2025-49-RE

Causa 2025-49-RE

(PSP, SL c/ Govern d'Andorra)

Número de registre 309-2025. Recurs d'empara

Sentència del 16 d'octubre del 2025

BOPA núm. 127, del 29 d'octubre del 2025

En nom del Poble Andorrà;

El Tribunal Constitucional;

Atès l'escrit presentat i registrat al Tribunal Constitucional, el 6 de juny del 2025, per la representació processal de la societat PSP, SL, mitjançant el qual interposa un recurs d'empara contra la sentència del 19 de maig del 2025, dictada per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia, per una presumpta vulneració dels drets fonamentals, reconeguts als articles 10 i 3.2 de la Constitució, així com a l'article 1 del Protocol núm. 1 del Conveni per a la salvaguarda dels drets humans i de les llibertats fonamentals, i, atès que demana al Tribunal Constitucional que atorgui l'empara sol·licitada, que anul·li la resolució impugnada, que declari nul·les de ple dret o, subsidiàriament, anul·li les resolucions dictades per la Comissió Tècnica Tributària i pel Departament de Tributs i Fronteres, que ordeni a l'Administració la devolució dels ingressos indeguts realitzats el 21 de setembre del 2022 i que no es condemni a la societat recurrent al pagament de les costes processals;

Vista la Constitució, especialment els articles 3.2, 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 14 de juliol del 2025 que va admetre a tràmit aquesta causa sense efectes suspensius;

Vist l'escrit d'al·legacions presentat i registrat al Tribunal Constitucional, el 29 d'agost del 2025, pel Ministeri Fiscal;

Vist l'escrit d'al·legacions presentat i registrat al Tribunal Constitucional, el 2 de setembre del 2025, 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. La societat PSP, SL va interposar una demanda jurisdiccional contra la resolució de la Comissió Tècnica Tributària (CTT) del 6 de setembre del 2022 que desestimava el recurs administratiu contra la decisió del director adjunt d'Inspecció Tributària del Departament de Tributs i Fronteres respecte de l'impost sobre societats dels exercicis 2018, 2019 i 2020 referent al benefici del règim especial d'explotació internacional d'actius d'intangibles o, que intervenen en el comerç internacional, d'acord amb l'article 23 de la Llei 95/2010, del 29 de desembre de l'impost sobre societats, règim al qual s'havia d'acollir abans del 18 de desembre del 2014.

1.2. El 6 de desembre del 2024, la Secció de Contenciós-Administratiu 1 de la Batllia va dictar una sentència mitjançant la qual decidia desestimar aquesta demanda i declarar que les resolucions impugnades eren ajustades a dret i als fins que legitimaven l'activitat administrativa.

1.3. La representació processal de la societat recurrent va formular un recurs d'apel·lació contra aquesta decisió, i, el 19 de maig del 2025, la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia va dictar una sentència que desestimava aquest recurs i que confirmava la decisió de la primera instància.

1.4. El 6 de juny del 2025, la representació processal de la societat PSP, SL va interposar un recurs d'empara contra la sentència del 19 de maig del 2025, dictada per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia, per una presumpta vulneració dels drets fonamentals, reconeguts als articles 10 i 3.2 de la Constitució, així com a l'article 1 del Protocol núm. 1 del Conveni per a la salvaguarda dels drets humans i de les llibertats fonamentals.

2. Argumentació jurídica

2.1. Argumentació de la societat recurrent

- La societat recurrent en empara fonamenta el seu recurs en la vulneració dels articles 10 i 3.2 de la Constitució, així com en la de l'article 1 del Protocol núm.1 del Conveni per a la salvaguarda dels drets humans i de les llibertats fonamentals.

- En primer terme, considera que s'ha vulnerat el dret a la jurisdicció, perquè la sentència de la Sala Administrativa contradiu el principi de legalitat tributària, ja que avala l'eliminació del benefici fiscal del règim transitori sense una base normativa clara. La disposició transitòria primera, apartat segon de la Llei 6/2018 de modificació de la Llei sobre l'impost de societats, estableix l'obligació de presentar una comunicació, però no preveu que el seu incompliment comporti la pèrdua del benefici fiscal.

- Afirma que la sentència impugnada que considera la comunicació com a un requisit *sine qua non* porta a terme una interpretació extensiva sense suport, de manera que contravé el principi de legalitat. La societat recurrent addueix que la manca de previsió explícita en la Llei 6/2018 i la insuficient motivació de la sentència vulneren greument tant el principi de legalitat, com el dret a la jurisdicció, perquè s'imposa una sanció sense fonament en una norma clara i previsible.

- En segon terme, assenyala que s'ha infringit el dret a un procés degut. Indica que la sentència objecte de recurs lesiona el dret a la seguretat jurídica -article 3.2 de la Constitució- ja que les normes tributàries han de ser clares i previsibles, ara bé la Sala Administrativa avala l'eliminació del benefici fiscal per un defecte formal.

- En tercer terme, sustenta que es vulnera el principi de proporcionalitat, contingut a l'article 1 del Protocol núm. 1 del Conveni per a la salvaguarda dels drets humans i de les llibertats fonamentals, perquè s'ha denegat l'accés al règim transitori per l'incompliment d'una exigència formal. Sosté que segons la jurisprudència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea i del Tribunal Superior espanyol els beneficis fiscals no es poden suprimir per defectes formals quan es compleixen els requisits substancials.

- I, en darrer terme, exposa que la sentència impugnada vulnera el dret a la jurisdicció per no oferir una motivació adequada que respongui als greuges presentats, sense analitzar si un incompliment formal pot justificar la pèrdua d'un benefici fiscal o l'absència de base normativa.

- Per acabar, demana al Tribunal Constitucional que atorgui l'empara sol·licitada, que anul·li la resolució impugnada, que declari nul·les de ple dret o, subsidiàriament, anul·li les resolucions dictades per la CTT i pel Departament de Tributs i Fronteres, que ordeni a l'Administració la devolució dels ingressos indeguts realitzats el 21 de setembre del 2022 i que no se la condemni al pagament de les costes processals.

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

- La Sala Administrativa justifica la desestimació del recurs d'apel·lació amb els arguments següents.

- En primer lloc, entén que la Llei 6/2018 s'ha d'interpretar segons la seva exposició de motius, que evidencia la seva finalitat clara: eliminar els règims especials a la llum dels criteris internacionals,

introduint un règim transitori -disposició transitòria segona- pels obligats tributaris que aplicaven aquests règims. I per poder-se acollir a aquest règim transitori calia presentar una comunicació al Ministeri de Finances.

- Afegeix que la disposició transitòria primera del Reglament de l'impost de societats, del 14 de maig del 2019, preveia la presentació d'una comunicació formal.

- En segon lloc, sustenta que la comunicació formal és un requisit d'obligat compliment i comprensible segons la finalitat de la Llei. La Llei 6/2018 va entrar en vigor el 17 de maig del 2018 i no s'aplicava a una situació vella, sinó al període del 2018 d'un tribut que encara no havia finalitzat. El Tribunal Constitucional mateix, en la seva sentència del 15 de gener del 2024 (causa 2023-67-RE), va avalar que la comunicació formal era un requisit per poder gaudir del règim transitori.

- Per aquests motius, va desestimar el recurs d'apel·lació formulat per la societat recurrent.

2.3. Argumentació del Ministeri Fiscal

- El Ministeri Fiscal demana la desestimació del recurs d'empara, perquè considera que, segons el cànon de constitucionalitat relatiu a la motivació, la sentència de la Sala Administrativa no és absurda, il·lògica o no raonable. Quant a la interpretació extensiva, la Sala considera que la comunicació formal és un requisit concorde a la finalitat de la Llei 6/2018 i aquesta interpretació s'acomoda als criteris interpretatius de l'article 11.1 de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

- Pel que fa a la vulneració del dret a un procés degut, afirma que els principis de legalitat o seguretat jurídica no poden per si sols integrar un recurs d'empara i encara que la societat recurrent sembli vincular-los al dret a un procés degut, aquesta no explica com s'haurien vist compromesos els seus drets processals.

I, en relació amb la presumpta vulneració del principi de legalitat, el Ministeri Fiscal manifesta que el dret a la propietat -article 27 de la Constitució- no pot integrar un motiu d'empara, sense que existeixi cap vulneració del dret a la jurisdicció.

2.4. Argumentació del Govern

- El Govern sol·licita la desestimació del recurs d'empara fonamentant-se en les al·legacions següents.

- Addueix que la Sala Administrativa conclou que la finalitat de la Llei 6/2018 és clara i consisteix en l'eliminació dels règims especials, per consegüent, crea un règim transitori, que requereix la presentació d'una comunicació prèvia. Aquesta formalitat està clarament identificada en la disposició transitòria primera, apartat segon, de la Llei 6/2018. Per tant, quan la Sala fonamenta la seva argumentació en la normativa aplicable, no vulnera el dret a un procés degut.

- Respecte de la vulneració del principi de proporcionalitat, exposa que no es tracta d'una sanció, sinó de la regularització corresponent a la quota tributària dels diferents exercicis.

- Quant a la inadequada aplicació de la jurisprudència de la Sala Administrativa i a la manca de motivació, el Govern sosté que la sentència sí que està motivada, ja que examina les disposicions legals aplicables i dona resposta als arguments de la societat recurrent i, com que el règim transitori és un nou règim, s'exigeix, d'acord amb les disposicions legals, la presentació d'una comunicació formal; sense aquesta comunicació no es pot acreditar la voluntat de voler-se acollir a un nou règim transitori.

- Per aquests motius, demana que es 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. La societat recurrent en empara argumenta que la decisió de la Sala Administrativa infringeix els drets a un procés degut i a obtenir una decisió motivada en Dret i els principis de legalitat, de seguretat jurídica i de proporcionalitat.

Hem afirmat, en reiterades ocasions, que el dret a la jurisdicció es projecta en diverses fases o etapes: una primera fase és la de permetre al justiciable l'accés als tribunals per tal que aquests puguin analitzar les seves pretensions; una segona fase és la tramitació del procés conforme a la normativa processal i sense dilacions indegudes, amb ple respecte als principis processals d'índole constitucional; i, una tercera fase, culmina amb la decisió que ha d'estar fonamentada amb rigor i qualitat.

3.3. La doctrina d'aquest Tribunal ha reiterat de manera constant que els principis continguts a l'article 3.2 de la Constitució no poden per si sols integrar un motiu d'empara, sinó que han d'acompanyar la vulneració d'un dels drets fonamentals susceptibles d'aquest recurs. Així, per exemple, ho hem declarat en la sentència del 14 de febrer del 2020 -causa 2021-90-RE:

"*És reiterada jurisprudència d'aquest Tribunal que els principis continguts en l'article 3.2 de la Constitució -com ho és el de seguretat jurídica- no poden per si sols integrar un motiu del recurs d'empara, sinó que han d'aposar-se a una infracció d'un dret fonamental, com pot ser en aquest cas el dret a la jurisdicció*."

Per tant, convindrà analitzar els greuges d'empara en sintonia amb les consideracions precedents.

3.4. Quant a l'eventual vulneració del dret a un procés degut, la societat recurrent al·lega que aquest s'ha infringit perquè la sentència impugnada lesiona el seu dret a la seguretat jurídica -article 3.2 de la Constitució-, ja que les normes tributàries han de ser clares i previsibles. La sentència esmentada avala l'eliminació del benefici fiscal per un defecte formal.

Com es pot apreciar, no s'enuncia per la societat recurrent cap infracció d'un dret processal de caire constitucional que hagi pogut provocar que el procés hagi estat tramitat amb una lesió o menyscapte dels seus drets processals, de manera que aquest pretès motiu, junt amb l'al·legació del principi de seguretat jurídica, contingut a l'article 3.2 de la Constitució, han de ser desestimats.

3.5. D'altra banda, la societat recurrent considera que s'ha vulnerat el dret a la jurisdicció, perquè la

Sala Administrativa contradiu el principi de legalitat tributària, ja que avala l'eliminació del benefici fiscal del règim transitori sense una base normativa clara. La disposició transitòria primera, apartat segon de la Llei 6/2018 de modificació de la Llei sobre l'impost de societats, estableix l'obligació de presentar una comunicació, però no preveu que el seu incompliment comporti la pèrdua del benefici fiscal.

Afegeix que la Sala Administrativa considera la comunicació esmentada com a un requisit *sine qua non* i, per aquest motiu, porta a terme una interpretació extensiva sense suport, de manera que contravé el principi de legalitat. Entén que la manca de previsió explícita en la Llei 6/2018 i la insuficient motivació de la sentència vulneren greument tant el principi de legalitat, com el dret a la jurisdicció, ja que s'imposa una sanció sense cap fonament en una norma clara i previsible.

I aquest motiu, emparat en el principi de legalitat tributària, s'enllaça amb el darrer, en el qual fonamenta la infracció del dret a la jurisdicció en què la sentència impugnada vulnera el dret a la jurisdicció pel fet de no oferir una motivació adequada que respongui als greuges presentats per la societat recurrent, sense analitzar si un incompliment formal pot justificar la pèrdua d'un benefici fiscal o l'absència de base normativa.

3.6. El cànon de constitucionalitat respecte de l'exigència de motivació i del dret a obtenir una decisió fonamentada ha estat explicitat reiterades vegades per aquest Tribunal.

Així, ens hem pronunciat diverses vegades sobre el deure de motivació (veg. per ex. la sentència del 2 d'abril del 2012, recaiguda en la causa 2011-37-RE, la sentència del 12 d'octubre del 2018, recaiguda en la causa 2018-21-RE, la sentència del 9 de setembre del 2019, recaiguda en la causa 2019-34-RE, i, més recentment, la sentència del 14 de juliol del 2025, recaiguda en la causa 2025-26-RE).

La doctrina del Tribunal Constitucional ha estat constant en destacar que el deure de motivar les resolucions judicials, no només present a l'article 10, sinó també a l'article 86.2 de la Constitució ("*2. En tot cas, les sentències seran motivades, fonamentades en l'ordenament jurídic i notificades fefaentment*"), deriva de la necessitat que els jutges expliquin el raonament emprat per tal que els justiciables puguin entendre els motius pels quals les seves pretensions han estat totalment o parcialment rebutjades.

La motivació és una conseqüència de la bona administració de la Justícia (veg. la sentència del Tribunal Europeu dels Drets Humans recaiguda en la causa García Ruiz c/ Espanya, *GC* núm. 30544/96, del 21 de gener de 1999, §26), alhora que requereix que es recolzi en criteris objectius derivats del dret. A més, i no es pot oblidar, la motivació de les resolucions judicials i, per tant,

l'explicitació de l'aparell argumentari per acollir o refusar les pretensions de les parts és aquell que possibilita que els tribunals superiors, els quals han de resoldre els recursos contra les resolucions judicials, puguin conèixer les raons en què s'ha fonamentat l'òrgan judicial *a quo* en la seva resolució.

Per últim, però no menys important, el Tribunal Europeu dels Drets Humans ha assenyalat que la motivació ha de contenir una exigència de rigor i de qualitat. I, en aquest sentit, s'han equiparat a les denegacions de justícia aquelles fonamentacions estàndards, esquelètiques o vagues (veg. la sentència recaiguda en la causa Georgiadis c/ Grècia, núm. 21522/93, del 29 de maig de 1997, §42-43, i la sentència recaiguda en la causa Higgins c/ França, núm. 134/1996/753/952, del 19 de febrer de 1998, §42-43).

3.7. El cànon de constitucionalitat en matèria de l'obtenció d'una decisió fonamentada en Dret determina que el Tribunal Constitucional només pot considerar que s'ha produït aquest dèficit quan la resolució judicial dictada es fonamenta en arguments o en una valoració probatòria absurda, contrària a la lògica o a la raó o amb patents errades materials.

I com ja hem ressenyat abans, s'ha de recordar, conforme a una doctrina reiterada i pacífica d'aquest Tribunal, que els principis que es contenen a l'article 3.2 de la Constitució, com són els principis de seguretat jurídica i el de no retroactivitat de les disposicions restrictives de drets individuals o que comportin un efecte o estableixin una sanció desfavorables, no poden integrar per si sols un recurs d'empara, sinó que han de connectar-se amb la vulneració d'un dels drets susceptibles d'integrar un recurs d'empara -articles 8 a 26 -excepte l'article 22- de la Constitució (veg. les sentències del 17 d'abril del 2023 -causa 2022-69 RE- i del 15 de març del 2021 -causa 2020-76-RE).

3.8. Aquest Tribunal Constitucional ja s'ha pronunciat en la seva sentència del 15 de gener del 2024 -causa 2023-67-RE- que la finalitat de la Llei 6/2018, de modificació de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats era l'eliminació dels règims fiscals especials, amb la previsió d'un règim transitori. La disposició final segona d'aquesta Llei determinava la seva entrada en vigor l'endemà de la seva publicació al BOPA, és a dir, el 17 de maig del 2018 i afegia que "*Les modificacions introduïdes per l'article 1 són aplicables en relació amb els exercicis fiscals de presentació que s'iniciïn a partir de l'1 de gener del 2018*".

En aquella sentència vam afirmar, en primer terme, que no existia una confusió entre l'entrada en vigor de la norma i la seva aplicació temporal i, en segon terme, que no es tractava d'un benefici fiscal, ni d'una devolució tributària, sinó de la determinació de l'aplicació transitòria de la Llei 6/2018 i del compliment de la comunicació com a requisit formal per acollir-se a aquest.

En el recurs que ens ocupa, la Sala Administrativa ha justificat la interpretació de la Llei 6/2018 en la finalitat d'eliminació dels règims fiscals especials, enunciada en l'exposició de motius, alhora que assenyalava que s'introduïa un règim transitori -disposició transitòria segona- pels obligats tributaris que aplicaven aquests règims. I per poder-se acollir a aquest règim transitori calia presentar una comunicació al Ministeri de Finances. Afegia que la disposició transitòria primera del Reglament de l'impost de societats del 14 de maig del 2019, preveia la presentació d'una comunicació formal.

Aquesta interpretació de la normativa aplicable i la fonamentació de la sentència s'ajusten als cànons de constitucionalitat, sense que es pugui titllar ni la motivació de la resolució, ni la selecció, ni l'aplicació del dret com a il·lògica, no raonable o inversemblant, de manera que aquest motiu d'empara ha de ser desestimat.

3.9. I, en darrer terme, la societat recurrent en empara manifesta que s'ha vulnerat el principi de proporcionalitat, contingut a l'article 1 del Protocol núm. 1 del Conveni per a la salvaguarda dels drets humans i de les llibertats fonamentals, perquè s'ha denegat l'accés al règim transitori per l'incompliment d'una exigència formal. Sosté que segons la jurisprudència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea i la del Tribunal Superior espanyol, els beneficis fiscals no es poden suprimir per defectes formals quan es compleixen els requisits substancials.

Aquest motiu tampoc pot prosperar, atès que el mateix descansa en el fet que es denega l'accés a un règim transitori per no haver-se presentat la comunicació formal exigida per la normativa. Ja s'ha exposat que el fet d'acollir-se a un nou règim fiscal, amb caire transitori, requeria una comunicació formal i que no fer-la, suposava la regularització dels exercicis fiscals afectats. I aquesta interpretació de la normativa fiscal és raonable i lògica sense que es pugui apreciar cap infracció del dret a la jurisdicció, ni dels principis de legalitat, ni de seguretat jurídica, ni de proporcionalitat, atès que en aquest darrer cas, la Sala Administrativa va ponderar motivadament les conseqüències de l'incompliment de la comunicació formal, tot tenint present que -tal com indica el Govern- no es tracta d'una sanció, sinó d'una regularització.

3.10. La desestimació del recurs d'empara justifica la imposició a la part recurrent de les costes processals (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. Desestimar el recurs d'empara interposat per la representació processal de la societat PSP, SL contra la sentència del 19 de maig del 2025, dictada per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia.

2. Imposar a la part recurrent les costes processals derivades de la desestimació del seu recurs.

3. 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 la societat recurrent, al Govern, a la Secció de Contenciós-Administratiu 1 de la Batllia, a la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia i al Ministeri Fiscal, ho pronunciem, manem i signem a Andorra la Vella, el 16 d'octubre del 2025.

Joan Manel Abril Campoy — President

Pere Pastor Vilanova — Vicepresident

Josep-D. Guàrdia Canela

Magistrat

Jean-Yves Caullet

Magistrat