2026-27-RE

Causa 2026-27-RE

(I-Art Serveis, SLU c/ Govern d'Andorra)

Número de registre 154-2026. 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 25 de març del 2026, per la representació processal de la societat I-Art Serveis, SLU, mitjançant el qual interposa un recurs d'empara contra la sentència del 5 de març del 2026, dictada per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia, per una presumpta vulneració dels drets a obtenir una decisió fonamentada en Dret, no arbitrària i que no causi indefensió i a la presumpció d'innocència, reconeguts a l'article 10 de la Constitució, en connexió amb els principis de legalitat i de tipicitat en el dret sancionador, i, atès que demana al Tribunal Constitucional que atorgui l'empara sol·licitada, que declari la vulneració dels drets esmentats, que adopti les mesures necessàries per a la reparació d'aquesta vulneració, declarant la nul·litat de la sentència impugnada i retrotraient les actuacions al moment anterior al seu pronunciament, per tal que es dicti una altra resolució respectuosa amb els drets fonamentals

vulnerats; així mateix, sol·licita que es condemni en costes a l'altra part, tant aquelles causades en el procés constitucional, com aquelles portades a terme davant la Batllia i davant la Sala Administrativa;

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

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

Vist l'aute del Tribunal Constitucional del 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 14 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. Jean-Yves Caullet;

1. Antecedents processals davant les jurisdiccions ordinàries

1.1. La societat I-Art Serveis, SLU va interposar una demanda jurisdiccional contra la resolució de la Comissió Tècnica Tributària (CTT) del 13 de gener del 2025 que acordava desestimar el recurs administratiu interposat per la societat demandant contra la resolució del 14 d'octubre del 2024, emesa pel director del Departament de Tributs i de Fronteres, que li va imposar una sanció per infracció de defraudació lleu de l'Impost de Societats corresponent als exercicis 2019, 2020 i 2021, per un import total de 62.364,53 € (que representava el 50% de la quantitat defraudada).

1.2. El 23 de setembre del 2025, la Secció de Contenciós-Administratiu 2 de la Batllia va dictar una sentència que desestimava aquesta demanda.

1.3. La representació processal de la societat I-Art Serveis, SLU va formular un recurs d'apel·lació contra aquesta decisió, i, el 5 de març del 2026, la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia va dictar una sentència mitjançant la qual desestimava aquest recurs i confirmava la decisió recorreguda, declarant que les resolucions administratives eren ajustades a dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa.

1.4. El 25 de març del 2026, la representació processal de la societat I-Art Serveis, SLU va interposar un recurs d'empara contra la sentència del 5 de març del 2026, dictada per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia, per una presumpta vulneració dels drets a obtenir una decisió fonamentada en Dret, no arbitrària i que no causi indefensió i a la presumpció d'innocència, reconeguts a l'article 10 de la Constitució, en connexió amb els principis de legalitat i de tipicitat en el dret sancionador.

2. Argumentació jurídica

2.1. Argumentació de la societat recurrent

- La societat recurrent considera que la sentència impugnada no ha donat una resposta real, concreta i constitucionalment suficient a les al·legacions decisives formulades en apel·lació, especialment, pel que fa a: (i) la relació entre la Llei de l'impost sobre societats i la Llei de bases de

l'ordenament tributari en matèria d'infraccions i de sancions; (ii) la manca d'acreditació i d'individualització de la seva culpabilitat; i, (iii) la valoració només aparent de la prova testifical i documental aportada per acreditar la seva bona fe i diligència.

- En primer lloc, exposa que les disposicions generals de la Llei de bases de l'ordenament tributari en matèria d'infraccions i de sancions en cas d'irregularitats o de defraudació només poden aplicar-se si la Llei de l'impost sobre societats, que és la norma específica, no ha previst res.

- Seguidament, considera que la Sala Administrativa es fonamenta en una "*col·laboració normativa*" entre aquestes dues lleis, motivada de manera molt succinta i no dona cap resposta a la seva argumentació respecte dels motius pels quals l'article 63 de la Llei de l'impost sobre societats no exclou o no permet l'aplicació de l'article 129 de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

- Conclou que la decisió impugnada està insuficientment motivada en Dret, insuficientment justificada i revesteix un caràcter il·lògic i arbitrari que vulnera els seus drets establerts a l'article 10 de la Constitució.

- En segon lloc, addueix que la Sala Administrativa vulnera la seva presumpció d'innocència.

- Exposa que no impugna el poder d'apreciació i de rectificació de l'Administració pel que fa al règim especial sancionador.

- Per contra, allò que impugna és que hagi actuat de manera negligent o de manera intencionada per defraudar a l'Administració.

- Defensa la seva bona fe en la interpretació racional de la norma, la qual no és coincident amb la de l'Administració, sense que aquesta diferència d'interpretació pugui ser la prova d'una conducta negligent o fraudulenta.

- Per consegüent, conclou que la decisió impugnada, que considera mancada d'una motivació suficient per determinar la seva conducta com a negligent, vulnera el principi de la presumpció d'innocència, establert a la Constitució.

- En tercer lloc, manifesta que la decisió impugnada vulnera també el seu dret a la defensa.

- Exposa que la Sala Administrativa no va acceptar la testifical proposada, ja que el seu testimoni era l'assessor fiscal mateix que l'havia aconsellat en la interpretació errònia de les disposicions legislatives aplicables al seu cas.

- Si bé aquest element de prova no pretenia la imparcialitat abstracta del seu autor, sí que tenia la finalitat de demostrar que davant la complexitat de la norma, s'havia efectuat un treball d'anàlisi abans de prendre la decisió que havia resultat errònia, circumstància que hauria permès determinar la seva bona fe.

- Al·lega que el refús de tenir en compte aquest element no li va permetre defensar-se per evitar que el seu error fos considerat com a una negligència, cosa que va dur a la sanció a la qual s'oposa.

- Per tant, conclou que aquest refús de la pericial vulnera el seu dret a la defensa, establert a la Constitució.

- Per acabar, demana al Tribunal Constitucional que atorgui l'empara sol·licitada, que declari la vulneració dels drets esmentats, que adopti les mesures necessàries per a la reparació d'aquesta vulneració, declarant la nul·litat de la sentència impugnada i retrotraient les actuacions al moment anterior al seu pronunciament, per tal que es dicti una altra resolució respectuosa amb els drets fonamentals vulnerats; així mateix, sol·licita que es condemni en costes a l'altra part, tant aquelles causades en el procés constitucional, com aquelles portades a terme davant la Batllia i davant la Sala Administrativa.

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

- Després d'exposar els fets i la legislació aplicable, la Sala Administrativa analitza les al·legacions de la societat apel·lant i constata que aquesta no s'oposa a la liquidació efectuada per la Inspecció de Tributs, sinó que allò que impugna és la possibilitat que se la pugui sancionar, ja que considera que no ha comés cap negligència.

- La Sala Administrativa declara que és evident que si la societat va aplicar deduccions per dietes sense factura que permetin la seva justificació, o per amortització d'actius intangibles, com és el cas dels drets d'autor, quan la deducció per a aquest concepte només és possible quan hagin estat adquirits a títol onerós i que no tinguin vinculació amb l'entitat adquirent, la societat sí que va actuar amb negligència (com a mínim).

- Afegeix que la societat no va incorporar a la base de tributació guanys que sí s'havien d'incloure, com el lloguer de l'immoble conegut amb el nom (...); l'amortització del terreny del bé immoble de la seva propietat en l'autoliquidació de l'exercici 2019 -tot i que sí que l'havia tingut en compte en les declaracions dels anys 2020 i 2021- i tampoc va incorporar a la base tributària els interessos del préstec concedit a la societat Grupo Intercorm de Capital, SA.

- Conclou que aquesta actuació també pot qualificar-se de negligent.

- Pel que fa a la prova testifical, considera que és cert que la sentència d'instància hauria d'haver fet alguna referència sobre aquesta qüestió, tanmateix, constata que el testimoni proposat era l'assessor fiscal de la societat, i, per aquest mateix motiu, la seva imparcialitat estava en entredit, ja que havia estat ell qui, segons la tesi de la demanda, l'hauria assessorat per actuar com aquesta va fer. En qualsevol cas, no pot prosperar l'al·legació d'acord amb la qual el fet que la societat hagués contractat els serveis d'un assessor fiscal -circumstància que no es va posar en dubte en cap moment per part de la Inspecció Tributària-, suposi la manca de la seva responsabilitat.

- Precisa que la intervenció d'assessors o d'altres terceres persones, excepte casos excepcionals que aquí no concorren, o la imperícia o la negligència de l'assessor, no exonera al contribuent de la seva responsabilitat tributària, en tant que és el contribuent mateix aquell que subscriu la declaració o l'autoliquidació.

- Altrament, recorda que, encara que la responsabilitat penal de les persones jurídiques hagi estat tradicionalment qüestionada, s'ha vingut admetent la seva responsabilitat en l'àmbit del Dret Administratiu sancionador, quan existeixi, com a mínim, algun títol o motiu d'imputació, basat, almenys, en les teories de la culpa *in eligendo* o *in vigilando*. D'altra banda, és cert que la facultat de sol·licitar una consulta vinculant és un dret reconegut als obligats tributaris, i no pot ser exigida com a requisit previ o condició de diligència, però és evident que si el contribuent dubta de la interpretació d'una norma tributària, és raonable que faci servir l'eina de la consulta vinculant.

- Indica que, a més, el fet que l'Administració mateixa hagi autoritzat l'aplicació del règim especial no suposa que qualsevol autoliquidació posterior del subjecte passiu sigui correcta. Observi's que la resolució per la qual s'autoritza aquest règim especial (que es va aportar amb l'escrit de demanda)

es limita a reconèixer aquest règim, però sense indicar, ni fer cap observació sobre quins conceptes havia d'incloure com a renda, i quines deduccions es podien aplicar a les autoliquidacions que posteriorment presentés el subjecte passiu.

- Per aquests motius, desestima el recurs d'apel·lació i confirma la sentència de la primera instància.

2.3. Argumentació del Ministeri Fiscal

- De manera prèvia, el Ministeri Fiscal recorda la doctrina del Tribunal Constitucional d'acord amb la qual el recurs d'empara no converteix a aquest Tribunal en una tercera instància o en un tribunal suprem i que l'únic objecte d'aquest procediment és el de verificar que les decisions impugnades no derivin d'un raonament jurídic que sigui il·lògic o absurd o que vulneri els drets establerts per l'article 10 de la Constitució.

- Seguidament, analitza la motivació de la decisió impugnada després de recordar el cànon de constitucionalitat sobre la motivació, d'acord amb el qual la interpretació de les normes aplicables i la valoració de les proves corresponen a la jurisdicció ordinària.

- Pel que fa a la motivació de la decisió impugnada, el Ministeri Fiscal exposa que la Sala Administrativa fonamenta la seva decisió en una interpretació lògica de les disposicions de la Llei de l'impost sobre societats i de la Llei de bases de l'ordenament tributari, concretament, de l'article 62 de la Llei de l'impost sobre societats i de les disposicions del títol IV de la Llei de bases de l'ordenament tributari, així com sobre la jurisprudència en la matèria aplicable en aquest cas. I conclou que aquesta motivació és clara i respon a les exigències explicitades pel Tribunal Constitucional.

- Per consegüent, considera que aquesta motivació permet entendre el raonament seguit per arribar al pronunciament de la decisió i que aquest raonament no pot ser qualificat d'il·lògic o d'absurd.

- Així mateix, exposa que la Sala Administrativa va efectuar una anàlisi dels fets de manera clara i lògica per concloure que els actes de la societat recurrent havien de ser qualificats de negligents i aquest raonament està mancat d'absurditat o d'arbitrarietat i no vulnera el principi de la presumpció d'innocència.

- El Ministeri Fiscal precisa igualment que la sanció imposada respecta el principi de proporcionalitat, el qual no pot fonamentar per si sol un recurs d'empara.

- Posa en relleu, a més, que la prova testifical proposada concernia l'assessor fiscal mateix de la societat recurrent, el qual precisament la va induir a actuar com ho va fer i, per tant, és lògic que la Sala Administrativa la consideri com a una prova imparcial.

- Precisa igualment, que és de manera procedent que la sentència impugnada declara que el fet de recórrer a un assessor, no exonera al contribuent de la seva responsabilitat tributària, i destaca que la societat recurrent no va sol·licitar una consulta vinculant per esvair els dubtes eventuals que pogués tenir sobre l'aplicació pertinent de les normes fiscals.

- Per tots aquests motius, demana al Tribunal Constitucional que desestimi aquest recurs d'empara per tal com no s'ha vulnerat cap dels drets fonamentals al·legats per la part recurrent.

2.4. Argumentació del Govern

- De manera prèvia, el Govern constata que la societat recurrent es limita a discrepar frontalment del criteri jurídic adoptat per la jurisdicció ordinària, pretensió que és radicalment incompatible amb la naturalesa del recurs d'empara. De fet, la societat recurrent no acredita cap contradicció interna de la sentència, ni posa de manifest cap raonament absurd, arbitrari o mancat de lògica jurídica.

- Segons el seu parer, la decisió impugnada dona una resposta real, pròpia i suficient a la qüestió relativa a la tipicitat i a la relació entre la Llei de l'impost sobre societats i la Llei de bases de l'ordenament tributari.

- Exposa que la Llei de bases de l'ordenament tributari, com a norma general aplicable en matèria tributària, defineix les infraccions i les sancions tributàries, incloses les de naturalesa lleu, mitjançant criteris generals d'interpretació i d'aplicació. I, l'article 62 de la Llei de l'impost sobre societats precisa que, en absència de regulació específica, les infraccions tributàries es regeixen pel marc general de la Llei de bases de l'ordenament tributari, i, per tant, les conductes infractores relacionades amb l'impost sobre societats han de ser tipificades i sancionades d'acord amb la Llei de bases de

l'ordenament tributari quan no hi hagi disposicions específiques en la de la Llei de l'impost sobre societats.

- La sentència impugnada no es limita a una remissió simple de la doctrina establerta en una altra decisió, sinó que integra de manera expressa el criteri jurisprudencial consolidat sobre la relació entre norma especial i norma general en matèria sancionadora tributària.

- Pel que fa a la manca de tipificació en la Llei sobre l'impost de societats, el Govern manifesta que la tipificació de les infraccions simples i de les infraccions de defraudació que conté la Llei de bases de l'ordenament tributari és plenament aplicable a aquest cas, sempre que no existeixi una contradicció expressa, fet que no es dona.

- Pel que fa a la manca de motivació del judici de culpabilitat i a la invocada bona fe de la societat recurrent, el Govern considera que la concepció exposada per la part adversa és jurídicament errònia i contradiu tant la normativa aplicable, com la doctrina jurisprudencial que emana de la sentència mateixa.

- La Sala Administrativa tracta la qüestió i rebutja la identificació automàtica entre la bona fe subjectiva i l'absència de responsabilitat sancionadora; la seva interpretació s'alinea amb la doctrina jurisprudencial segons la qual la culpabilitat no requereix intencionalitat, només s'exigeix un mínim d'actuació negligent.

- A més, no es limita a una afirmació genèrica; s'identifiquen conductes concretes que revelen aquesta manca de diligència, com la inclusió indeguda de determinades deduccions o l'exclusió injustificada de rendes.

- Addueix que la societat recurrent no pot pretendre que la simple existència d'un assessorament extern o la d'una interpretació pròpia (que no s'ha identificat, ni definit en cap moment) neutralitzi automàticament la seva culpabilitat, fet que buidaria de contingut el règim sancionador tributari.

- En definitiva, la seva culpabilitat es va elaborar a partir de la constatació d'una manca de diligència en l'aplicació de la normativa, excloent així qualsevol vulneració de la presumpció d'innocència.

- Pel que fa a la presumpta valoració de la prova, en particular de la testifical aportada, la Sala

conscient de la seva existència, va concloure, de manera motivada, que la seva força exculpatòria era limitada, atesa la vinculació del testimoni amb la part i el fet que l'assessorament extern no excloïa la responsabilitat del contribuent.

- Segons el seu parer, aquesta conclusió s'inscriu dins dels criteris habituals de valoració probatòria i no pot ser qualificada d'arbitrària.

- D'altra banda, la resolució impugnada no basa la culpabilitat exclusivament en la prova testifical; també es tenen en compte el conjunt de circumstàncies del cas, incloent-hi la naturalesa de les irregularitats detectades i la manca d'una justificació interpretativa de la norma.

- Per tots aquests motius, demana al Tribunal Constitucional que desestimi íntegrament aquest recurs d'empara.

3. Fonaments jurídics del Tribunal Constitucional

3.1. De manera prèvia cal recordar els cànons de constitucionalitat citats pel Ministeri Fiscal en el seu escrit d'al·legacions, és a dir: el recurs d'empara no converteix al Tribunal Constitucional en una tercera instància, ni en un tribunal suprem i que la interpretació dels fets i de les normes aplicables corresponen a les jurisdiccions ordinàries, llevat que això condueixi a una resolució il·lògica, arbitrària, no raonable o que infringeixi els drets reconeguts a l'article 10 de la Constitució.

3.2. Pel que fa a la manca de fonamentació en Dret i de motivació de la decisió impugnada per la societat recurrent, convé posar en relleu que la Sala Administrativa recorda les infraccions que van ser detectades per la Inspecció Tributària i seguidament, efectua una anàlisi acurada de la legislació aplicable.

3.3. La Sala Administrativa exposa de manera clara, a partir de la seva pròpia jurisprudència, la complementarietat de les disposicions de la Llei de l'impost sobre societats i de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

3.4. D'aquesta exposició se'n deriva que l'article 62 de la Llei de l'impost sobre societats estableix que la regulació de les infraccions es regeix, en allò que no estigui establert en aquesta mateixa Llei, pel règim d'infraccions i de sancions establert en el títol IV de la Llei de bases de l'ordenament tributari.

3.5. Aquesta disposició que, com s'acaba de dir, deriva de la Llei 95/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre societats està completada i precisada, tal com diu la Sala Administrativa, per les disposicions de la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari, que és posterior, i que estableix que les lleis particulars poden regular les infraccions específiques.

3.6. La Sala Administrativa dedueix d'aquesta organització normativa que, en aquest cas, d'acord amb les disposicions concordants de l'article 62 de la Llei de l'impost sobre societats i dels articles 127.3 i 129.3 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, les infraccions es regeixen per les disposicions del règim de sancions de l'article 131 d'aquesta darrera Llei.

3.7. També destaca que la societat recurrent no precisa per què el cas jurisprudencial que se cita en la sentència impugnada per recolzar el seu raonament no seria aplicable en aquest supòsit concret.

3.8. Per consegüent, cal constatar que la sentència de la Sala Administrativa deriva d'un raonament clar fonamentat en una anàlisi dels fets i de les normes aplicables i que la decisió a la qual arriba no pot ser qualificada d'il·lògica, ni d'absurda, ni d'arbitrària.

3.9. Aquesta decisió està fonamentada en Dret i la seva motivació és clara, dona resposta a les exigències de la jurisprudència constitucional en aquesta matèria, com ho remarca el Ministeri Fiscal.

3.10. Pel que fa a la vulneració del dret a la presumpció d'innocència, la Sala Administrativa detalla les infraccions comeses per la societat recurrent i considera que les va cometre de manera voluntària, si més no de manera "*negligent*", característica que correspon clarament a les disposicions de l'article 129 de la Llei de bases de l'ordenament tributari, i afegeix que el fet de recórrer a un assessor, no exonera al contribuent de la seva responsabilitat tributària i que l'autoliquidació es va efectuar de manera voluntària per part de la societat recurrent.

3.11. Així, la Sala Administrativa confirma el caràcter sancionable de les infraccions comeses sense que es pugui considerar la vulneració de la presumpció d'innocència de la societat recurrent, la qual, d'altra banda, no ha negat en cap moment els fets que se li imputaven.

3.12. Finalment, pel que fa a la prova testifical proposada per la societat recurrent en la persona del seu assessor fiscal, la qual va ser denegada per la Sala Administrativa, ja que aquesta va considerar que no podia ser qualificada d'imparcial, aquesta decisió tampoc es pot considerar com a absurda, ja que l'assessor fiscal en qüestió va ser el causant dels actes irregulars de la societat recurrent sense disminuir-ne la seva responsabilitat.

3.13. A més, cal posar en relleu que les disposicions esmentades de l'article 129 de la Llei de bases de l'ordenament tributari defineixen les infraccions de defraudació com a les accions o omissions, "*amb qualsevol grau de negligència*" que comportin un perjudici econòmic per a l'Administració tributària, fet que no dona a la intensitat de la negligència que ha derivat en l'acció o en l'omissió un caràcter agreujat a la infracció.

3.14. Per consegüent, l'anàlisi de la Sala Administrativa no vulnera el dret a la defensa de la societat recurrent.

3.15. Cal concloure, doncs, que la decisió impugnada de la Sala Administrativa està fonamentada en Dret, no pot ser qualificada d'il·lògica, ni d'arbitrària i no vulnera els drets fonamentals de la societat recurrent, reconeguts a l'article 10 de la Constitució.

3.16. Per tots aquests motius cal desestimar íntegrament aquest recurs d'empara i aquesta desestimació comporta, d'acord amb l'article 92.4 de la Llei qualificada del Tribunal Constitucional, la imposició de les costes processals a la part recurrent.

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 I-Art Serveis, SLU contra la sentència del 5 de març del 2026, dictada per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia.

2. Declarar que no s'ha produït la vulneració dels drets a obtenir una decisió fonamentada en Dret, a la defensa i a la presumpció d'innocència, reconeguts a l'article 10 de la Constitució.

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