'or d'inversió exigeix per a aquesta darrera el compliment estricte d'una sèrie d'obligacions formals, entre elles, l'obligació de donar-se d'alta censal (article 40.1 del Reglament de l'IGI). Com que les societats recurrents no van complir amb aquesta obligació, la Sala Administrativa va aplicar literalment la disposició segons la qual no es poden portar a terme operacions a l'empara del règim especial si abans una societat no s'ha donat d'alta. Consegüentment, no es tracta de la imposició d'una sanció, sinó de la no subjecció al règim especial per incompliment dels requisits, fet que implica que no es pugui gaudir del tipus especial del 0% i sigui d'aplicació el tipus general del 4,5%.

Per tant, no s'aprecia cap incongruència omissiva que hagi pogut vulnerar el dret a la jurisdicció de les parts recurrents.

3.3. La segona de les eventuals infraccions que les societats recurrents addueixen es fonamenta en l'arbitrarietat que comporta l'aplicació d'una sanció no prevista per l'ordenament jurídic (aplicació del 4,5%), ja que pel fet d'aquesta aplicació s'han infringit els principis de legalitat i de tipicitat; i, la tercera pretesa infracció es fonamenta en què les sentències objecte de recurs es basen en un argument erroni i irraonable. Segons el seu parer, el fonament de la resolució judicial és la prevenció del blanqueig de diners, que genera vulneració del principi del contradictori, perquè no va ser invocat per l'Administració. Assenyalen que l'incompliment de l'obligació de caràcter censal no ha augmentat el risc de blanqueig. Aquest control no serveix per justificar l'aplicació del tipus general de l'IGI en lloc del 0% per incomplir l'obligació d'alta. També segons el seu parer, la resposta és irraonable i il·lògica, perquè és contrària a la solució de l'ordenament jurídic per l'incompliment d'una obligació d'alta censal.

Tampoc aquestes preteses vulneracions poden prosperar.

Aquest Tribunal ha establert, de forma reiterada, que la funció d'interpretar i d'aplicar les lleis ordinàries correspon, en principi, als òrgans de la jurisdicció ordinària. Així, si la pretensió d'una de les parts s'ha debatut en el procediment, el dret a la jurisdicció ja ha estat activat. La infracció del "*cànon de constitucionalitat*" solament opera quan la resolució judicial no conté arguments suficients o introdueix elements il·lògics, absurds, arbitraris o incongruents (veg. la sentència del 19 de desembre del 2018, recaiguda en la causa 2018-35-RE).

Les resolucions de la Sala Administrativa no contenen una argumentació arbitrària, com assenyalen les societats recurrents, ja que no imposen una sanció no contemplada a l'ordenament jurídic administratiu. Allò que constata la Sala Administrativa és que per iniciar les operacions d'or d'inversió cal complir (article 40.1 del Reglament de l'IGI) amb l'obligació d'alta censal i interpreta aquesta exigència de manera literal. Aleshores, fins que no s'ha donat compliment a aquesta exigència formal no esdevé possible subjectar-se al règim especial i les societats recurrents es troben sotmeses al règim ordinari. Per tant, l'aplicació del 4,5% no és una sanció no prevista, derivada de l'incompliment d'una obligació formal, sinó l'aplicació del règim general pel fet de no haver acomplert l'exigència de l'alta per restar sotmès al règim especial. En aquest sentit, cap vulneració dels principis de legalitat i de tipicitat ha tingut lloc.

I aquesta interpretació de la normativa aplicable no es pot considerar ni irraonable, ni arbitrària, ni absurda, ni il·lògica, sinó que s'adequa no solament a la lletra de la llei, sinó també a les finalitats que les normes que disciplinen aquest règim especial persegueixen.

En efecte, l'argument per desestimar la petició d'aplicació del règim especial de l'or d'inversió és la manca de compliment de l'obligació formal, com així ho manifesta la Sala Administrativa en el seu fonament de dret tercer, el qual declara "*Aquestes disposicions s'han d'interpretar de manera literal, atès el fonament d'aquesta condició de forma, que és el control d'operacions que podien presentar un risc. Per aquests motius, s'ha de confirmar la resolució de la Comissió Tècnica tributària*". I l'exposició respecte del risc de blanqueig no infringeix el dret al contradictori, ja que no és la fonamentació de l'aplicació del règim general, sinó l'explicació que efectua la Sala Administrativa per considerar que la normativa andorrana, a l'igual que l'europea, imposa uns controls estrictes a les operacions d'or d'inversió i justifica la interpretació literal i teleològica de la normativa continguda en el Reglament de l'IGI.

En definitiva, la resposta donada per la Sala Administrativa no es pot conceptuar com a arbitrària, atès que existeix un clar raonament que la justifica, el qual s'adequa a la normativa vigent i que no es fonamenta en una argumentació errònia i irraonable, sinó en l'exigència estricta d'unes formalitats

per poder-se subjectar a un règim especial, formalitats que no s'han acomplert.

3.4. La no acceptació dels motius exposats suposa la desestimació dels recursos d'empara interposats, i, per conseqüent, cal imposar el pagament de les costes processals en seu constitucional a les parts recurrents (arg. article 92.4 de la Llei qualificada del Tribunal Constitucional).

DECISIÓ:

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

HA DECIDIT:

1. Acordar l'acumulació dels recursos d'empara 2018-67-RE i 2019-16-RE, presentats respectivament per les representacions processals de la societat COMATEX, SL, i de la societat MA D'OR, SAU.

2. Desestimar el recurs d'empara acumulat 2018-67-RE / 2019-16-RE contra les resolucions ressenyades en l'encapçalament d'aquesta sentència, dictades per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia.

3. Imposar a les societats recurrents les costes processals derivades de la desestimació dels seus recursos d'empara respectius.

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

I així, per aquesta sentència nostra, que ha de ser notificada a les representacions processals respectives de la societat COMATEX, SL i de la societat MA D'OR, SAU, al Govern, a la presidenta de la Batllia, al president del Tribunal Superior de Justícia i al Ministeri Fiscal ho pronunciem, manem i signem a Andorra la Vella, el 14 de maig del 2019.

Dominique Rousseau
President

Josep-D. Guàrdia Canela
Vicepresident

Laurence Burgorgue-Larsen
Magistrada

Joan Manel Abril Campoy
Magistrat