2026-11-RE

Causa 2026-11-RE

(Crèdit Andorrà, SA c/ Govern d'Andorra)

Número de registre 73-2026. Recurs d'empara

Sentència del 15 de juny del 2026

BOPA núm. 71, del 25 de juny del 2026

En nom del Poble Andorrà;

El Tribunal Constitucional;

Atès l'escrit presentat i registrat al Tribunal Constitucional, el 13 de febrer del 2026, per la representació processal de la societat Crèdit Andorrà, SA, en tant que successora universal de la societat Vall Banc, SAU, mitjançant el qual interposa un recurs d'empara contra la sentència del 17 de desembre 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 la presumpció d'innocència i a l'accés efectiu als tribunals, 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 la resolució impugnada per tal que es reposi la part recurrent en la plenitud dels seus drets. Així mateix, sol·licita la suspensió dels efectes de la resolució impugnada fins a la resolució del recurs d'empara, perquè el seu manteniment causaria perjudicis de difícil o d'impossible reparació a la part recurrent, ja que encara que la sanció tingui naturalesa pecuniària i sigui susceptible de devolució en cas d'estimació del recurs, l'execució immediata d'una sanció

administrativa imposada en un context de possible vulneració del dret fonamental a la jurisdicció comporta efectes que no queden neutralitzats amb una restitució econòmica posterior; així mateix, afegeix que aquesta suspensió no ocasiona cap perjudici rellevant a l'interès general, ni al funcionament del sistema tributari, ja que es limita a diferir temporalment l'exigibilitat d'una sanció concreta fins que aquest Tribunal Constitucional es pronunciï definitivament sobre la seva conformitat constitucional, sense afectar la recaptació ordinària, ni comprometre l'eficàcia del sistema tributari;

Vista la Constitució, especialment, els articles 9.4, 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 27 d'abril del 2026 que va admetre a tràmit aquesta causa sense efectes suspensius;

Vist l'escrit d'al·legacions presentat i registrat al Tribunal Constitucional, el 18 de maig del 2026, pel Ministeri Fiscal;

Vist l'escrit d'al·legacions presentat i registrat al Tribunal Constitucional, el 20 de maig del 2026, pel Govern;

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

Escoltat l'informe del magistrat ponent, Sr. Víctor Torre de Silva López de Letona;

1. Antecedents processals davant les jurisdiccions ordinàries

1.1. L'entitat bancària Crèdit Andorrà, SA va interposar una demanda jurisdiccional contra la resolució de la Comissió Tècnica Tributària (CTT) del 26 d'octubre del 2023 que desestimava el recurs administratiu contra la resolució del 31 de juliol del mateix any, adoptada pel director del Departament de Tributs i de Fronteres, la qual havia imposat a la societat Vall Banc, SAU (succeïda per Crèdit Andorrà, SA) una sanció per una infracció de defraudació lleu de l'impost sobre plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries (IPTPI) i de l'impost general indirecte (IGI).

Aquesta sanció derivava de la quota que s'hauria deixat d'ingressar corresponent a l'operació d'escissió parcial de Vall Banc, SAU (societat escindida) a favor de la societat de nova creació Pleyade 21, SL (societat beneficiària), i de l'acolliment al règim fiscal de les operacions de reorganització. Les sancions imposades van ser de 139.166,13 € en relació amb l'IPTPI i de 1.455.176,93 € en relació amb l'IGI.

1.2. El 12 de maig del 2025, la Secció de Contenciós-Administratiu 2 de la Batllia va dictar una sentència que decidia estimar la demanda promoguda a instància de la societat demandant contra el Govern i que declarava que la resolució impugnada de la CTT no era ajustada a dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa i procedia a la seva anul·lació.

1.3. El Govern va formular un recurs d'apel·lació contra aquesta decisió, i, el 17 de desembre del 2025, la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia va dictar una sentència que acordava estimar parcialment aquest recurs d'apel·lació, anul·lar la sentència d'instància, i anul·lar les resolucions administratives impugnades únicament pel que feia al càlcul de la sanció, que s'hauria de fer aplicant el 50% a la quota tributària que hagués resultat de l'execució de la sentència 72/2024 d'aquesta Sala.

1.4. El 13 de febrer del 2026, la representació processal de la societat Crèdit Andorrà, SA, en tant que successora universal de la societat Vall Banc, SAU va interposar un recurs d'empara contra la sentència del 17 de desembre 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 la presumpció d'innocència i a l'accés efectiu als tribunals, reconeguts a l'article 10 de la Constitució.

2. Argumentació jurídica

2.1. Argumentació de l'entitat bancària recurrent

- L'entitat bancària recurrent al·lega la vulneració del dret a la jurisdicció en el seus vessants dels drets a la presumpció d'innocència i a l'accés efectiu als tribunals.

- Segons el seu parer, aquesta vulneració es produeix perquè la sentència de la Sala Administrativa impugnada valida un exercici de la potestat sancionadora administrativa incompatible amb els principis constitucionals de culpabilitat i de control jurisdiccional efectiu, en la mesura que presumeix automàticament la culpabilitat del contribuent pel sol fet d'haver-se apartat del criteri expressat per l'Administració en una contestació a consulta tributària i, correlativament, desnaturalitza el dret del contribuent a sotmetre aquesta discrepància a revisió judicial sense assumir necessàriament les conseqüències sancionadores.

- En primer lloc, l'entitat bancària fa una breu exposició de la qüestió plantejada als tribunals: l'expedient sancionador que impugnava judicialment derivava de la liquidació provisional del 16 de gener del 2023 que finalitzava al procediment de comprovació de l'operació d'escissió parcial de Vall Banc, SAU -societat escindida- a favor de la societat de nova creació Pleyade 21, SL -societat beneficiària- i a l'acolliment al règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial.

- L'operació objecte de la controvèrsia va ser una de les condicions suspensives del contracte de compravenda de les accions de Vall Banc, SAU signat entre Crèdit Andorrà, SA i les societats JCF IV VB Holdings SARL i JC Flowers IV LP, el 26 de setembre del 2021. Consistia en l'escissió del negoci relatiu a la gestió dels crèdits deteriorats -*non-performing loans* o NLP- i dels actius adjudicats -*non-performing assets* o NPA.

- En qualsevol cas, l'escissió es va acollir al règim establert a la Llei 17/2017, del 20 d'octubre, del règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial, sobre la base que el negoci escindit constituïa una branca d'activitat entesa com a "*un conjunt d'elements d'actiu i passiu d'una divisió d'una entitat que constitueixen, des del punt de vista de l'organització, una explotació autònoma, és a dir, un conjunt capaç de funcionar pels seus propis mitjans*" (article 2.7).

- Manifesta que aquest règim implica que no s'apliqui l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries (IFTPI), ni l'impost general indirecte (IGI) segons determinen els articles 13 i 12 de la Llei esmentada.

- No obstant això, l'Administració va denegar l'aplicació del "*règim de neutralitat*" i va liquidar aquests impostos fonamentant-se en la inexistència d'una branca d'activitat, seguidament, va imposar-li una sanció per defraudació lleu dels impostos esmentats, corresponent a la quota que s'havia deixat d'ingressar.

- Les resolucions administratives justifiquen exclusivament la imposició de la sanció en el dol derivat de la interpretació legal diferent efectuada per aquesta part d'aquella manifestada en la resposta negativa a la consulta tributària vinculant emesa el 10 de desembre del 2021.

- Aquesta part va presentar una demanda contenciosa-administrativa en què al·legava que la resolució sancionadora era contrària a dret i que, per tant, havia de ser anul·lada sobre tres eixos fonamentals: la caducitat del procediment sancionador, la inexistència de l'element objectiu de la sanció i la inexistència de l'element subjectiu de la sanció (la inexistència de dol i, alternativament, l'exclusió de la responsabilitat per concórrer una interpretació raonable de la norma).

- La sentència de la primera instància va estimar íntegrament la demanda, concloent que "*la posició sostinguda per la societat pot ser legítimament qualificada com a interpretació raonable de la norma, i, per tant, la seva conducta no pot donar lloc a una responsabilitat sancionadora*"; i, va determinar que no es podia apreciar l'existència de culpa o de negligència en els termes exigits per la normativa aplicable, atès que: "*No hi ha cap element de fet ni cap prova que acrediti manca de transparència o l'ocultació d'informació, i sobretot perquè la qüestió jurídica debatuda presentava una dificultat tècnica i interpretativa real, com prova el fet que hagués de ser resolta judicialment per primera vegada en el procés contenciós que comporta la suspensió d'aquesta causa per prejudicialitat administrativa*"; així mateix, rebutja la motivació de la culpabilitat que realitza Govern i confirma que: "*La vinculació no opera en sentit invers: el consultant no es troba jurídicament obligat a seguir el criteri establert per l'Administració*", raó per la qual "*la norma no pot interpretar-se en el sentit que l'apartament respecte d'una consulta tributària invalida automàticament la concurrència d'una interpretació raonable de la norma per part del contribuent*".

- Ara bé, la sentència de la segona instància va donar parcialment raó al Govern equiparant de manera objectiva una discrepància interpretativa amb el criteri establert per una consulta tributària vinculant amb la concurrència de culpabilitat en la conducta de l'obligat tributari, argument que suposa una vulneració dels drets reconeguts a article 10 de la Constitució.

- En segon lloc, després d'exposar diversa doctrina, addueix que el caràcter vinculant per a l'Administració de les consultes tributàries no afecta a la llibertat d'interpretació de l'obligat tributari, que pot decidir mantenir una posició diferent d'aquella que resulta de les contestacions de l'Administració.

- També cita diversa jurisprudència i doctrina estrangeres de les quals se'n desprèn una idea central que resulta determinant per a l'enjudiciament d'aquest recurs d'empara: la divergència del contribuent respecte del criteri manifestat per l'Administració en una contestació a consulta tributària, quan es fonamenta en una interpretació jurídicament raonable de la norma, no pot ser assimilada automàticament a una conducta dolosa o culpable, ni pot operar com a prova única de l'element subjectiu d'una infracció tributària.

- Segons el seu parer, existeix un suport explícit i directe en l'ordenament tributari andorrà mateix, l'article 120.1 e) de la Llei de bases de l'ordenament tributari que estableix que "*entre altres casos, s'entén que s'ha posat la diligència necessària quan l'obligat tributari hagi actuat emparant-se en una interpretació raonable de la norma o quan l'obligat tributari ajusti la seva actuació als criteris manifestats per l'Administració en la contestació a una consulta formulada per ell mateix, i en aquest darrer cas, sempre que els supòsits de fet siguin assimilables, que li siguin aplicables els criteris esmentats i que aquests criteris no hagin estat modificats*".

- Així doncs, aquest precepte configura dos supòsits diferenciats, alternatius i no condicionats entre si, com a vies autònomes d'exclusió de responsabilitat.

- I la jurisprudència andorrana ha reconegut expressament que els errors de dret raonables, en contextos de complexitat normativa, no són susceptibles de sanció.

- Afirma que, en definitiva, la tesi segons la qual cal deduir automàticament la culpabilitat de l'obligat tributari pel sol fet de discrepar del criteri administratiu, és incompatible amb el règim legal de les consultes tributàries, tal com estan configurades amb les causes d'exclusió de responsabilitat previstes a la Llei de bases de l'ordenament tributari i amb els principis estructurals del dret administratiu sancionador.

- Considera que aquesta tesi converteix una discrepància interpretativa legítima en un indici de dol, introdueix una presumpció de mala fe no prevista a la llei i anul·la l'eficàcia jurídica de la interpretació raonable de la norma com a causa autònoma d'exclusió de responsabilitat sancionadora. És precisament aquesta identificació automàtica entre discrepància interpretativa i culpabilitat aquella que fonamenta la vulneració dels drets reconeguts a l'article 10 de la Constitució.

- En tercer lloc, pel que fa a la vulneració del seu dret a la presumpció d'innocència, recorda, entre d'altres, que aquest dret es troba estretament connectat amb el principi de legalitat sancionadora, consagrat a l'article 9.4 de la Constitució, del qual forma part integrant el principi de culpabilitat: ningú pot ser sancionat si no concorre una conducta típica i culpable.

- I després de citar les jurisprudències respectives del Tribunal Constitucional i del Tribunal Europeu dels Drets Humans, analitza la sentència impugnada i conclou que vulnera simultàniament la presumpció d'innocència i el principi de legalitat sancionadora, en la mesura que prescindeix del judici efectiu de culpabilitat que constitueix el pressupòsit imprescindible de qualsevol sanció.

- Retreu a la Sala Administrativa haver validat, contràriament a allò que va fer la Batllia, que la sanció es fonamentés únicament en una divergència respecte del criteri manifestat per l'Administració en una consulta tributària prèviament formulada. Segons el parer de l'Administració, aquesta actitud és un acte dolós per si sol.

- Ara bé, la Sala Administrativa assumeix automàticament la concurrència de culpabilitat sense cap motivació específica, trasllada implícitament a la part sancionada la càrrega de justificar la seva innocència i converteix el procés jurisdiccional en un exercici merament formal, mancat de contradicció real en comptes de verificar si el Departament de Tributs i de Fronteres ha desplegat una activitat probatòria suficient per destruir la presumpció d'innocència del contribuent, el control judicial es limita a ratificar el criteri administratiu, negant a aquesta part l'espai argumental necessari per discutir la raonabilitat de la seva actuació i poder defensar-se de la imputació sancionadora.

- Així doncs, amb la seva decisió la Sala Administrativa fa inoperant, a la pràctica, la segona via esmentada anteriorment de l'article 120 de la Llei de bases de l'ordenament tributari. I afegeix que en aquest cas la seva interpretació era jurídicament raonable, atesa la literalitat de la norma, la complexitat tècnica de la matèria i l'absència de precedents en el moment dels fets. En aquest sentit, cita l'existència de pronunciaments doctrinals i administratius d'ordenaments jurídics propers, i adjunta les conclusions a les quals va arribar un informe pericial sobre la reorganització empresarial duta a terme, en què s'arribava a la consideració positiva d'una unitat de negoci com a branca d'activitat.

- També posa en relleu que no hi havia hagut, en cap cas, ocultació de dades, ni manca de transparència.

- Conclou que la sentència impugnada vulnera el dret fonamental a la presumpció d'innocència, perquè la sanció s'ha imposat i confirmat sense una activitat probatòria suficient sobre l'element subjectiu, mitjançant una inversió inadmissible de la càrrega de la prova i ignorant deliberadament la concurrència d'una interpretació jurídicament raonable, pel fet de fer dependre la culpabilitat del sol fet de discrepar del criteri administratiu, consagra un model sancionador incompatible amb el principi de culpabilitat, buidant de contingut essencial el dret a la presumpció d'innocència i el principi de legalitat sancionadora.

- Afegeix que la interpretació assumida per la Sala Administrativa comporta conseqüències sistèmiques que transcendeixen al cas concret. Si el criteri expressat en una contestació a consulta tributària esdevé, a la pràctica, vinculant també per al contribuent sota l'amenaça d'una sanció automàtica en cas de discrepància, el mecanisme mateix de les consultes tributàries queda profundament desnaturalitzat. A aquesta desnaturalització del règim de consultes s'hi afegeix, a més, una derivada especialment preocupant que es desprèn de la pràctica administrativa i que ha estat expressament invocada pel Govern (per exemple, es pot trobar aquest argument a la sentència del Tribunal Superior de Justícia 76-2021, del 25 de novembre): la utilització del fet de no haver formulat una consulta vinculant com a element per fonamentar la culpabilitat del contribuent. D'acord amb aquest plantejament, si el contribuent tenia dubtes interpretatius, havia d'haver presentat una consulta; i si no ho va fer, se'l sanciona per negligència. Aquest plantejament configura un sistema en què l'exercici d'un criteri jurídic propi per part del contribuent queda sistemàticament penalitzat, amb independència de si el contribuent ha sol·licitat o no una consulta, i transforma la consulta tributària en una obligació encoberta i vinculant per a l'obligat tributari.

- En quart lloc, pel que fa a la vulneració del dret a l'accés als tribunals, l'entitat bancària recurrent addueix que la Sala Administrativa no obre cap espai processal per a la defensa jurisdiccional de la discrepància interpretativa, sinó que redueix la posició del contribuent a una alternativa binària i tancada: acatar el criteri administratiu o assumir la sanció.

- Aquesta lògica transforma el dret a la jurisdicció en un dret condicionat i onerós, en virtut del qual l'exercici de la discrepància jurídica respecte del criteri administratiu es penalitza automàticament; aquesta alternativa no és compatible amb l'article 10 de la Constitució. La conseqüència d'aquest plantejament és especialment greu: el dret a la revisió judicial de la interpretació de les normes tributàries queda desnaturalitzat, perquè la discrepància interpretativa es converteix *per se* en un element desencadenant de responsabilitat sancionadora.

- Dins d'aquest esquema la Sala Administrativa atribueix a l'Administració tributària una presumpció de regularitat i de correcció interpretativa excessivament intensa, incompatible amb l'arquitectura constitucional de l'Estat de Dret.

- En definitiva, considera que la interpretació assumida per la sentència impugnada no només vulnera el dret a la presumpció d'innocència, sinó que incideix directament en el dret d'accés als tribunals, privant-lo de contingut real i convertint l'exercici del control judicial en una conducta penalitzada. El dret a la jurisdicció queda així reduït a una garantia formal, privada de la seva funció essencial com a instrument de control de l'actuació administrativa.

- Per acabar, demana al Tribunal Constitucional que atorgui l'empara sol·licitada, que declari la

vulneració dels drets esmentats, que anul·li la resolució impugnada per tal que se la reposi en la plenitud dels seus drets.

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

- De manera prèvia, la Sala Administrativa presenta un breu resum dels fets a l'origen del litigi: 1) el 26 de setembre del 2021, les societats Crèdit Andorrà, SA, JCF IV VB Holdings SARL i JC Flowers IV LP van signar entre elles un contracte de compravenda privat de les accions de Vall Banc, SAU; aquest contracte privat es va elevar a públic, el 31 de gener del 2022; en l'escriptura, els compareixents van fer constar que l'operació s'acollia al règim fiscal establert pel text refós de la Llei 17/2017, del 20 d'octubre, de règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial; 2) prèviament a la signatura del contracte, concretament el 20 d'octubre del 2021, Crèdit Andorrà, SA va efectuar una consulta vinculant a l'Administració Tributaria Andorrana sobre la interpretació i l'aplicació dels articles 2.2 b), 6 i 15.2 de la Llei 17/2017, del 20 d'octubre, de règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial; i, 3) l'Administració Tributaria va contestar que "*D'acord amb aquests preceptes, únicament tindran la consideració d'escissió a efectes del règim fiscal de reorganització empresarial les operacions en què el patrimoni segregat constitueixi una explotació autònoma. En relació amb aquest requisit, de la informació proporcionada se'n desprèn que els elements objecte de transmissió, actius crediticis deteriorats i actius immobiliaris adjudicats, entre d'altres, són elements patrimonials afectes a l'activitat financera de la consultant. No obstant això, no s'identifica en seu de la consultant que aquests elements formin part d'una explotació autònoma, amb mitjans materials i humans específics i un organigrama funcional determinat. Així mateix, considerant les característiques pròpies de l'activitat econòmica desenvolupada per la consultant, els elements que són objecte de transmissió sembla que formen part de la mateixa branca d'activitat econòmica que es continuarà efectuant en la seva seu. Per tant, a l'efecte d'aplicar el règim fiscal de reorganització empresarial, no s'identifiquen branques d'activitats diferenciades, i en conseqüència no serà aplicable aquest règim*".

- La Sala Administrativa precisa que la consulta venia referida a la interpretació i a l'aplicació dels articles 2.2 b), 6 i 15.2 de la Llei 17/2017, del 20 d'octubre, de règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial, i si el cas sotmès a consulta podia o no beneficiar-se d'aquest règim fiscal. Una altra cosa són les repercussions tributàries que l'aplicació o no d'aquest règim puguin tenir segons la referida Llei 17/2017, que són aquelles que estableix l'article 2 i següents de la mateixa Llei.

- En altres paraules, la resposta que es donés a la consulta efectuada suposava que l'operació gaudís o no del règim fiscal previst a la Llei 17/2017, amb conseqüències previstes per diversos impostos. L'Administració va denegar l'aplicació del règim de neutralitat i, el 16 de gener del 2023, va liquidar l'operació, tot aplicant l'IPTPI i l'IGI, generant un deute tributari de 3.220.879,22 € sobre la base de la inexistència de branca d'activitat.

- Seguidament, l'Administració va incoar un procediment sancionador per la comissió d'una infracció per defraudació tipificada a l'article 129.1 de la Llei 21/2014, de bases de l'ordenament tributari (en endavant LBOT), que va ser qualificada de lleu en virtut de l'article 130 d'aquesta mateixa Llei, i havent-se fixat l'import de la sanció en aplicació de l'article 126.2 també d'aquesta Llei. El 31 de juliol del 2023 es va imposar a la part agent una sanció de 1.594.343,06 € corresponent al 50% de la liquidació, contra la qual la societat agent va interposar un recurs de reposició, que va ser desestimat.

- En primer terme, la Sala Administrativa cita un precedent rellevant. Es tracta de la seva sentència 72/2024, dictada el 12 de desembre del 2024, en què va analitzar si l'operació societària, elevada a pública, que està a l'origen de la controvèrsia podia gaudir dels beneficis previstos a la Llei 17/2017.

- I, constata que en aquella decisió va desestimar el recurs d'apel·lació interposat pel Govern, i va estimar parcialment el recurs d'apel·lació que formulava l'entitat Crèdit Andorrà, SA, tot declarant que l'operació d'escissió litigiosa estava exempta de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, i va anul·lar les resolucions administratives impugnades només en aquest punt.

- Posa en relleu, que aquesta sentència -que, sorprenentment cap de les parts destaca en els seus respectius escrits-, ha de ser el punt de partida per resoldre la controvèrsia plantejada.

- Per consegüent, en segon terme, la Sala entra a analitzar les qüestions plantejades per les parts, d'acord amb la normativa d'aplicació.

- Substancialment, de la Llei de bases de l'ordenament tributari es desprèn que la vinculació de les consultes s'estableix únicament a l'Administració mateixa, però també s'afegeix que si bé les consultes no es poden recórrer, sí que es poden recórrer les liquidacions o les sancions que es derivin dels criteris continguts en la resposta donada. Això comporta que la norma imposa un sistema amb el qual es pretén que la resposta a la consulta sigui vinculant per a l'Administració, però que també tingui efectes sobre el consultant. En aquest sentit, no es pot oblidar que la finalitat de les consultes vinculants és la de perseguir la seguretat jurídica -per aquest motiu les respostes no només afecten a qui ha formulat la consulta, sinó a tots els contribuents que estiguin en una situació jurídica equiparable, i també per això s'han de publicar-, i així mateix garanteix als obligats tributaris que l'Administració obrarà en un sentit únic -allò expressat a la resposta a la consulta-, amb independència de si coincideix o no amb el de l'obligat tributari (si ho ha explicitat al moment de formular la consulta), i el consultant es veurà obligat a assumir les conseqüències favorables o desfavorables de la resposta.

- Recorda que el principi de seguretat jurídica té un abast bidireccional, la qual cosa suposa que l'Administració ha de seguir necessàriament el criteri que ha manifestat en la resposta donada a una consulta vinculant, però que els contribuents no poden actuar com si no haguessin rebut la resposta de l'Administració (si l'ha presentat el contribuent mateix), o com si no conegués les respostes publicades a qüestions similars.

- La societat apel·lada argumenta que les consultes només vinculen a l'Administració, i que el fet que s'aparti de la resposta obtinguda a la consulta, no té, segons el seu parer, cap conseqüència, però aquesta interpretació no és compatible amb el règim de consultes regulat a la Llei de bases de l'ordenament tributari.

- Pel que fa a la jurisprudència estrangera, citada per la societat apel·lada, recorda que aquesta no és traslladable al Principat.

- Sobre la defraudació, considera que no hi ha dubte que la societat agent va deixar d'ingressar un deute tributari, sense que pugui al·legar que no ha incorregut en negligència (recordis que l'article 129.1 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, que és el precepte que s'esmenta -entre d'altres- al llarg de tot el procediment sancionador, tipifica com a sanció les accions o les omissions doloses o culposes, amb qualsevol grau de negligència), atès que no pot al·legar que la seva interpretació de la Llei 17/2017 era la correcta, en atenció al fet que aquesta interpretació ja s'havia rebutjat per l'Administració quan es va resoldre la consulta vinculant formulada per la part agent mateixa i que aquesta es va apartar deliberadament del seu contingut. A més, igualment cal recordar que aquesta Sala Administrativa, en la sentència 72/2024 esmentada també va rebutjar la interpretació efectuada per la societat agent.

- Per tots aquests motius, estima parcialment el recurs d'apel·lació interposat pel Govern, anul·la la sentència d'instància, però anul·la les resolucions administratives impugnades únicament pel que fa al càlcul de la sanció, que s'haurà de fer aplicant el 50% a la quota tributària que hagi resultat de l'execució de la sentència 72/2024 d'aquesta Sala.

2.3. Argumentació del Ministeri Fiscal

- El Ministeri Fiscal considera que la resolució impugnada ha tingut en compte no només la normativa aplicable al cas, és a dir, la Llei qualificada de la Justícia, la Llei 17/2017, del 20 d'octubre,

de règim fiscal i de les operacions de reorganització empresarial (d'ara endavant la Llei 17/2017), la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari (d'ara endavant LBOT), la Llei 11/2012, del 21 de juny, de l'impost general indirecte, la Llei 30/2007, del 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris, la Llei de l'impost sobre transmissions patrimonials immobiliàries, el Reglament d'aplicació dels tributs, i, la Directiva Europea 2006/112/CE del Consell, del 28 de novembre del 2006, sinó que també ha tingut present els antecedents que precedeixen aquest cas i les resolucions emeses per l'Administració en relació amb la denegació de l'aplicació del règim de neutralitat i la resolució sancionadora que va imposar a la societat recurrent una sanció per defraudació lleu de l'IPTPI i de l'IGI.

- Així mateix, raona a bastament el motiu pel qual considera que la interpretació sostinguda per la societat recurrent no era la correcta, atès que la mateixa ja va ser rebutjada per part de l'Administració des de l'any 2021 quan va resoldre una consulta vinculant formulada per la societat Crèdit Andorrà, SA i, malgrat tot, aquesta es va apartar del seu contingut. Per consegüent, el recurs de la societat recurrent ha de ser desestimat, perquè la decisió impugnada està fonamentada en un raonament jurídic lògic.

- Pel que fa a l'al·legació de la societat recurrent sobre el fet que la resolució impugnada es fonamentaria en qüestions no plantejades per les parts, el Ministeri Fiscal després de recordar els antecedents del litigi i el contingut de la normativa aplicable, recorda que no és la primera vegada que l'Administració i els tribunals es pronuncien sobre les consultes vinculants i les interpretacions efectuades per la societat recurrent. A més a més, afegeix que, si bé la societat recurrent no podia interposar un recurs contra la resolució d'una consulta, sí que podia sol·licitar el seu aclariment i, no obstant això, els actes de liquidació o de sanció derivats dels criteris continguts en la resposta de la consulta sí que eren susceptibles de recurs sota el seu règim general.

- També precisa que les liquidacions o les sancions que es derivin dels criteris continguts en la resposta són recurribles.

- Per consegüent, conclou que la resposta de la consulta vinculant té efectes sobre la societat recurrent, perquè allò que es pretén és aconseguir la seguretat jurídica mitjançant les consultes vinculants, per tant, els contribuents no poden ometre la resposta que reben per part de l'Administració, ni aquelles que s'han publicat en relació amb una situació jurídica equiparable; així doncs, quan la societat recurrent i consultant s'aparta de la resposta obtinguda de l'Administració per considerar-la contrària a la interpretació que deliberadament i individualment està efectuant de la Llei, sent coneixedora de les conseqüències, només pot desencadenar la sanció que l'ordenament jurídic preveu a tal efecte.

- Pels motius exposats, el recurs formulat s'ha de desestimar per no haver-hi una vulneració del dret a la jurisdicció, en el seu vessant del dret a l'accés efectiu als tribunals.

- Pel que fa a la vulneració de la presumpció d'innocència pel fet que la sanció s'hauria imposat i confirmat sense una activitat probatòria suficient, el Ministeri Fiscal discrepa de l'exposició efectuada per la societat recurrent, ja que aquesta no només va efectuar 3 consultes vinculants -tal i com així ho anuncia en el seu escrit de recurs-, obtenint una resposta desfavorable per part de l'Administració i desvinculant-se de cadascuna d'elles, sinó que va deixar d'ingressar a l'Administració tributària 278.332,26 € en concepte de l'IPTPI i 2.910.353,85 € en concepte de l'IGI (resolució del Departament de Tributs i de Fronteres del 31 de juliol del 2023). En aquest sentit, i tal com així ho apunta la sentència impugnada, l'article 129.1 de la LBOT preveu que són infraccions de defraudació les accions o les omissions doloses o culposes, amb qualsevol grau de negligència, que comportin un perjudici econòmic per a l'Administració tributària, i l'apartat 2 del mateix article estableix que constitueixen infraccions de defraudació deixar d'ingressar, totalment o parcialment, els deutes tributaris.

- Si la societat recurrent va deixar d'ingressar un deute tributari, incorrent en una negligència, no pot al·legar que se li ha vulnerat el dret a la presumpció d'innocència quan, en primer lloc, era a bastament coneixedora que l'Administració li havia rebutjat la seva interpretació en relació amb l'aplicació del règim de neutralitat de la Llei 17/2017 i que s'havia apartat del seu contingut de manera negligent i deliberada; i, en segon lloc, va deixar d'ingressar un deute tributari, ocasionant un perjudici econòmic a l'Administració tributària.

- Per tant, tampoc hi ha hagut una vulneració del dret a la presumpció d'innocència, i, s'escau també desestimar aquest motiu de recurs.

- Per tots aquests motius, el Ministeri Fiscal demana la desestimació d'aquesta demanda d'empara per manca de vulneració dels drets constitucionals al·legats.

2.4. Argumentació del Govern

- El Govern manifesta que la societat recurrent no planteja cap qüestió de naturalesa constitucional, sinó que es limita a reiterar els arguments ja formulats en seu administrativa i jurisdiccional ordinària, amb l'objectiu que aquest Tribunal revisi el fons del litigi.

- Segons el seu parer, la Sala Administrativa va realitzar una revisió exhaustiva dels motius d'impugnació, rebutjant-los de manera expressa mitjançant una argumentació que integra la

determinació dels fets rellevants a partir del conjunt de la prova practicada, la qualificació jurídica d'aquests fets conforme al marc normatiu aplicable i la resposta específica a cadascuna de les al·legacions formulades.

- En primer lloc, pel que fa a la interpretació de la jurisprudència continguda en les sentències 38-2020 i 46-2020 del Tribunal Superior de Justícia, d'acord amb la qual una discrepància en la interpretació d'una norma tributària no podia ser objecte de sanció, que va servir per fonamentar la sentència de la primera instància, el Govern va destacar que en aquells casos no havia concorregut cap consulta vinculant prèvia formulada per l'obligat tributari mateix.

- En aquest cas, la societat recurrent va formular una consulta vinculant específica i la resposta que va rebre va determinar de manera expressa i vinculant que l'operació d'escissió no podia acollir-se al règim de neutralitat fiscal.

- Malgrat això va actuar com si aquest règim fos aplicable, per tant, la seva actuació introdueix un element de dol, o com a mínim, de negligència greu.

- El Govern posa en relleu que la sentència impugnada realitza una inferència jurídica perfectament legítima, en concret, afirma que el consultant es veurà obligat a assumir les conseqüències favorables o desfavorables de la resposta. Aquesta obligació té el sentit d'aportar seguretat jurídica, la qual té un abast bidireccional, i els contribuents no poden actuar com si no haguessin rebut la resposta de l'Administració. Per tant, el coneixement previ elimina qualsevol possibilitat d'error invencible o d'interpretació raonable.

- S'entén que la Sala Administrativa efectua una valoració jurídica de la culpabilitat de la societat recurrent sense exigir-li, en cap moment, que demostri la seva innocència, deixant palès que va desobeir activament la interpretació tributària que s'havia obtingut expressament amb caràcter previ.

- En segon lloc, el Govern exposa la naturalesa i els efectes de la consulta vinculant. Conclou que la culpabilitat de la societat recurrent no es dedueix de manera abstracta, sinó que es desprèn dels fets degudament acreditats al llarg de l'expedient: l'existència d'una consulta vinculant instada pel contribuent mateix, la recepció d'una resposta expressa, clara i motivada per part del Departament de Tributs i de Fronteres, la no aplicació del règim de neutralitat i la posterior actuació del contribuent en sentit contrari. Aquest conjunt de fets constitueix una base probatòria directa i suficient de l'element subjectiu.

- Indica que les consultes vinculants són una garantia per al contribuent i generen una confiança legítima a favor de l'Administració en el sentit que el primer seguirà el criteri obtingut. Si això no fos

així, els contribuents podrien anticipar-se a la meritació d'impostos sol·licitant consultes, i després ignorar-les sense conseqüències, deixant en una posició feble el sistema tributari. Endemés, la defensa del principi de confiança legítima justifica la imposició de la sanció quan, com és el cas, l'obligat tributari incompleix conscientment el criteri que ell mateix ha sol·licitat.

- Afegeix que l'article 120.1 e) de la LBOT exigeix una interpretació raonable, no simplement alternativa i, en aquest cas, la interpretació havia estat expressament analitzada i rebutjada en la consulta amb una resolució individualitzada instada per la societat recurrent mateixa, restant exempts de responsabilitat només els casos en què l'obligat tributari hagi actuat "*emparant-se en una interpretació raonable de la norma o quan ajusti la seva actuació als criteris manifestats per l'Administració en la contestació a una consulta formulada per ell mateix*". En vista d'aquestes circumstàncies, la Sala Administrativa va concloure, de manera absolutament fonamentada, que no podia existir una interpretació raonable quan el criteri administratiu ja s'havia emès.

- En definitiva, el Govern addueix que la Sala Administrativa no sanciona la discrepància en la interpretació de la norma, sinó l'apartament deliberat d'un criteri conegut i específic sobre uns fets concrets plantejats per l'obligat tributari mateix.

- En tercer lloc, sobre la vulneració de la presumpció d'innocència, el Govern rebutja categòricament aquesta al·legació. Si bé la societat recurrent pretén assimilar la seva conducta a un supòsit d'interpretació raonable de la norma, no obstant això, aquesta qualificació no pot prosperar quan l'obligat tributari disposava d'un pronunciament previ, específic i aplicable al cas que excloïa precisament la interpretació que va adoptar posteriorment.

- Considera que totes les altres al·legacions de la societat recurrent per justificar la seva actuació són irrellevants, manifesta que l'ordenament jurídic ofereix vies per canalitzar la discrepància jurídica dins del marc legal, que li haurien permès ajustar-se inicialment al criteri administratiu i, posteriorment, impugnar els actes de liquidació, sol·licitant la rectificació de la declaració i de l'autoliquidació o la devolució de l'impost liquidat en concepte d'ingrés indegut, seguint, en tot cas, el procediment establert, sense que això impliqués cap renúncia definitiva als seus drets, ni cap impossibilitat de revisió judicial.

- Considera que el criteri de la Sala Administrativa no provoca cap vulneració del dret a l'accés als tribunals. Aquest dret tampoc comporta un dret a actuar al marge dels criteris administratius coneguts sense assumir cap risc jurídic, especialment, quan aquesta actuació genera un perjudici econòmic per a l'Administració pública, com ha succeït en aquest cas.

- Finalment, des d'una perspectiva sistèmica, cal posar de manifest que la tesi defensada per la

societat recurrent conduiria a un resultat incompatible amb els principis bàsics del sistema tributari. En particular, permetria als contribuents utilitzar les consultes vinculants com a mecanismes d'exploració sense conseqüències, debilitant la funció de la seguretat jurídica d'aquestes últimes i generant una situació de desigualtat en l'aplicació de la norma, en la mesura que aquells contribuents que decideixin ignorar el criteri administratiu podrien obtenir avantatges fiscals indeguts sense risc sancionador en perjudici de l'interès general.

- Per acabar, demana al Tribunal Constitucional que desestimi íntegrament aquest recurs d'empara per tal com, en cap cas, s'han vulnerat els drets fonamentals reconeguts als articles 9.4 i 10 de la Constitució.

3. Fonaments jurídics del Tribunal Constitucional

3.1. Aquest recurs d'empara planteja la vulneració del principi de legalitat sancionadora (article 9.4 de la Constitució) i la del dret a la jurisdicció, en els seus vessants dels drets a l'accés als tribunals (article 10.1 de la Constitució) i a la presumpció d'innocència (article 10.2 de la Constitució). L'entitat recurrent va ser sancionada per l'Administració amb una multa d'1.594.343,06 € per una infracció fiscal, que va ser anul·lada mitjançant una sentència del Tribunal de Batlles, la qual va ser posteriorment revocada en apel·lació per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia. Aquesta última sentència, no obstant això, va anul·lar en part la resolució sancionadora, de manera que va reduir la seva quantia.

Com s'ha exposat, l'argumentació de la societat recurrent gira al voltant d'una consulta plantejada per ella mateixa a l'Administració tributària en relació amb el tractament fiscal d'una escissió societària dins del règim fiscal de les operacions de reestructuració empresarial. La societat recurrent proposava la neutralitat fiscal, però aquesta va ser rebutjada per la consulta vinculant núm. CV0226/21. Malgrat aquest rebuig, la societat recurrent va dur a terme l'escissió en escriptura notarial i es va acollir al règim de neutralitat fiscal. L'Administració va reaccionar amb una liquidació dels impostos no satisfets de més de 3 milions d'euros, així com amb un procediment sancionador per defraudació, pel fet d'haver-se deixat d'ingressar uns deutes tributaris, ja que no s'havia presentat l'autoliquidació o la liquidació corresponent (article 129.2 a) de la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari).

La societat recurrent entén, en síntesi, que se l'ha sancionat sense culpa, ni dol, pel sol fet de discrepar de la consulta vinculant, malgrat haver mantingut una interpretació raonable de la norma tributària. Considera que en no haver-se aplanat al criteri de l'Administració, se l'ha sancionat de

manera automàtica, invertint la càrrega de la prova de la seva culpabilitat i privant-la d'un accés efectiu als tribunals. Aquestes al·legacions són rebutjades tant pel Govern, com pel Ministeri Fiscal.

3.2. D'això que s'acaba d'exposar s'infereix que l'empara es presenta, principalment, contra una actuació governamental. Això s'aprecia en el *petitum* del recurs d'empara, en el qual juntament amb la revocació de la sentència de la Sala Administrativa se sol·licita l'anul·lació de la resolució sancionadora.

En efecte, la denunciada vulneració dels drets fonamentals abans esmentats l'hauria dut a terme el director del Departament de Tributs i de Fronteres en el moment de dictar la resolució sancionadora, confirmada després per la Comissió Tècnica Tributària.

A la Sala Administrativa no se li imputen vulneracions independents dels drets fonamentals a la legalitat sancionadora (article 9.4 de la Constitució) o a la presumpció d'innocència (article 10.2 de la Constitució). Com a molt se li retreu que no hagi anul·lat per complet la sanció, de manera que la interpretació judicial ha conduït a la denegació del dret a l'accés efectiu als tribunals (article 10.1 de la Constitució).

Així, doncs, correspon a aquest Tribunal Constitucional determinar si la sanció ha estat contrària als drets fonamentals i, en cas afirmatiu, adoptar totes les mesures necessàries per reposar el recurrent en el seu dret.

3.3. L'estudi ordenat del recurs d'empara ha d'analitzar cadascun dels drets fonamentals que la societat recurrent considera vulnerats. Es començarà pel dret a l'accés als tribunals, per passar a continuació al dret a la presumpció d'innocència. En darrer lloc, es tractarà el principi de legalitat sancionadora.

3.4. El dret a la jurisdicció està contemplat, en primer lloc, a l'article 10.1 de la Constitució. En efecte, si es nega el dret a la jurisdicció, no tenen sentit els drets proclamats a continuació en el mateix apartat, com són els drets a obtenir una decisió fonamentada en Dret, a un procés degut i a la imparcialitat dels tribunals.

En la seva sentència del 19 de maig del 2020, recaiguda en la causa 2019-88-RE (Font Vilaginés c/ Govern d'Andorra), aquest Tribunal deia:

"*El dret a la jurisdicció, reconegut a l'article 10 de la Constitució, com a sistema per a una protecció efectiva dels drets dels ciutadans té com a element i nucli essencial -caput et fundamentum- el dret d'accés a la jurisdicció, que és la porta per obtenir una decisió fonamentada en Dret en un procés degut i substanciat per un tribunal imparcial predeterminat pel la llei. És un dret fonamental de la persona que s'exercita de la forma que la legislació ordinària, singularment la de naturalesa processal, configura, de manera que s'acomodi a les exigències de l'estructura orgànica i processal d'un ordenament determinat, per a fer-lo efectiu dins d'uns paràmetres de raonabilitat, però sempre respectant l'essència del seu contingut*".

El dret a la jurisdicció, en el seu vessant del dret a l'accés a la jurisdicció, està comprès en el dret a un procés equitatiu contemplat a l'article 6 del Conveni per a la salvaguarda dels drets humans i de les llibertats fonamentals (en endavant, Conveni Europeu dels Drets Humans), fet a Roma el 4 de novembre de 1950.

La societat recurrent defensa que el dret a l'accés a la justícia no s'esgota amb la possibilitat formal d'interposar una demanda o de comparèixer davant un tribunal, sinó que exigeix, perquè sigui real i efectiu, que es permeti sotmetre a control jurisdiccional una controvèrsia sense càrregues indegudes, ni condicionants materials que desnaturalitzin el seu exercici. Considera que, en particular, en l'àmbit contenciós administratiu, es vulnera el dret a l'accés a la jurisdicció si es parteix del pressupòsit que l'Administració no pot errar en la interpretació i en l'aplicació del Dret.

L'actuació de la societat recurrent en empara va donar lloc, com s'ha dit, a dos tipus d'actuacions tributàries. En primer lloc, a la liquidació dels tributs deixats de pagar, que eren dos: l'impost sobre les plusvàlues de les transmissions patrimonials immobiliàries i l'impost general indirecte. En segon lloc, a la incoació d'un procediment sancionador, que va concloure amb la sanció abans esmentada.

Davant ambdues actuacions tributàries la societat recurrent va acudir a la jurisdicció, en dos processos contenciosos administratius separats. Aquell relatiu a la liquidació tributària que va començar amb una primera sentència del Tribunal de Batlles del 10 de juny del 2024 (assumpte 2000053/2023), el qual va estimar parcialment el recurs, i, després una segona sentència, en fase d'apel·lació, de la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia: sentència 72/2024, del 12 de desembre del mateix any. Aquesta sentència va estimar parcialment el recurs d'apel·lació de l'entitat bancària Crèdit Andorrà, SA i va anul·lar la liquidació en la part relativa a l'impost sobre les plusvàlues de les transmissions patrimonials immobiliàries, per considerar que l'operació realitzada n'estava exempta.

Com s'ha explicat amb anterioritat, davant la sanció, també es va promoure un procés contenciós administratiu en dues instàncies, que va resultar en part favorable a la societat recurrent, ja que es va reduir la sanció, pel que fa a la manca d'ingrés de l'impost de plusvàlues a causa de l'exempció esmentada.

Aquesta simple exposició d'allò que va succeir és suficient per arribar a la conclusió que la societat recurrent ha tingut un accés ampli a la justícia, ja que ha pogut recórrer en via contenciosa administrativa, sense cap limitació, ni entrebanc davant l'actuació administrativa. Els tribunals que han conegut del cas no han partit del pressupòsit que l'Administració no pot errar. Ans al contrari. Cap de les quatre sentències dictades ha estat plenament confirmatòria de l'actuació administrativa: una va decidir l'anul·lació total i les altres tres, incloent-hi les dues de la Sala Administrativa, van concloure amb una anul·lació parcial.

Per tant, els fets del cas no permeten afirmar que s'ha vulnerat el dret a l'accés a la jurisdicció de la societat recurrent. Aquesta ha pogut accedir sense cap limitació a la revisió judicial de l'actuació administrativa, i, a més, amb un èxit parcial. No és procedent, per tant, estimar el recurs d'empara en relació amb el dret a la jurisdicció, establert a l'article 10.1 de la Constitució.

3.5. La presumpció d'innocència s'inclou a l'article 10.2 de la Constitució. Sobre ella, la sentència d'aquest Tribunal Constitucional del 17 d'abril del 2023, recaiguda en la causa 2022-69-RE (Salyer c/ Principat d'Andorra) declarava:

"*La presumpció d'innocència comporta que ningú pugui ser declarat culpable sense un procés jurisdiccional en què es provi la seva culpabilitat. Implica l'activació del principi clàssic in dubio pro reo. I es preocupa per la naturalesa del "dubte". És per això que la presumpció d'innocència no només pot ser destruïda per la certesa absoluta de la culpabilitat, sinó per la convicció a la qual arribi el Tribunal en els termes d'allò que se n'ha dit "b.a.r.d", abreviatura de l'expressió anglesa "beyond a reasonable doubt*".

La presumpció d'innocència té una doble faceta: per al tribunal que està enjudiciant a una persona i per a la resta d'autoritats públiques. En aquest cas es planteja la primera faceta, en la qual la presumpció d'innocència es destrueix amb la prova de la conducta típica, antijurídica i culpable. Aquest dret és aplicable tant als processos penals, com als procediments sancionadors administratius (sentència d'aquest Tribunal Constitucional del 4 de novembre del 2013, recaiguda en la causa 2013-16-RE).

La societat recurrent en empara afirma que se n'ha presumit la culpabilitat, per haver-se apartat de la interpretació de la Llei tributària establerta en la consulta vinculant. Aquesta qüestió pot ser examinada per comprovar si s'ha acreditat la realització de la conducta del tipus sancionador, i també pel que fa a la concurrència de dol o de culpa. Atès que aquest darrer aspecte, el dol o la culpa, té una estreta vinculació amb el principi de legalitat de les sancions, es remet al fonament jurídic següent.

Pel que fa al primer aspecte, la societat recurrent ha estat sancionada d'acord amb l'article 129.2 de la Llei de bases de l'ordenament tributari:

"*Constitueixen infraccions de defraudació les infraccions següents:*

a) Deixar d'ingressar, totalment o parcialment, els deutes tributaris, les retencions o els ingressos a compte, per no haver presentat declaracions o autoliquidacions quan ho estableixin les normes de cada tribut, i també, quan després del requeriment oportú, l'obligat tributari no presenti les declaracions o les autoliquidacions".

La societat recurrent no discrepa del fet que no va ingressar els tributs pels quals després va ser sancionada. Tampoc al·lega que se li hagi impedit demostrar la seva innocència amb algun mitjà de prova proposat per ella. La seva defensa sosté que tenia una causa de justificació prevista en la norma (la interpretació raonable de la Llei tributària) i que no va tenir dol, ni culpa. Aquestes qüestions s'examinaran en el fonament jurídic següent. Prescindint pel moment d'elles, sembla clar que no s'ha vulnerat el dret a la presumpció d'innocència quant a l'acreditació de la conducta sancionada. En efecte, la societat recurrent mateixa no nega l'omissió típica i antijurídica que va donar lloc a la sanció: l'impagament dels tributs. No hi ha dubte sobre això. I, com que no hi ha dubte, no es pot acollir al dret a la presumpció d'innocència. Des d'aquest punt de vista, no es pot afirmar una vulneració autònoma del dret a la presumpció d'innocència, reconegut a l'article 10.2 de la Constitució.

3.6. Queden per analitzar els arguments centrals del recurs d'empara, que tenen innegables connexions amb el dret a la presumpció d'innocència i es refereixen a la culpabilitat.

El punt de partida ha de ser la imperiosa necessitat de dol o de culpa per tal que es pugui imposar una pena o una sanció. En els termes de l'article 5 del Codi penal: "*No es pot imposar cap pena si no concorre dol o imprudència*".

En aquest sentit, l'article 9.4 de la Constitució estableix: "*Ningú no pot ésser condemnat o sancionat per accions o omissions que en el moment de produir-se no constitueixin delicte, falta o infracció administrativa*".

Aquest precepte té un ric contingut, que segueix molt de prop l'article 7 del Conveni Europeu dels

Drets Humans. El Tribunal Europeu dels Drets Humans ha assenyalat, interpretant aquest article, que hi està compresa l'exigència d'un vincle de naturalesa intel·lectual que permeti establir un element de responsabilitat en la conducta sancionada. En efecte, en la seva sentència del 28 de juny del 2018, causes núm. 1828/06 i d'altres, G.I.E.M. S.R.L. i d'altres c/ Itàlia, *§* 242 i 244, declarava:

"La Gran Sala admet la tesi d'acord amb la qual la lògica de la pena i de la sanció, així com el concepte de "guilty" (en la versió anglesa) i la noció corresponent de "personne coupable"(en la versió francesa) s'han d'interpretar en el sentit de l'article 7 que requereix per sancionar un vincle de naturalesa intel·lectual. Efectivament, tal com s'explica en la sentència Sud Fondi S.R.L. i d'altres (fons esmentat), del principi de legalitat dels delictes i penes se'n dedueix que la llei penal ha de definir clarament els delictes i les penes que hi estan associades, per tal que els seus efectes siguin accessibles i previsibles. Un justiciable ha de poder saber, a partir de la redacció de la disposició corresponent i, si cal, amb l'ajuda de la interpretació que li donin els tribunals, quins actes i omissions donen lloc a la seva responsabilitat penal. Això també implica que una pena en el sentit de l'article 7 només és, en principi, concebible amb la condició que s'hagi establert un element de responsabilitat personal per part del delinqüent (...). Per tant, la Gran Sala coincideix amb les conclusions de la Sala en el cas Sud Fondi S.R.L. i d'altres que l'article 7 exigeix, per sancionar, un vincle de caràcter intel·lectual que permeti detectar un element de responsabilitat en la conducta de l'autor material del delicte (ibidem § 116) (...).

El Tribunal recorda que el Conveni s'ha de llegir de manera global i s'ha d'interpretar de tal manera que es promogui la seva coherència interna i l'harmonia entre les seves diverses disposicions (vegeu, entre d'altres, mutatis mutandis, Hammerton c/ el Regne Unit, núm. 6287/10, § 84, 17 de març del 2016). Tenint en compte que els articles 7 i 6 § 2 tenen en comú, en els seus respectius àmbits, la protecció del dret de tota persona a no tenir una pena imposada sense que la seva responsabilitat personal, inclosa una connexió de caràcter intel·lectual amb el delicte, hagin estat degudament establerts, el Tribunal considera que la jurisprudència descrita anteriorment s'aplica mutatis mutandis en el context de l'article 7".

La societat recurrent argumenta que se l'ha sancionat sense demostrar la seva culpabilitat, amb un automatisme reprotxable. A més, afirma que la seva conducta estava emparada en una interpretació raonable de la Llei, la qual cosa determina la seva diligència, d'acord amb l'article 120.1 de la Llei de bases de l'ordenament tributari. Aquest precepte disposa que:

"*Les accions o les omissions tipificades a les lleis no donen lloc a responsabilitat per infracció tributària en el casos següents:*

(…)

e) Quan s'hagi posat la diligència necessària en el compliment de les obligacions tributàries. Entre altres casos, s'entén que s'ha posat la diligència necessària quan l'obligat hagi actuat emparant-se en una interpretació raonable de la norma (…)".

D'entrada, convé partir del fet que la interpretació de l'ordenament infraconstitucional andorrà no és tasca d'aquest Tribunal Constitucional. Aquesta correspon a la Justícia ordinària del Principat. Per tant, el sentit que s'hagi de donar al precepte transcrit de la Llei de bases de l'ordenament tributari és una cosa que queda al marge, en principi, d'aquest procés d'empara constitucional.

Tanmateix, el Tribunal Constitucional comparteix alguns dels arguments de la societat recurrent. En primer lloc, és cert que no pot existir un automatisme en la imposició de les sancions. La necessitat de dol o de culpa proscriu l'automatisme denunciat, que, a més, vulneraria l'article 7 del Conveni Europeu dels Drets Humans. Per tant, no es pot sancionar pel sol fet d'apartar-se de la interpretació de la norma que faci una consulta vinculant.

No obstant això, a la societat recurrent no l'han sancionat per apartar-se del criteri administratiu, sinó per no ingressar en el termini establert un tribut que era degut. El desacord amb la interpretació de l'Administració és una cosa lícita, i que va portar a la societat recurrent a impugnar la liquidació tributària en via contenciosa administrativa. La sanció va venir per un altre motiu, perquè va incomplir una obligació tributària.

El segon argument que cal compartir és aquell relatiu a la càrrega de la prova de la culpabilitat. Aquesta correspon a l'Administració. Això està estretament lligat amb el principi de la presumpció d'innocència i té el seu fonament a l'article 119.2 de la Llei de bases de l'ordenament tributari:

"*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*".

Ara bé, la culpa necessària per sancionar no té per què ser greu o molt greu. Com indica l'article 129.1 de la mateixa Llei, a propòsit de les infraccions per defraudació, n'hi ha prou amb "*qualsevol grau de negligència*". Per tant, una negligència simple ja habilita per imposar una sanció.

A més, la prova de la culpabilitat pot inferir-se de les circumstàncies de fet del cas. Si això és així, no cal una anàlisi explícita en profunditat.

Segons el criteri d'aquest Tribunal Constitucional, de les circumstàncies d'aquesta causa cal concloure amb seguretat que va existir almenys certa negligència. S'han de prendre en consideració els fets següents:

a) l'entitat recurrent és un banc (Vall Banc, SAU). Per tant, una companyia que es dedica professionalment a l'activitat financera, en un sector molt regulat, amb rellevants relacions amb l'Administració tributària;

b) és usual que les entitats bancàries tinguin un assessorament jurídic qualificat;

c) l'operació objecte de liquidació tributària era una operació societària complexa, d'escissió, en la qual se solen contemplar totes les eventualitats, incloses les fiscals;

d) l'entitat recurrent coneixia, a través de la consulta vinculant, que la interpretació de l'Administració era contrària a la neutralitat fiscal; hi havia, per tant, advertència de les possibles conseqüències derivades de no seguir aquest criteri.

A la vista d'aquests fets, no es pot negar una certa culpabilitat en la conducta de l'entitat recurrent. No cal afirmar, per tant, que s'ha sancionat a causa d'una actuació que no constituïa falta per absència de qualsevol forma de negligència. A més, és evident que la societat recurrent va ser sancionada per una infracció, prevista en una norma legal, que estava en vigor en el moment de cometre's el fet.

Per consegüent, no s'adverteix en l'actuació administrativa una vulneració del principi de legalitat de la sanció tributària, consagrat a l'article 9.4 de la Constitució.

3.7. Com a recapitulació d'allò exposat fins al moment, aquest Tribunal conclou que la societat recurrent ha tingut un accés efectiu als tribunals per a la defensa dels seus interessos contra l'Administració, que el seu dret a la presumpció d'innocència no ha estat infringit i que s'ha sancionat una conducta amb un cert grau de negligència, prevista en la norma legal i en vigor quan van ocórrer els fets. Tot això determina la desestimació del recurs d'empara.

3.8. La desestimació de l'empara comporta la imposició de les costes a la part recurrent, d'acord amb les disposicions de l'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 Crèdit Andorrà, SA, en tant que successora universal de la societat Vall Banc, SAU, contra la sentència del 17 de desembre del 2025, dictada per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia.

2. Declarar que no s'ha produït la vulneració del dret a la jurisdicció, en els seus vessants dels drets a la presumpció d'innocència i a l'accés efectiu als tribunals, reconeguts a l'article 10 de la Constitució, ni la del principi de legalitat sancionadora, establert a l'article 9.4 de la mateixa norma.

3. Imposar a la part recurrent les costes processals derivades de la desestimació del recurs d'empara.

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 la representació processal de la societat recurrent, al Govern, a la Secció de Contenciós-Administratiu 2 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 15 de juny del 2026.

Joan Manel Abril Campoy

President

Pere Pastor Vilanova

Vicepresident

Jean-Yves Caullet

Magistrat

Víctor Torre de Silva López de Letona

Magistrat