2025-20-RE

**Causa 2025-20-RE**

*(Sweet Nitro, SL c/ Govern d'Andorra)*

**Número de registre 138-2025. Recurs d'empara**

**Aute del 14 d'abril del 2025**

---

**BOPA núm. 47, del 23 d'abril del 2025**

En nom del Poble Andorrà;

El Tribunal Constitucional;

Atès l'escrit presentat i registrat al Tribunal Constitucional, el 7 de març del 2025, per la representació processal de la societat Sweet Nitro, SL, mitjançant el qual interposa un recurs d'empara contra la sentència del 23 de setembre del 2024, dictada per la Secció de Contenciós-Administratiu 1 de la Batllia, i, contra la sentència del 14 de febrer del 2025, dictada per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia, per una presumpta vulneració del dret a la jurisdicció, en els seus vessants dels drets a obtenir una decisió fonamentada en Dret, a un procés degut i a la defensa, reconeguts a l'article 10 de la Constitució, i, atès que demana al Tribunal Constitucional que atorgui l'empara sol·licitada i que declari la vulneració dels drets esmentats;

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;

Escoltat l'informe del magistrat ponent, Sr. Josep-D. Guàrdia Canela;

**1. Antecedents processals davant les jurisdiccions ordinàries**

1.1. La representació processal de la societat Sweet Nitro, SL va presentar una demanda jurisdiccional contra la resolució del 24 de febrer del 2023, adoptada per la Comissió Tècnica Tributària (CTT), mitjançant la qual es desestimava el recurs prèviament presentat contra la resolució i les liquidacions provisionals emeses el 7 de novembre del 2022, pel director adjunt d'inspecció tributària en relació amb l'impost sobre societats dels exercicis 2018, 2019 i 2020, per uns imports de 78.728,97 €, 56.653,70 € i 48.645,38 € de principal, respectivament, referents al benefici del règim especial d'explotació internacional d'intangibles o, d'intervenció en el comerç internacional, previst a l'article 23 de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats (en endavant LIS), règim al qual la societat s'havia acollit mitjançant una sol·licitud presentada el 4 de desembre del 2017.

En aquesta demanda, la societat agent sol·licitava que es dictés una sentència en què s'acordés la nul·litat de ple dret o l'anul·labilitat de les resolucions i de les liquidacions impugnades i, per consegüent, que es confirmessin les autoliquidacions presentades, i que s'ordenés a la part demandada que acordés l'arxivament del procediment de comprovació i el procediment sancionador instat d'ofici subsegüentment.

1.2. El 19 de setembre del 2023, la societat recurrent va ampliar la seva demanda en relació amb la resolució de la CTT del 17 de juliol del 2023, mitjançant la qual es desestimava el recurs prèviament presentat contra la resolució de l'11 d'abril del 2023, del director del Departament de Tributs i de Fronteres, que imposava a la part agent una sanció per infracció de defraudació lleu, corresponent a l'impost de societats dels exercicis 2018, 2019 i 2020 per un import de 39.364,49 €, 28.326,85 € i 24.322,69 €, respectivament.

1.3. El 23 de setembre del 2024, la Secció de Contenciós-Administratiu 1 de la Batllia va dictar una sentència que desestimava ambdues demandes i declarava que les resolucions impugnades eren ajustades a dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa.

1.4. La representació processal de la societat Sweet Nitro, SL va formular un recurs d'apel·lació contra aquesta decisió, i, el 14 de febrer del 2025, la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia va dictar una sentència mitjançant la qual desestimava aquest recurs i confirmava la decisió de la primera instància.

1.5. El 7 de març del 2025, la representació processal de la societat Sweet Nitro, SL va interposar un recurs d'empara contra les sentències que s'acaben de ressenyar, dictades per la Secció de Contenciós-Administratiu 1 de la Batllia i per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia, per una presumpta vulneració del dret a la jurisdicció, en els seus vessants dels drets a obtenir una decisió fonamentada en Dret, a un procés degut i a la defensa, reconeguts a l'article 10 de la Constitució.

**2. Argumentació jurídica**

**2.1. Argumentació de la societat recurrent**

- En primer lloc, la societat recurrent al·lega la vulneració dels seus drets i garanties dins el procediment administratiu tributari, atesa la manca d'imparcialitat de la CTT, perquè en el moment de dictar la resolució que impugna formava part d'aquesta Comissió el director adjunt d'inspecció tributària, el qual havia dictat la resolució que la CTT havia de revisar.

- Segons el parer de la Sala Administrativa, la CTT és l'òrgan encarregat de resoldre els recursos especials per raó de matèria i la seva composició està establerta a l'article 138.1 de la Llei de bases de l'ordenament tributari que és una norma especial en matèria tributària i preval sobre la norma general que seria el Codi de l'Administració, i, per tant, l'article 50 del Codi de l'Administració no seria aplicable en aquest cas.

- La societat recurrent considera que aquest argument no és raonable des del punt de vista constitucional, ja que la interpretació de la Sala Administrativa és arbitrària, atès que infringeix els principis generals del dret administratiu i de la jurisprudència en matèria de revisió dels actes administratius.

- Addueix que independentment del tipus de recurs de què es tracti (recurs d'alçada o recurs especial), cal que es garanteixi el dret de l'administrat a una resolució imparcial, i els recursos han de ser resolts per un òrgan superior jeràrquic o per un òrgan administratiu independent.

- Afegeix que l'argument de la Sala Administrativa suposa a més un privilegi o un tractament diferenciat de l'Administració Tributària, ja que es permet que l'òrgan administratiu que ha dictat una resolució participi en la seva revisió.

- També manifesta que la comparació amb l'ordenament espanyol efectuada per la Sala Administrativa per confirmar la seva postura no és adient.

- Així mateix, denuncia la incoherència de la Sala Administrativa quan declara que la Llei de bases de l'ordenament tributari és una "*llei especial*", però alhora la qualifica d'ordinària, que no té, per tant, cap preeminència envers les altres lleis.

- Finalment, sobre aquesta qüestió, manifesta que la Sala Administrativa no hauria donat una resposta suficientment motivada sobre la recusació plantejada contra el director adjunt d'inspecció tributària.

- Seguidament, exposa que va ampliar la seva demanda en el sentit de demanar la nul·litat de la resolució de la CTT del 17 de juliol del 2023 que li imposava una sanció administrativa per defraudació, equivalent al 50% de les quotes de liquidació deixades d'ingressar.

- Considera que pel que fa a aquesta qüestió, la Sala Administrativa no es va pronunciar respecte de la manca d'imparcialitat esmentada de la CTT, i, per tant, va vulnerar el dret a obtenir una decisió fonamentada en Dret. Insisteix en què no és acceptable que els òrgans que proposen i imposen la sanció participin de l'òrgan administratiu col·legiat que ha de revisar la legalitat de l'acte.

- Segons el seu parer, la sentència impugnada també es va dictar en omissió de la manca de motivació de la resolució de la CTT respecte de la tipicitat dels fets relatats.

- La societat recurrent recorda que ja va denunciar que la proposta de sanció era molt confusa, circumstància que la situava en indefensió.

- Precisa que, d'una banda, es deia que s'havia aplicat el règim transitori, i, d'una altra banda, que s'havia aplicat una reducció del 80% de la base de tributació establerta a la Llei de l'impost de societats abans de la seva modificació del 2018.

- Retreu als tribunals ordinaris no haver donat una resposta sobre la motivació insuficient de la CTT en relació amb la tipicitat de la conducta infractora.

- També retreu a la Sala Administrativa haver-se allunyat de la seva jurisprudència sobre la presumpció de bona fe i del principi de responsabilitat tributària que cal aplicar als procediments administratius sancionadors, per tal com només s'ha tingut en compte l'aspecte objectiu, és a dir, el perjudici econòmic acreditat.

- En segon lloc, la societat recurrent al·lega la vulneració del seu dret a un procés degut derivada d'una aplicació incorrecta de la norma en matèria tributària.

- Addueix que la Sala Administrativa efectua una interpretació errònia de la Llei 6/2018 de reforma de la Llei de l'impost de societats. I si bé reconeix que aquesta Llei estableix un règim transitori, considera que no es contemplen els supòsits referents a les llicències que van obtenir un règim especial entre l'1 de juliol del 2017 i el 18 de maig del 2018. Existeix, doncs, una llacuna legal respecte d'aquest període.

- Segons la interpretació efectuada per la Sala Administrativa, l'entrada en vigor de la modificació legislativa suposava que les llicències atorgades en aquell període, s'havien de tornar a demanar.

- Tanmateix, la societat recurrent considera que l'autorització administrativa ja concedida només podia ser "*expulsada*" de dues formes: 1) la revocació de totes les autoritzacions concedides o la prohibició del seu ús; i, 2) la instauració d'un procediment administratiu de revocació.

- Altrament denuncia la utilització de l'exposició de motius de la reforma legislativa fiscal per part de

la Sala Administrativa per demostrar que allò que es pretenia era la supressió dels règims especials, ja que manifesta que una exposició de motius no pot suplir la manca de previsió legal sobre la seva situació, ni la manca de cap precepte que revoqui expressament les autoritzacions ja atorgades.

- Afegeix que l'argument respecte de la supressió dels règims especials tampoc és correcte, perquè no calia eliminar tots els règims, sinó que com es pretenia combatre les pràctiques fiscals pernicioses, en uns casos calia l'eliminació, però en d'altres la modificació hagués estat suficient, com és el cas del règim especial d'explotació d'actius intangibles, per tal de garantir que la concessió dels beneficis derivats d'aquest règim estès lligat al desenvolupament d'activitats econòmiques reals de recerca i de desenvolupament.

- Per acabar, demana al Tribunal Constitucional que atorgui l'empara sol·licitada i que declari la vulneració dels drets esmentats.

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

- En primer terme, la Sala Administrativa exposa la seva interpretació respecte de la reforma de la Llei de l'impost de societats duta a terme l'any 2018 (Llei 6/2018), així com les conseqüències que se'n desprenen.

- La societat recurrent considera que existeix una llacuna legal perquè aquesta Llei no preveu la situació de les autoritzacions concedides a partir de l'1 de juliol del 2017, cas diferent de tots els supòsits examinats en la jurisprudència d'aquesta Sala.

- La Sala Administrativa també recorda que la Llei de bases de l'ordenament tributari disposa que les normes tributàries no tenen efecte retroactiu i s'apliquen als tributs que no tenen un període impositiu meritat a partir de la seva entrada en vigor, i a la resta de tributs a partir del principi del període impositiu que s'iniciï un cop hagin entrat en vigor. No obstant això, atès que es tracta d'una llei ordinària, aquest principi no és inamovible i pot ser modificat per una altra norma amb rang de llei.

- Afegeix que de fet, la Constitució, quan formula el principi de no retroactivitat, no es refereix a les normes tributàries, sinó a les disposicions restrictives de drets individuals o que comportin un efecte o estableixin una sanció desfavorable.

- Seguidament, després d'analitzar altres principis tributaris, examina de manera detallada l'exposició de motius de la Llei 6/2018 i reitera la seva jurisprudència que conclou que aquesta Llei tenia una finalitat clara, específica i determinada: eliminar els règims especials previstos per la Llei de l'impost de societats a la llum dels criteris internacionals, tot aplicant l'Acció 5 del BEPS, que és un estàndard mínim o una mesura d'implementació obligada pel Principat, com a membre del Marc Inclusiu de BEPS.

- També es reconeix que el legislador mateix va introduir un règim transitori només pels obligats tributaris que aplicaven aquests règims especials, i en tots els casos marca com a data per poder-se acollir al règim transitori l'1 de juliol del 2017.

- Per consegüent, la Sala Administrativa considera que per poder-se acollir al règim transitori, l'autorització havia d'haver-se sol·licitat abans de l'1 de juliol del 2017, així doncs, com que la societat agent va ser autoritzada el 4 de desembre del 2017, la conseqüència ineludible és que en cap cas es podia beneficiar del règim transitori de la Llei 6/2018.

- En definitiva, considera que no existeix la llacuna legal denunciada per la societat recurrent.

- Sobre l'argument de la societat recurrent segons el qual recorda que en el moment en què va presentar les autoliquidacions no existia encara cap pronunciament judicial sobre la reforma de la Llei de l'impost de societats, la Sala Administrativa, entre d'altres, manifesta que les disposicions legislatives eren clares i que si bé suposaven la pèrdua d'uns beneficis fiscals importants, la interpretació efectuada per la societat recurrent s'havia de rebutjar.

- Afegeix que si bé és cert que no es va fer cap difusió institucional del canvi legislatiu, aquest fet no pot tenir cap repercussió, indicant que la societat recurrent també hagués pogut plantejar una consulta escrita a l'Administració Tributària.

- En segon terme, sobre l'al·legació relativa a la manca d'imparcialitat de la CTT a causa de la presència del director adjunt d'inspecció tributària en la seva composició, la Sala Administrativa declara que la CTT és l'òrgan encarregat de resoldre uns recursos especials per raó de la matèria, ja que només coneix dels recursos administratius que s'interposin contra els actes dictats en el marc de l'aplicació de la Llei de bases de l'ordenament tributari, és a dir, contra actes tributaris. Així, no es tracta d'un recurs d'alçada, sinó d'un recurs especial en matèria tributària.

- De fet, com afirma la societat agent, la normativa andorrana s'inspira en l'ordenament espanyol (article 228 de la Llei 58/2003, del 17 de desembre, General Tributària i l'article 3 del *Real Decreto* 1524/1988, del 16 de desembre, sobre l'organització i la competència dels Tribunals Econòmics-Administratius) i que la composició de la CTT, establerta a l'article 138.1 de la Llei de bases de l'ordenament tributari segueix el mateix esquema: "*1. La Comissió Tècnica Tributària es compon dels següents membres: a) El ministre encarregat de les finances, que pot delegar les seves funcions en la persona que consideri adient; b) El director del departament competent en matèria tributària; c) El cap del gabinet jurídic del Govern; i, d) El director adjunt competent en matèria d'inspecció tributària*".

- També recorda que la Llei de bases de l'ordenament tributari és una norma especial mentre que el Codi de l'Administració és una norma general, per la qual cosa la primera ha de prevaler en relació amb la segona.

- En tercer terme, sobre els greuges al·legats contra el procediment sancionador, la Sala Administrativa, d'una banda, rebutja la infracció del principi de separació entre l'òrgan instructor i l'òrgan jutjador, ja que la proposta de resolució es va fer pel director adjunt d'inspecció tributària, la part agent va presentar al·legacions a la proposta i la resolució sancionadora la va subscriure el director del Departament de Tributs i de Fronteres.

- I, d'altra banda, també desestimava les al·legacions sobre la confusió de la proposta de resolució i els fets susceptibles de sanció, perquè la proposta recull clarament que la societat agent va sol·licitar l'autorització per l'aplicació del règim especial de societats que porten a terme l'explotació internacional d'actius intangibles o que intervenen en el comerç internacional amb posterioritat a la data límit establerta a la Llei de l'impost de societats per l'aplicació del règim transitori, i que es va aplicar una reducció del 80% de la base de tributació establerta a la Llei esmentada previ a la seva modificació de la Llei 6/2018, quan no ho podia fer.

- Per acabar, pel que fa a la infracció del principi de responsabilitat, la Sala Administrativa constata que el perjudici està acreditat en els imports corresponents als exercicis en què la societat recurrent va aplicar una reducció a la qual no tenia dret. I afegeix que l'Administració va considerar que aquesta infracció era lleu i va calcular la sanció aplicant el 50% sobre el deute tributari.

- Per tant, no considera que aquesta sanció sigui desproporcionada, atès que es va aplicar en el seu grau mínim.

- Per tots aquests motius, desestima el recurs d'apel·lació formulat per la societat recurrent i confirma la decisió de la primera instància.

## 3. Fonaments jurídics del Tribunal Constitucional

3.1. La Llei 6/2018, del 19 d'abril, de modificació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats i en especial la seva relació amb la Llei 21/2014 del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari torna a ser objecte mediat d'examen, consideració i decisió d'aquest Tribunal Constitucional. No ho va ser per la via del recurs o procés directe d'inconstitucionalitat, ni per la del procés incidental d'inconstitucionalitat iniciat pels tribunals ordinaris, també anomenada qüestió d'inconstitucionalitat. Hi ha arribat a través del recurs d'empara, interposat per diferents entitats i ha donat lloc ja a una presa de decisions, amb el mateix contingut, de la qual són mostra la sentència del 15 de gener del 2024 (causa 2023-67-RE) i els autes del 9 de setembre del 2024 (causa 2024-45-RE) i del 18 de novembre del 2024 (causa 2024-57-RE).

3.2. El sistema constitucional andorrà, tal i com va ser configurat seguint els diversos models que oferia el dret comparat, no és estrictament un d'aquells als quals es qualifica de "*concentrat*" i en què es reserva la decisió sobre la constitucionalitat d'una norma a un únic organisme -Tribunal Constitucional o Tribunal Suprem- sinó que també atribueix una competència "*difusa*" a tots els tribunal ordinaris que han de vetllar especialment per a la tutela dels drets fonamentals i de les llibertats públiques, com expressament ordena l'article 41 de la Constitució. En aquest sentit, cal partir del fet que ni els tribunals de la jurisdicció ordinària, ni aquest Tribunal Constitucional han considerat que la Llei 6/2018 pogués ser titllada d'inconstitucional, sense perjudici que en la seva aplicació concreta es puguin produir vulneracions de drets fonamentals que és l'única qüestió susceptible de ser examinada en el marc del recurs d'empara.

3.3. En el supòsit concret d'aquesta demanda d'empara, la part que la presenta al·lega que la sentència 6/225 de la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia, dictada el 14 de febrer del 2025 vulnera el seu dret a la jurisdicció. Manifesta que ho fa en el vessant de la tutela judicial efectiva, en el del dret a obtenir una decisió fonamentada en Dret, en el del dret a un procés degut i en el de la prohibició de tota indefensió. Com ja ha tingut ocasió de pronunciar-se aquest Tribunal, la "*tutela judicial efectiva*" és un concepte encunyat en el dret espanyol (el projecte de Constitució només parlava de tutela judicial i en el text definitiu es va incorporar el qualificatiu "*d'efectiva*") equivalent al de "*dret a la jurisdicció*" de la Constitució andorrana, per la qual cosa no ha de ser objecte d'una consideració específica. I la prohibició de tota indefensió -el dret a la defensa en sentit ample- troba el seu assentament en el dret al procés degut. És, doncs, aquest vessant del dret a la jurisdicció, juntament amb el del dret a obtenir una decisió fonamentada en Dret, els únics que hauran de ser objecte d'anàlisi.

3.4. Les al·legacions primera i segona de la demanda d'empara se centren en manifestar que s'ha vulnerat el dret a un procés degut "*pel que fa als drets i garanties de l'administrat dins el procediment administratiu de comprovació tributària*" i "*dins el procediment administratiu tributari sancionador*", argumentant la prevalença de la Llei de bases de l'ordenament tributari davant el Codi de l'Administració i la manca de motivació al respecte en la sentència recorreguda, així com la discutida imparcialitat de la CTT, l'absència de motivació de la seva resolució i la infracció de la presumpció de bona fe i el principi tributari de responsabilitat. En l'al·legació tercera es raona sobre la incorrecta aplicació de la norma material tributària, manifestant que també per aquest concepte s'ha vulnerat el dret a un procés degut (apartat 2.2, *rectius* 3.2) quan bàsicament s'argumenta que el recurs s'interposa contra una sentència dictada en infracció de llei (apartat 3.1).

3.5. Cap de les dues pretensions pot ser atesa, perquè intenten reproduir davant la jurisdicció constitucional un litigi ja tramitat i resolt davant la jurisdicció ordinària. Aquest Tribunal ha repetit en molt nombroses ocasions que no és un tribunal de cassació, ni un tribunal suprem, ni qualsevol altre tipus d'òrgan judicial de tercera instància. La seva competència s'estén i, al mateix temps, es limita a l'àmbit constitucional i, en matèria de drets fonamentals, a examinar si la infracció denunciada té contingut constitucional o presenta una falta manifesta d'aquesta naturalesa en els termes de l'article 37.2 de la seva Llei qualificada. La part recurrent en empara ha tingut el degut accés a la jurisdicció, ha participat en un procés en el qual no s'adverteix cap limitació de les al·legacions i de les proves que ha estimat oportunes, ni cap menysteniment del dret a defensar-se per tots els medis lícits i legals. La lectura de la seva demanda d'empara ja permet besllumar que, en definitiva, pretén reproduir els arguments que no han estat admesos per la jurisdicció ordinària. En especial, intenta atacar el procediment administratiu seguit en aquest cas, com si es tractés de la vulneració del seu dret fonamental a un procés degut, quan aquest dret -com a vessant del dret a la jurisdicció- només fa referència als processos judicials i no als procediments administratius, la valoració dels quals, en principi i llevat de casos excepcionals, s'esgota davant la jurisdicció ordinària. Per tant, en cap cas es pot considerar que l'entitat recurrent hagi vist vulnerat el seu dret a un procés degut. En ell ha recaigut una sentència que valorarem a continuació per decidir si està fonamentada en Dret més enllà del fet que hagi desestimat les pretensions de la part agent.

3.6. En definitiva, la part demandant d'empara atribueix a la sentència recorreguda la manca de fonamentació en Dret. Aquest argument, però, tampoc pot ser atès. La sentència de la Sala Administrativa és extensa i completa. Consta de quatre fonaments de dret en els quals examina la seva competència per al coneixement de l'assumpte, analitza la Llei 6/2018, de reforma de la Llei de l'impost sobre societats, valora la composició de la CTT, ressegueix el procediment sancionador del cas i en desestimar el recurs d'apel·lació, d'alguna manera assumeix els raonaments de la sentència de la Batllia del 23 de setembre del 2024, dotada també d'una àmplia fonamentació jurídica. La sentència recorreguda està, doncs, suficientment motivada. Conté una fonamentació en Dret en què justifica suficientment la desestimació de les pretensions de la part agent, sense que hagi considerat necessari analitzar puntualment tots i cadascun dels arguments concrets utilitzats per la part. És conforme als precedents que la mateixa Sala havia establert amb anterioritat. No pot considerar-se que les conclusions a les quals arriba siguin il·lògiques, absurdes, incoherents o arbitràries. I, per consegüent, el recurs ha de ser inadmès a tràmit per manca de contingut constitucional de la vulneració denunciada.

Per tot això que s'ha exposat,

El Tribunal Constitucional del Principat d'Andorra,

**Decideix:**

1. No admetre a tràmit el recurs d'empara 2025-20-RE interposat per la representació processal de la societat Sweet Nitro, SL contra la sentència del 23 de setembre del 2024, dictada per la Secció de Contenciós-Administratiu 1 de la Batllia, i, contra la sentència del 14 de febrer del 2025, dictada per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia.

2. Notificar aquest aute a la representació processal de la societat recurrent, a la Secció de Contenciós-Administratiu 1 de la Batllia, a la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia i al Ministeri Fiscal.

3. Publicar aquest aute, d'acord amb allò que disposa l'article 5 de la Llei qualificada del Tribunal Constitucional, al *Butlletí Oficial del Principat d'Andorra*.

Acordat a Andorra la Vella, el 14 d'abril del 2025.

Joan Manel Abril Campoy

Pere Pastor Vilanova

President

Vicepresident

Josep-D. Guàrdia Canela

Jean-Yves Caullet

Magistrat

Magistrat