2021-22-RE

Causa 2021-22-RE
(TED, SL c/ Govern d'Andorra)

Número de registre 155-2021. Recurs d'empara

Sentència del 14 de juny del 2021

BOPA núm. 70, del 23 de juny del 2021

En nom del Poble Andorrà;

El Tribunal Constitucional;

Atès l'escrit presentat i registrat al Tribunal Constitucional, el 12 de març del 2021, per la representació processal de l'agència de duanes Transitaris en Duanes, SL (TED, SL), mitjançant el qual interposa un recurs d'empara contra la sentència del 26 de novembre del 2020 i contra l'aute del 19 de febrer del 2021, dictats per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia, per una presumpta vulneració dels drets a la jurisdicció, a un procés degut i a obtenir una decisió fonamentada en Dret, reconeguts a l'article 10 de la Constitució, i, atès que demana al Tribunal Constitucional que atorgui l'empara sol·licitada, que declari la vulneració dels drets esmentats, que anul·li les resolucions impugnades, i que retrotregui les actuacions al moment de dictar-se la sentència impugnada per tal que es dicti una nova resolució adequada a l'ordenament jurídic, i, de manera específica, als preceptes constitucionals. Així mateix, demana que es condemni la part adversa al pagament de la totalitat de les costes, si s'oposa a les seves pretensions, d'acord amb el criteri del 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;

Vist l'aute del Tribunal Constitucional del 19 d'abril del 2021 que va admetre a tràmit, sense efectes suspensius, aquesta causa;

Vist l'escrit d'al·legacions presentat i registrat al Tribunal Constitucional, el 7 de maig del 2021, pel Ministeri Fiscal;

Vist l'escrit d'al·legacions presentat i registrat al Tribunal Constitucional, l'11 de maig del 2021, pel

Govern;

Vistes les conclusions formulades dintre de termini per les parts i pel Ministeri Fiscal;

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

1. Antecedents processals davant les jurisdiccions ordinàries

1.1. L'agència de duanes TED, SL va interposar una demanda jurisdiccional contra la resolució del Ministre de Finances del 8 de novembre del 2018 i contra la decisió de la Comissió Tècnica Tributària de l'11 de febrer del 2019, mitjançant les quals se li imposava una sanció d'11.016,32 € per una infracció de falsa declaració amb defraudació de drets (article 247.1 de la Llei 5/2004 del Codi de Duana), per haver declarat un valor de mercaderia importada inferior al real.

1.2. El 26 de maig del 2020, la Secció de Contenciós-Administratiu 1 de la Batllia va dictar una sentència mitjançant la qual desestimava íntegrament aquesta demanda i declarava que les decisions administratives eren ajustades a dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa.

1.3. La representació processal de l'agència de duanes TED, SL va interposar un recurs d'apel·lació contra la sentència de la primera instància, i, el 26 de novembre del 2020, la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia va dictar una sentència que desestimava aquest recurs d'apel·lació i confirmava la resolució de la Batllia.

1.4. La representació processal de l'agència de duanes TED, SL va formular un incident de nul·litat per considerar que s'havia vulnerat el seu dret a la jurisdicció, i, el 19 de febrer del 2021, la Sala Administrativa va dictar un aute mitjançant el qual acordava desestimar aquest incident de nul·litat.

1.5. El 12 de març del 2021, la representació processal de l'agència de duanes TED, SL va interposar un recurs d'empara contra la sentència del 26 de novembre del 2020 i contra l'aute del 19 de febrer del 2021, dictats per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia, per una presumpta vulneració dels drets a la jurisdicció, a un procés degut i a obtenir una decisió fonamentada en Dret, reconeguts a l'article 10 de la Constitució.

2. Argumentació jurídica

2.1. Argumentació de l'agència de duanes recurrent

- La part recurrent considera, en primer terme, que la sentència de la Sala Administrativa del 26 de novembre del 2020 vulnera el dret a obtenir dels tribunals una decisió fonamentada en Dret, ja que manca de congruència i de motivació. Sustenta que l'aplicació de l'article 247.3 del Codi de Duana vulnera el principi de proporcionalitat en no aplicar-se l'article 131 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, per manca d'adequació entre la gravetat del fet sancionat i la mesura punitiva imposada.

Segons el seu parer, la desestimació dels arguments emprats no ha estat motivada ni fonamentada en Dret, atès que només s'al·lega l'article 1 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, sense esmentar l'article 131 d'aquest mateix text legal que fixa el límit màxim de les sancions a un 150%, fins i tot amb l'existència de normatives pròpies de determinats tributs.

- En segon terme, sosté que existeix arbitrarietat pel fet que la sentència es fonamenta en un argument no raonable: no es té en compte l'article 131 esmentat i aquest precepte és aquell que desvirtua el principi de llei especial i salva la vulneració de la proporcionalitat i el caire inconstitucional de l'article 247.3 del Codi de Duana.

- En tercer terme, argumenta que es vulnera el principi de proporcionalitat en les sancions. Aquest principi no és un principi autònom, però es deriva de l'article 10 de la Constitució, ja que el Codi de Duana no permet modular la sanció en funció de les circumstàncies del cas. I afegeix que la disposició derogatòria de la Llei de bases de l'ordenament tributari afecta a les normes amb rang de llei que s'oposen al seu contingut, de manera que opera la derogació tàcita de l'article 247.3 del Codi de Duana, precepte que resulta inconstitucional per vulnerar el principi de proporcionalitat.

- Finalment, quant a l'aute impugnat de la Sala Administrativa del 19 de febrer del 2021 que desestima l'incident de nul·litat d'actuacions, considera que no es pronuncia sobre els arguments principals al·legats per aquesta part. La Sala Administrativa els segueix obviant i només esmenta l'article 1 de la Llei de bases de l'ordenament tributari i argumenta que les peculiaritats duaneres existeixen en els països veïns, quan aquests sí admeten gradacions de les sancions, i afirma que el jutge no pot controlar les disposicions legislatives, tanmateix aquesta part addueix que les pot interpretar segons els principis constitucionals.

- Per acabar, demana al Tribunal Constitucional que atorgui l'empara sol·licitada, que declari la vulneració dels drets esmentats, que anul·li les resolucions impugnades, i que retrotregui les actuacions al moment de dictar-se la sentència impugnada per tal que es dicti una nova resolució adequada a l'ordenament jurídic, i, de manera específica, als preceptes constitucionals. Així mateix, demana que es condemni la part adversa al pagament de la totalitat de les costes, si s'oposa a les seves pretensions, d'acord amb el criteri del venciment objectiu.

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

- En la seva sentència del 26 de novembre del 2020, respecte de l'argument sobre el principi de proporcionalitat, la Sala Administrativa considera que de l'article 1 de la Llei de bases de l'ordenament tributari se'n desprèn que aquesta Llei estableix les normes generals i els principis bàsics del sistema tributari a manca de llei específica en contra.

Exposa que l'article 247 del Codi de Duana és una llei específica i, per tant, la sanció imposada s'aplica a les disposicions d'aquest article.

- En l'aute que resol l'incident de nul·litat, la Sala Administrativa manifesta que aquest procediment és un remei extraordinari adreçat a remeiar les vulneracions del dret constitucional a la jurisdicció (article 10 de la Constitució). I, en el cas concret, considera que no s'ha produït cap vulneració del dret a la jurisdicció. Finalment, sosté que la part recurrent repeteix els arguments ja plantejats en primera i en segona instància. I, conclou que la sentència impugnada aplica literalment els textos en vigor.
Així, l'article 1 de la Llei de bases de l'ordenament tributari estableix que les normes que conté

constitueixen el règim jurídic del sistema tributari a manca de llei específica en contra. Remarca que les particularitats de les sancions duaneres existeixen en tots els països veïns. Destaca que el càlcul de la sanció s'ha efectuat en aplicació literal de l'article 247 del Codi de Duana i que el jutge administratiu no té competència per controlar les disposicions de naturalesa legislativa.

2.3. Argumentació del Ministeri Fiscal

- Després d'exposar la naturalesa del recurs d'empara i la competència del Tribunal Constitucional respecte de l'apreciació i de l'aplicació de les lleis, el Ministeri Fiscal constata que les pretensions de la part recurrent són pròpies de la legalitat ordinària i que la resolució impugnada està suficientment motivada i fonamentada en Dret, afegint que la valoració efectuada de l'ordenament processal i substantiu portat a terme no es pot en absolut tatxar d'arbitrària, ja que és conforme a l'opinió comuna del conjunt de juristes.

- Manifesta que la Sala Administrativa "*aplica la Llei de Bases de l'Ordenament Tributari que efectivament correspon aplicar per ser la norma especial aplicable a aquest cas concret; aquesta norma estableix com s'ha de calcular la sanció imposable per la sanció constatada i acreditada, fent el càlcul per tal d'arribar a la quantia finalment imposada i que deriva de la aplicació concreta i estricta de la llei vigent i aplicable al cas*".

- Per aquests motius, demana al Tribunal Constitucional que desestimi aquest recurs d'empara per manca de contingut constitucional de les pretensions adduïdes i per no haver-se produït la vulneració dels drets fonamentals al·legats.

2.4. Argumentació del Govern

- En primer lloc, el Govern manifesta que la decisió impugnada respon a les pretensions formulades desestimant-les de manera motivada i respectant els drets de la defensa i el dret a un procés degut.

- En segon lloc, pel que fa a les al·legacions de la part recurrent respecte de la derogació del Codi de Duana per una norma posterior i de la vulneració del principi de proporcionalitat, el Govern considera que la norma aplicable és la Llei 5/2004, del 14 d'abril, del Codi de Duana, perquè és la norma específica que regula els fets en litigi.

- Afegeix que l'article 125.4 de la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari precisa que "*Pel que fa a les infraccions en matèria duanera es regulen segons la normativa vigent en matèria duanera*".

- Recorda el principi d'acord amb el qual una llei especial preval sobre la llei general, i que encara que la part recurrent insisteixi en què cal aplicar la Llei de bases de l'ordenament tributari, aquesta afirmació no és correcta, ni procedent.

- Altrament, considera que no es pot parlar de manca de proporcionalitat, perquè les disposicions del Codi de Duana no atribueixen cap marge d'apreciació a l'Administració duanera a l'hora de determinar l'import de la sanció, el qual deriva de l'aplicació d'aquesta Llei sense que es pugui apreciar la intencionalitat de l'infractor per modular la sanció.

- Per consegüent, d'acord amb allò que s'acaba d'exposar no s'han vulnerat els drets a la defensa i a

la jurisdicció, ni tampoc el principi de proporcionalitat.

- Per acabar, demana al Tribunal Constitucional que desestimi aquest recurs d'empara.

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 que no vulnerin cap dels drets protegits per l'article 10 de la Constitució.

3.2. Aquest recurs d'empara es fonamenta al voltant del principi de proporcionalitat. Aquest principi, com la part recurrent mateixa reconeix, no es pot conceptuar com a un dret o una llibertat fonamental que puguin justificar per si mateixos un recurs d'empara, a l'igual que succeeix amb els principis que es contenen a l'article 3.2 de la Constitució.

No obstant això, el principi de proporcionalitat es deriva i és inherent a la concepció de l'Estat de Dret, al valor de la dignitat i al principi d'interdicció de tota arbitrarietat (articles 1.1, 1.2 i 3.2 de la Constitució). I si bé no integra *per se* un cànon de constitucionalitat, sí que pot, junt amb altres infraccions, significar una vulneració del dret a la jurisdicció (article 10 de la Constitució) quan la motivació que s'empra esdevé il·lògica, no raonable o arbitrària.

3.3. D'acord amb aquestes premisses, s'ha d'analitzar si en aquest cas, la interpretació i l'aplicació de les normes duta a terme per part de la jurisdicció ordinària, i, en concret, per la Sala Administrativa han significat una interpretació que condueix a una conclusió no raonable o arbitrària en l'aplicació de la normativa tributària.

A més, s'ha de diferenciar entre l'actuació legislativa, on el legislador efectua un judici d'oportunitat i polític, de manera que el Tribunal Constitucional s'ha de limitar a controlar, des d'un punt de vista tècnic, l'adequació a la Constitució mitjançant la resolució dels recursos i les demandes d'inconstitucionalitat, i l'actuació de l'Administració, i en concret de l'Administració de justícia, on el Tribunal Constitucional pot, per la via del recurs d'empara, examinar si el cànon de constitucionalitat que proscriu decisions no raonables o arbitràries s'ha pogut infringir mitjançant una interpretació de la normativa aplicable que es pugui entendre com a desproporcionada.

3.4. La Sala Administrativa considera, de conformitat amb allò que disposa l'article 1 de la Llei de bases de l'ordenament tributari (Llei 21/2014, del 16 d'octubre) que el Codi de Duana és una llei específica i que, per tant, la sanció imposada s'ajusta a la normativa aplicable.

L'article 1 referit assenyala que "*Aquesta Llei estableix les normes generals i els principis bàsics que constitueixen el règim jurídic del sistema tributari i pels quals, a manca de llei específica en contra, es regeixen els tributs i les relacions entre l'Administració tributària i els obligats tributaris*".

Aquest precepte s'incardina en el títol I, relatiu a les disposicions generals i, dins del capítol primer sobre la naturalesa, concepte i principis generals.

No obstant això, l'article 119 conté el principi de bona fe de l'obligat tributari, de manera que aquesta es presumeix i correspon a l'Administració la prova de les circumstàncies que determinen la

culpabilitat de l'infractor i el seu grau:

"*Principi de presumpció de bona fe de l'obligat tributari*

1. L'actuació dels obligats tributaris es presumeix realitzada de bona fe.

2. Correspon a l'Administració provar que concorren les circumstàncies que determinen la culpabilitat de l'infractor en la comissió de les infraccions tributàries i també el seu grau".

L'article 131, sobre la quantificació de les sancions a imposar en supòsits de defraudació, determina, en tot cas, fins i tot quan existeix normativa pròpia de cada tribut, el límit màxim del 150% de la quota defraudada:

"*Quantificació de les sancions en els supòsits d'infraccions de defraudació*

1. Les infraccions de defraudació poden ser sancionades mitjançant una multa proporcional a la quota defraudada d'un import entre el 50% i el 150%, llevat que la normativa pròpia de cada tribut estableixi una altra cosa, però sempre respectant el límit màxim del 150%".

I, la disposició derogatòria de la Llei determina que "*Queden derogades les normes amb rang de llei o inferior que s'oposen al contingut d'aquesta Llei, i en concret la Llei de bases de l'ordenament tributari, del 19 de desembre de 1996*".

3.5. La infracció del principi de proporcionalitat parteix de l'existència d'una desproporció que sigui manifesta i patent. En aquest cas, l'aplicació de l'article 247.3 del Codi de Duana imposa, en els supòsits de defraudació, una sanció igual a vuit vegades els drets i/o les imposicions eludides, sense tenir en compte les circumstàncies concretes del cas i sense permetre graduar la sanció en funció d'aquestes. Per tant, l'exigència d'una desproporció patent i evident es troba complerta.

3.6. Una vegada constatada la desproporció, correspon als tribunals portar a terme una aplicació i una interpretació de la normativa tributària que, de conformitat amb les finalitats cercades, restauri el valor de la justícia implícit en l'Estat de Dret (article 1.1 de la Constitució) i empri els mitjans hermenèutics al seu abast (article 10 de la Constitució) per efectuar una interpretació raonable i lògica de l'ordenament tributari que erradiqui les arbitrarietats.

En aquest sentit, aquest Tribunal Constitucional entén que la interpretació realitzada per la Sala Administrativa, la qual només examina el caràcter de llei especial del Codi de Duana, i ignora el límit màxim de les sancions per a tota infracció de defraudació (article 131 de la Llei de bases de l'ordenament tributari), prescindint de la necessària graduació de les sancions en funció de la conducta de l'infractor i de les circumstàncies del cas (article 119 d'aquesta Llei) i de la disposició derogatòria de la Llei esmentada, que comporta el desplaçament de totes aquelles normes que fixen sancions sense atendre a la necessària individualització i concreció d'aquestes en funció de les circumstàncies del cas i de l'infractor i només amb un criteri mecanicista, com el de multiplicar per vuit vegades la quota defraudada, esdevé il·lògica i no raonable.

3.7. I aquesta motivació no raonable i il·lògica impregna la resolució de la Sala Administrativa quan imposa l'aplicació d'una sanció fixada amb un criteri automàtic que no guarda proporció entre la conducta realitzada sense permetre valorar-la, i ignora els elements hermenèutics, ja esmentats, que permetrien portar a terme una interpretació conforme als principis garantistes de la Llei de bases de l'ordenament tributari de data posterior, com es determina en el seu article 131 i en la seva disposició

derogatòria.

3.8. Per consegüent, s'ha d'estimar el recurs i s'ha de concloure que s'ha vulnerat el dret a la jurisdicció, atès que la interpretació realitzada per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia infringeix el cànon de constitucionalitat que refusa aquelles motivacions o fonamentacions que condueixen a conclusions no raonables o il·lògiques.

3.9. Pel que fa a les costes, cal recordar que l'article 92.4 de la Llei qualificada del Tribunal Constitucional disposa que la desestimació d'un recurs d'empara comporta la condemna en costes del recurrent. En tractar-se en aquest cas, d'una estimació del recurs d'empara no és procedent efectuar una imposició de les costes processals derivades del recurs.

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. Estimar el recurs d'empara 2021-22-RE, presentat per la representació processal de l'agència de duanes Transitaris en Duanes, SL.

2. Declarar que s'ha vulnerat el seu dret fonamental a la jurisdicció, en el seu vessant del dret a obtenir una decisió fonamentada en Dret.

3. Anul·lar la sentència del 26 de novembre del 2020 i l'aute del 19 de febrer del 2021, dictats per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia.

4. Retrotraure les actuacions al moment anterior al pronunciament de la sentència esmentada.

5. Declarar que no és procedent efectuar cap condemna en costes.

6. 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 la representació processal de l'agència de duanes Transitaris en Duanes, SL, al Govern, al president 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 juny del 2021.

Josep-D. Guàrdia Canela
President

Jean-Yves Caullet
Vicepresident

Joan Manel Abril Campoy
Magistrat

Dominique Rousseau
Magistrat