2026-38-RE

Causa 2026-38-RE

(Mome Investments, SLU c/ Govern d'Andorra)

Número de registre 222-2026. Recurs d'empara

Aute 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, l'11 de maig del 2026, per la representació processal de la societat Mome Investments, SLU, mitjançant el qual interposa un recurs d'empara contra la sentència del 20 d'abril del 2026, dictada per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia, per una presumpta vulneració dels drets a la jurisdicció, a un procés degut, a obtenir una decisió motivada, fonamentada en Dret, congruent i no arbitrària, i, a la defensa, reconeguts a l'article 10 de la Constitució, i, atès que demana al Tribunal Constitucional que atorgui l'empara sol·licitada, que declari la vulneració dels drets esmentats, que adopti les mesures necessàries per reposar a la part recurrent en els seus drets, anul·lant la sentència impugnada i retrotraient les actuacions al moment anterior al seu pronunciament, per tal que la Sala Administrativa pronunciï una altra decisió respectuosa amb els drets conculcats i que condemni a la part recorreguda al pagament de les costes processals, tant aquelles causades en seu constitucional, com aquelles causades en les instàncies ordinàries;

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

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

Escoltat l'informe del magistrat ponent, Sr. Pere Pastor Vilanova;

1. Antecedents processals davant les jurisdiccions ordinàries

1.1. La societat Mome Investments, SLU va interposar una demanda contra el Govern, en què impugnava la resolució del ministre de Finances adoptada el 17 de febrer del 2026, mitjançant la qual es desestimava el seu recurs d'oposició respecte de la sol·licitud d'intercanvi d'informació en matèria fiscal emanada de l'autoritat competent espanyola.

1.2. El 19 de març del 2026, la Secció de Contenciós-Administratiu 1 de la Batllia va dictar una sentència que decidia desestimar aquesta demanda i declarar que la resolució impugnada era ajustada a dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa.

1.3. La representació processal de la societat Mome Investments, SLU va formular un recurs d'apel·lació, i, el 20 d'abril del 2026, la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia va dictar una sentència que desestimava aquest recurs i confirmava íntegrament la decisió de la primera instància.

1.4. L'11 de maig del 2026, la representació processal de la societat Mome Investments, SLU va interposar un recurs d'empara contra la sentència del 20 d'abril del 2026, dictada per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia, per una presumpta vulneració dels drets a la jurisdicció, a un procés degut, a obtenir una decisió motivada, fonamentada en Dret, congruent i no

arbitrària, i, a la defensa, reconeguts a l'article 10 de la Constitució.

2. Argumentació jurídica

2.1. Argumentació de la societat recurrent

- La societat recurrent addueix que ha interposat aquest recurs d'empara perquè entén 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: 1) la irrellevància jurídica estructural de la informació sol·licitada en atenció al disseny normatiu del propi règim de transparència fiscal internacional espanyol (article 100, apartats 2 i 15, de la Llei de l'impost sobre societats -LIS-) aplicat a entitats residents en estats tercers; 2) la limitació indeguda del control jurisdiccional exclusivament a aspectes formals, amb remissió expressa de les qüestions de fons a les autoritats tributàries espanyoles, buidant així de contingut el procediment d'oposició previst a la Llei 10/2017; 3) la inaplicació efectiva de l'article 24.3 b) del Conveni entre el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya per evitar la doble imposició en un supòsit en què, durant els períodes fiscals objecte de la sol·licitud, l'ordenament andorrà no disposava de cap règim de transparència fiscal internacional; i, 4) la resposta merament formal a l'al·legació relativa a la infracció del principi de bona fe i de la doctrina dels actes propis, derivada de l'existència d'una petició anterior de contingut substancialment idèntic, documentada a l'Acord de Liquidació que obrava a les actuacions.

- En primer terme, la societat recurrent retreu a la Sala Administrativa admetre expressament la solidesa argumental del motiu central del seu recurs d'apel·lació i tot seguit descartar-lo per raons de competència, sense respondre sobre el fons. Aquesta circumstància vulnera, segons el seu parer, el dret a obtenir una decisió fonamentada en Dret i no arbitrària.

- La societat recurrent exposa que l'article 100.2 de la LIS permet la imputació íntegra de les rendes de l'entitat no resident quan no disposa d'organització de mitjans materials i personals, però que l'apartat 15 del mateix article delimita expressament i taxativament els únics supòsits en els quals l'existència d'activitat econòmica real permet evitar l'aplicació del règim ***Controlled Foreign Corporation*** **(**CFC), limitant aquesta clàusula d'exoneració exclusivament a les entitats residents en un altre Estat membre de la Unió Europea o de l'Espai Econòmic Europeu.

- Indica que per a les entitats residents en Estats tercers -com és el cas d'una societat andorrana- el

legislador espanyol nega, de manera conscient i deliberada, qualsevol efecte jurídic a la prova d'activitat econòmica real, siguin quins siguin els mitjans materials i humans de l'entitat. Per tant, la informació sol·licitada -relativa precisament a l'estructura, als mitjans materials i humans, l'organigrama, la presa de decisions i l'activitat real de la societat- era jurídicament inhàbil per a qualsevol efecte en l'àmbit del règim CFC, no pas "*poc decisiva*" o "*insuficient*", sinó legalment incapaç de produir cap variació en el resultat del procediment tributari.

- Afirma que és exactament aquesta distinció aquella que converteix la sol·licitud en una recerca prospectiva de proves prohibida pels estàndards de "*rellevància previsible*" del Protocol del Conveni per evitar la doble imposició (CDI) i dels Comentaris al Model de Conveni de l'OCDE, als quals la Llei d'intercanvi d'informació en matèria fiscal (LIF) remet com a criteri d'interpretació en el seu article 1.3. La sentència impugnada no menciona, ni examina, ni desvirtua l'article 100.15 de la LIS en cap punt de la seva motivació. No analitza la distinció entre els apartats 2 i 15 del precepte. No explica per quin hipotètic motiu jurídic la informació sobre l'estructura i els mitjans podria influir en la determinació de l'obligació tributària d'una entitat andorrana, si precisament la norma material aplicable el priva legalment de qualsevol efecte.

- I si bé l'Estat requerit no ha de verificar la veracitat fàctica de les dades del requeriment, una altra cosa radicalment diferent és que pugui obviar una objecció jurídica estructural sobre la qual la sentència ha emès un judici positiu.

- En segon terme, al·lega que la Sala Administrativa ha omès pronunciar-se respecte del contingut de la sentència del Tribunal Suprem d'Espanya núm. 336/2025, que aquesta part va incorporar expressament al recurs d'apel·lació com a precedent analògic rellevant. Aquesta sentència examinava si l'aplicació de l'article 100 de la LIS, en la seva versió diferenciada per a entitats residents en tercers països -que exclou la possibilitat d'al·legar una activitat econòmica real com a causa d'exoneració- és compatible amb el principi de lliure circulació de capitals de l'article 63 del Tractat de Funcionament de la Unió Europea, en la mesura en què imposa un tractament menys favorable a les entitats establertes fora de l'Espai Econòmic Europeu respecte d'aquelles establertes en un Estat membre de la Unió Europea.

- Allò que aquesta part demanava era que la Sala Administrativa avalués si la informació sol·licitada era "*previsiblement rellevant*" per a un procediment tributari que la jurisprudència mateixa del Tribunal Suprem de l'Estat requeridor estava qüestionant.

- Així mateix, retreu a la Sala Administrativa desplaçar sistemàticament tots els motius materials davant les autoritats tributàries espanyoles; i, per tant, obviar l'aplicació de l'article 16.1 de la LIF és especialment significatiu. Aquest precepte habilita expressament l'Estat requerit a denegar la cooperació quan estimi que la imposició de l'Estat requeridor és "*contrària als principis d'imposició generalment admesos o a les disposicions del Conveni d'assistència administrativa mútua en matèria*

fiscal". La sentència impugnada no menciona aquest article, no examina si la clàusula de no discriminació de l'article 22 del CDI és un d'aquests "*principis*", i no explica per quin motiu la Sala Administrativa considera que el cas no quedava cobert per la previsió legal habilitant.

- En definitiva, al·lega que el control jurisdiccional andorrà previ al lliurament de la informació queda en realitat reduït a verificar que la sol·licitud contingui els requisits formals de l'article 5 de la LIF, sense poder afrontar cap qüestió material sobre la legalitat convencional o la compatibilitat amb drets fonamentals, i que el procediment d'oposició és una garantia fictícia.

- En tercer terme, considera que també s'ha vulnerat el dret a obtenir una decisió fonamentada en Dret i no arbitrària per la manca de resposta específica i suficient a la seva al·legació relativa a l'article 24.3 b) del CDI i a l'absència del règim de transparència fiscal internacional a l'ordenament andorrà durant els períodes afectats.

- La societat recurrent addueix que la seva queixa no era si, en abstracte, l'Administració andorrana podia requerir comptabilitat a les seves societats residents, sinó si el CDI permetia emprar aquestes potestats generals per satisfer requeriments que únicament servien a una norma anti-abús aliena al dret andorrà i que no existia durant els períodes afectats.

- A més, la sentència impugnada omet examinar l'article 16.1 e) de la LIF, que incorpora substancialment al dret intern andorrà la mateixa limitació de l'article 24.3 b) del CDI i que, per tant, era el precepte de dret intern que hauria permès a l'Estat andorrà denegar la cooperació si la informació no es podia obtenir "*d'acord amb la seva pràctica administrativa*". La Sala Administrativa no esmenta aquest precepte, no n'examina el contingut i no explica per quin motiu no era aplicable al cas concret.

- La Sala Administrativa descarta la tesi d'aquesta part per les seves "*conseqüències sistèmiques*" (restricció del dret internacional), no per la seva incorrecció textual o dogmàtica. Una valoració de política jurídica sobre les conseqüències d'una interpretació no equival a una resposta sobre la correcció de l'argument formulat.

- En qualsevol cas, conclou que no s'ha donat una resposta real, pròpia i jurídicament suficient al motiu fonamentat en l'article 24.3 b) del CDI i en l'article 16.1 e) de la LIF, amb la consegüent lesió del dret reconegut a l'article 10 de la Constitució.

- En quart terme, manifesta que s'ha vulnerat el seu dret a una resolució judicial motivada i

congruent, ja que la sentència impugnada és internament contradictòria amb el material probatori que consta en les actuacions, respecte de l'al·legació d'infracció del principi de bona fe i de la doctrina dels actes propis.

- La societat recurrent al·lega que l'Administració Tributària Espanyola ja havia formulat amb anterioritat un requeriment d'informació internacional substancialment idèntic, el qual no havia estat atès pel Govern d'Andorra.

- Ara bé, la Sala afirma que aquesta part no va acreditar que les peticions tinguessin un contingut substancialment idèntic, i, menys encara, que la primera hagués estat desatesa.

- Segons el seu parer, afirmar que no s'ha acreditat l'existència, ni la desatenció d'un requeriment que la sentència impugnada acaba de reproduir literalment és una contradicció interna constitutivament rellevant. No és una mera incoherència de redacció: implica que la sentència desestima per falta de prova una al·legació que el material documental que ella mateixa recull deixava acreditada.

- Aquesta contradicció entre la descripció dels fets i la seva valoració jurídica afecta la congruència interna de la resolució i vulnera l'article 10 de la Constitució.

- Afegeix que la Sala Administrativa tampoc analitza el contingut dels requeriments identificats a l'Acta de Disconformitat per determinar si existia o no una coincidència substancial amb la nova petició, ni examina la qüestió del moment de la formulació de la sol·licitud.

- La Sala Administrativa es limita a reproduir el text de l'Acord de Liquidació que justifica el caràcter provisional de la liquidació i la falta d'atenció dels requeriments internacionals, però d'aquesta circumstància no n'extreu cap conclusió jurídica específica en relació amb la rellevància previsible i la bona fe.

- Per aquests motius, demana al Tribunal Constitucional que atorgui l'empara sol·licitada, que declari la vulneració dels drets esmentats, que adopti les mesures necessàries per reposar-la en els seus drets, anul·lant la sentència impugnada i retrotraient les actuacions al moment anterior al seu pronunciament, per tal que la Sala Administrativa pronunciï una altra decisió respectuosa amb els drets conculcats i que condemni a la part recorreguda al pagament de les costes processals, tant aquelles causades en seu constitucional, com aquelles causades en les instàncies ordinàries.

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

- De manera preliminar, la Sala Administrativa recorda els criteris continguts en la seva jurisprudència, que s'han de seguir en la tramitació de les sol·licituds d'intercanvi d'informació fiscal procedents d'Estats requeridors.

- Cita la seva sentència del 17 d'octubre del 2018 (89-2018):

"*cal recordar que el 5 de novembre del 2013, el Govern d'Andorra signa el Conveni relatiu a l'assistència administrativa mútua en matèria fiscal amb l'Organització de Cooperació i Desenvolupament Econòmic (en endavant OCDE), i el Consell General l'aprova el dia 28 de juliol del 2016.*

L'article 4 de l'esmentat Conveni estableix que les parts intercanvien la informació que pugui ser previsiblement rellevant per a l'administració o l'aplicació de les seves legislacions internes relatives als impostos coberts per aquest Conveni.

I l'article 5 disposa que mitjançant sol·licitud prèvia de l'estat requeridor, l'estat requerit li proporciona tota informació a la qual es refereix l'article 4 relativa a una persona o una transacció determinada. D'altra banda, la L10/2017, del 25 de maig, d'intercanvi d'informació mitjançant sol·licitud prèvia i d'intercanvi d'informació espontani en matèria fiscal (en endavant LIF) segueix els principis de transparència i intercanvi d'informació desenvolupats per l'OCDE, i és font d'interpretació el comentari a l'article 26 del Model de conveni tributari sobre la renda i sobre el patrimoni de l'OCDE, tal com diu el seu article 1.3".

- En aquest cas, la sol·licitud d'intercanvi d'informació fiscal, procedent de l'Administració Tributària Espanyola, justifica, de manera detallada, el motiu pel qual la informació que demana és previsiblement rellevant per aplicar la seva legislació.

- Destaca que en aquesta petició s'acompleixen tots i cadascun dels requisits de l'article 5 de la Llei 10/2017 esmentada, és a dir, s'identifiquen les persones concernides; la finalitat de la comprovació tributària relativa als impostos següents: impost sobre societats, impost sobre la renda de les

persones físiques, i, l'impost sobre el patrimoni, obligació personal; el període impositiu del qual se sol·licita la informació, i, s'incorpora una descripció detallada dels motius pels quals se sol·licita informació respecte de la societat Mome Investsments, SLU.

- Conclou que no hi ha una manca de pertinència previsible i que no es pot al·legar, com ho fa la part recurrent, que es tracti d'una *fishing expedition*.

- La Sala Administrativa constata que, en definitiva, es tracta de comprovar la correcta aplicació, o no, del règim de transferència fiscal internacional previst a la legislació espanyola en la societat espanyola Gno Corporate, SLU, sòcia única de la societat andorrana Mome Investments, SLU, i la liquidació de l'impost sobre el patrimoni que la Sra. Manuela Prado Alonso, com a titular del 100% de les participacions de la societat espanyola hauria d'haver presentat en els exercicis 2019 a 2022, cosa que no va fer.

- Afegeix que el requisit de rellevància previsible no exigeix que la informació sigui decisiva per a la regularització tributària en curs, sinó que és suficient que hi hagi una connexió objectiva i raonable amb una finalitat fiscal concreta i identificable en el moment de la sol·licitud.

- També recorda que la part requerida no té l'obligació d'investigar, ni de comprovar les declaracions presentades per la part requeridora, sent aquesta responsable respecte de la veracitat de les seves declaracions. l en el mateix sentit es va pronunciar la sentència núm. 100-2017 del 20 de desembre, i el Tribunal Constitucional va acordar la inadmissió a tràmit del recurs d'empara formulat contra la mateixa, mitjançant un aute del 4 de juny del 2018 (causa 2018-12-RE).

- Pel que fa a les qüestions sobre el contingut de la Llei de l'impost sobre societats dels residents fiscals al Principat, aquestes són alienes a l'objecte d'aquest procediment, que hauran de ser resoltes en el procediment d'inspecció de l'Agència Tributària Espanyola, on el contribuent podrà fer les al·legacions que estimi rellevants per a la seva defensa.

- Així, respecte del fet que la sol·licitud d'informació es formulés amb posterioritat al tancament del procediment inspector a Espanya, posa en relleu que la part apel·lant omet que la liquidació que es va practicar va ser de caràcter provisional.

- Sobre l'argument de la part apel·lant respecte de l'existència d'un règim fiscal equivalent entre ambdós Estats que impediria la seva cooperació, la Sala Administrativa declara que l'article 24.3 b) del Conveni no condiciona l'obligació de cooperació a l'existència d'un règim fiscal equivalent, sinó

únicament al fet que la informació sol·licitada pugui ser obtinguda conforme al dret intern de l'Estat requerit; i, en aquest cas, la informació sol·licitada -comptabilitat, estructura societària, contractes, mitjans personals i materials-, pot i podia ser obtinguda mitjançant els mecanismes ordinaris previstos en l'ordenament andorrà.

- Altrament, pel que fa a la motivació de la resolució del ministre de Finances, constata que compleix els requisits de motivació, en la mesura que exterioritza de manera succinta, però suficient, les raons de fet i de dret, i aquestes han permès a la part demandant comprendre àmpliament la decisió adoptada i sotmetre-la a control jurisdiccional, amb l'extensió del debat que ha estat efectuat.

- Sobre la vulneració dels drets fonamentals, al·legada per la part apel·lant, la Sala Administrativa no la considera procedent, ja que la ingerència derivada de la transmissió de la informació està prevista per la Llei (Conveni i Llei 10/2017), persegueix una finalitat legítima, com és la cooperació fiscal per evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal, i és proporcionada, en tant que la informació està delimitada i vinculada a una investigació concreta. Afegeix que la part interessada ha disposat, a més, dels mecanismes efectius d'impugnació i que l'eventual afectació patrimonial no deriva directament de la decisió andorrana, sinó, si escau, de les decisions de l'Estat requeridor en el seu propi procediment.

- Per consegüent, la Sala Administrativa desestima tots els motius plantejats per la part apel·lant i, desestima íntegrament el seu recurs d'apel·lació, confirmant la decisió de la primera instància.

3. Fonaments jurídics del Tribunal Constitucional

3.1. El motiu principal d'aquest recurs d'empara es basa en el caràcter suposadament contrari a l'article 10 de la Constitució de les resolucions judicials que han estat adoptades amb anterioritat a la seva interposició, concretament la sentència de la Secció de Contenciós-Administratiu 1 de la Batllia del 19 de març del 2026, així com la sentència de la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia del 20 d'abril del mateix any. La part recurrent, és a dir, la societat andorrana Mome Investments, SLU, estima que s'han conculcat els seus drets a la jurisdicció, a un procés degut, a la defensa, a obtenir una decisió motivada i fonamentada en Dret, congruent i no arbitrària. La societat recurrent demana la declaració de la vulneració dels drets esmentats, l'anul·lació de la sentència impugnada, així com la retroacció de les actuacions al moment anterior al seu pronunciament.

3.2. Els antecedents d'aquest recurs d'empara són els següents. En l'àmbit d'un procediment d'intercanvi d'informació fiscal entre el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya, la societat recurrent, després d'interposar el corresponent recurs d'oposició davant el Ministeri de Finances, va formular una demanda jurisdiccional davant el Tribunal de Batlles -Secció de Contenciós-Administratiu 1- que va ser desestimada mitjançant la sentència del 19 de març del 2026. Tramitat el corresponent recurs d'apel·lació, va ser també desestimat mitjançant la sentència del Tribunal Superior de Justícia -Sala Administrativa- del 20 d'abril del 2026.

3.3. El nostre país s'ha adaptat progressivament als estàndards internacionals fixats per l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic (OCDE) en matèria de transparència, intercanvi d'informació i lluita contra l'evasió fiscal. A tal efecte, el Principat va ratificar el Conveni relatiu a l'assistència administrativa mútua en matèria fiscal el 28 de juliol del 2016.

En l'àmbit bilateral, el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya van signar, el 8 de gener del 2015, un conveni per evitar la doble imposició en matèria d'impostos sobre la renda i prevenir l'evasió fiscal (d'ara endavant CDI).

La Llei 10/2017, del 25 de maig, d'intercanvi d'informació mitjançant sol·licitud prèvia i d'intercanvi d'informació espontani en matèria fiscal (d'ara endavant LIF) regula actualment aquesta matèria en l'àmbit intern.

L'aplicació d'aquestes normes persegueix, en definitiva, la lluita contra l'evasió fiscal i l'assoliment d'una major transparència, eficàcia i cooperació a nivell internacional.

De manera resumida, podem descriure el procediment intern entre el Principat i el Regne d'Espanya com segueix. La petició destinada a Andorra ha de ser escrita i ha de permetre comprovar que la informació sol·licitada sigui previsiblement rellevant per aplicar la normativa fiscal espanyola. En particular, s'ha d'identificar la persona concernida, el període afectat, el tipus d'informació sol·licitada, la finalitat tributària i els motius pels quals es considera que la informació es troba a Andorra o sota control d'una persona situada a Andorra. La demanda ha d'incloure, així mateix, declaracions sobre la conformitat de la sol·licitud amb el dret espanyol i sobre l'esgotament de les fonts ordinàries d'informació a Espanya.

El ministeri andorrà encarregat de les finances comprova seguidament si la sol·licitud compleix els requisits legals; si és així, l'admet a tràmit i la notifica, en principi, a la persona concernida i al posseïdor de la informació, fixant un termini per aportar-la.

La persona concernida i el posseïdor de la informació poden formular un recurs d'oposició davant l'autoritat competent andorrana.

Els motius susceptibles de fonamentar l'oposició poden ser tant de naturalesa formal (article 5 de la LIF), com substancial (article 16 de la LIF). Per consegüent, el control administratiu -i eventualment judicial- de la sol·licitud d'informació no es limita a un mer control de la regularitat formal del compliment dels requisits de l'article 5 de la LIF. També comporta verificar que la sol·licitud no estigui manifestament desproveïda de rellevància previsible -vegeu les sentències del TJUE del 16 de maig del 2017 (Berlioz Investment Fund, SA, C-682/15), del 6 d'octubre del 2020 (*État luxembourgeois* c/ B. e. a., C-245/19 i C-246/19) i del 25 de novembre del 2021 (*État luxembourgeois* c/ L, C-437/19)- o que no sigui abusiva, discriminatòria, contrària a l'ordre públic o aliena a qualsevol finalitat fiscal concreta.

3.4. La combinació de les tres normes anteriorment citades ha donat lloc a nombrosos litigis davant aquest Tribunal, entre els quals destaquen les nostres sentències del 15 de gener del 2018 (causa 2017-29 i 30-RE), del 12 d'octubre del 2020 (causes 2020-14-RE i 2020-32 i 33-RE) i del 15 de març del 2024 (causes 2023-80-RE i 2024-2-RE).

De forma sintètica, hem tingut anteriorment l'ocasió d'afirmar que: a) es pot traslladar a l'autoritat espanyola competent -sobre la base del paràgraf 77 dels comentaris de l'OCDE- la qüestió relativa a la veracitat i a la legalitat de la documentació que fonamenta la sol·licitud d'intercanvi d'informació en matèria fiscal (sentència del 15 de gener del 2018, recaiguda en la causa 2017-29 i 30-RE); b) segons les disposicions del paràgraf 77 abans esmentat, la part requerida no té l'obligació d'investigar, ni de comprovar les declaracions presentades per la part requeridora i que la responsabilitat respecte de la veracitat d'aquestes declaracions correspon a la part requeridora (sentència del 12 d'octubre del 2020, recaiguda en la causa 2020-14-RE); c) la rellevància previsible s'ha de valorar en relació amb la petició global o conjunta. No és suficient discutir alguns punts de la sol·licitud (sentència del 15 de març del 2024, recaiguda en les causes 2023-80-RE i 2024-2-RE); d) en el marc d'un intercanvi d'informació mitjançant sol·licitud prèvia, correspon a l'Estat requeridor declarar que ha esgotat totes les fonts d'informació abans de sol·licitar la informació que precisa i no correspon a l'Estat requerit efectuar investigacions per tal de verificar que aquesta qüestió s'hagi dut adequadament i efectivament a terme (sentència del 12 d'octubre del 2020, recaiguda en la causa 2020-32 i 33-RE); i, e) l'obligació d'aportar les informacions tributàries requerides no constitueix una vulneració del dret a no declarar contra si mateix (sentència del 12 d'octubre del 2020, recaiguda en la causa 2020-32 i 33-RE).

3.5. És ben sabut que el recurs d'empara no converteix el Tribunal Constitucional en una tercera instància, ni en un tribunal suprem; i que 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.

En el cas que ens ocupa, la Sala Administrativa ha conclòs que la informació sol·licitada per l'Estat requeridor és previsiblement rellevant per aplicar la legislació fiscal espanyola, ja que: a) es compleixen tots els requisits formals exigits per l'article 5 de la LIF; b) s'ha incorporat una descripció detallada dels motius pels quals es requereix aquesta informació: la persona física, titular última del capital social de la societat Mome Investments, SLU, no havia presentat a Espanya la declaració sobre l'impost de patrimoni dels exercicis 2019 a 2022 quan resultava que la societat propietària de Mome Investments, SLU -l'objecte social de la qual consistia (com el de la societat andorrana) en la gestió i en l'explotació del seu propi patrimoni- disposava d'un patrimoni net d'uns 100 milions d'euros; c) la persona física, titular de la totalitat del capital social de la societat Mome Investments, SLU, no col·laborava amb l'administració fiscal espanyola; i, d) la societat espanyola, propietària de totes les participacions socials de la societat recurrent, no havia declarat a Espanya, en concepte de l'impost sobre societats, les rendes positives obtingudes per Mome Investments, SLU, mentre que sí ho havia efectuat la persona física, titular del capital social de la societat Mome Investments, SLU.

La Sala Administrativa afegeix que: a) la Llei andorrana no exigeix que la informació requerida sigui decisiva per a la regularització tributària en curs a Espanya, sinó que és suficient que hi hagi una connexió objectiva i raonable entre aquesta i una finalitat fiscal concreta i identificable en el moment de la sol·licitud, la qual es donava en el cas d'autes; b) la part requerida no té l'obligació d'investigar, ni de comprovar les declaracions presentades per la part requeridora, sent responsable aquesta darrera de la seva veracitat; c) l'eventual caràcter discriminatori del règim de transparència fiscal internacional previst a l'article 100.15 de la Llei espanyola de l'impost sobre societats havia de ser al·legat i discutit davant les autoritats competents d'aquell Estat; d) la liquidació que es va practicar a Espanya era de caràcter provisional; i, e) l'article 24.3 b) del Conveni entre el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya per evitar la doble imposició en matèria d'impostos sobre la renda i prevenir l'evasió fiscal no condicionava l'obligació de cooperació a l'existència d'un règim fiscal equivalent.

Aquest raonament no pot ser qualificat de manifestament irraonable, il·lògic, arbitrari o absurd, de manera que compleix, a bastament, amb els criteris d'aquest Tribunal en matèria de motivació factual i jurídica.

3.6. La societat recurrent discuteix igualment la manca d'examen, per part de la jurisdicció ordinària, de qüestions relatives a l'aplicació de la llei espanyola (*Ley 27/2014 del Impuesto sobre sociedades*) o a la seva interpretació per part dels tribunals espanyols (sentència del Tribunal Suprem núm. 336/2025) o de la Unió Europea.

Com bé conclou la Sala Administrativa, aquestes qüestions excedeixen l'objecte propi del procediment d'oposició a una sol·licitud d'intercanvi d'informació fiscal. En efecte, si bé correspon a les jurisdiccions andorranes verificar si la petició presenta, en particular, una connexió objectiva i raonable amb una finalitat fiscal identificable, no els correspon substituir el control que puguin exercir les autoritats administratives o judicials espanyoles, o eventualment europees, sobre el fons tributari, és a dir, sobre l'apreciació definitiva de la regularitat material de la imposició perseguida per l'Estat requeridor.

3.7. Pel que fa a l'al·legada inaplicació al cas de l'article 24.3 b) del CDI ("*Les disposicions dels apartats 1 i 2 no poden, en cap cas, ser interpretades en el sentit d'obligar a un Estat contractant a proporcionar informació que no pugui ser obtinguda d'acord amb la seva legislació o en el marc de la seva pràctica administrativa habitual*") i de l'article 16.1 c) de la LIF durant els períodes fiscals objecte de la sol·licitud, en què l'ordenament andorrà no disposava d'un règim de transparència fiscal internacional, la Sala Administrativa objecta que el CDI no condiciona l'obligació de cooperació a l'existència d'un règim fiscal equivalent, sinó únicament al fet que la informació sol·licitada pugui ser obtinguda d'acord amb el dret intern de l'Estat requerit. Aquesta lectura literal de l'ordenament jurídic resulta raonada i raonable i, per tant, aquest Tribunal no pot censurar-la.

3.8. És cert que l'article 16.1 e) de la LIF permet a Andorra denegar la cooperació quan considera que la imposició de l'Estat requeridor és "*contrària a les disposicions (...) d'un conveni per evitar la doble imposició*". La societat recurrent connecta principalment aquest motiu de denegació de cooperació internacional amb l'article 22 del CDI, relatiu al principi de no discriminació per raó de nacionalitat.

Malgrat que aquesta al·legació no hagi estat objecte d'una contesta extensa per part de la Sala Administrativa, aquesta va donar, això no obstant, una resposta suficient al nucli del greuge quan va considerar, d'una banda, que la sol·licitud presentava una rellevància previsible suficient, i, d'altra banda, que les objeccions relatives a l'eventual caràcter discriminatori del règim fiscal espanyol, des de la perspectiva del dret de la Unió Europea, havien de ser examinades en el procediment tributari espanyol. Aquesta resposta pot ser discutible des del punt de vista de la legalitat ordinària, però no apareix com a manifestament no raonable o arbitrària des de la perspectiva de l'article 10 de la Constitució.

A més, cal advertir que es desconeix exactament en quina mesura i amb quines proves es pot sostenir, de manera concreta, que un nacional o una empresa andorrana, en les mateixes circumstàncies que un nacional o una empresa espanyola, seria objecte d'una tractament fiscal menys favorable en l'Estat requeridor.

3.9. Per acabar, la societat recurrent addueix, d'una banda, que la sentència de la Sala Administrativa presenta contradiccions internes perquè primer s'advertia que el requeriment del 10 de maig del 2024 havia estat refusat per l'autoritat andorrana i, seguidament, s'afirmava que aquella circumstància no quedava provada.

Al marge del fet que la sentència es limita a reproduir un fragment del procediment inspector a Espanya (on hi figura efectivament que l'esmentat requeriment romania "*Pendiente de contestar*"), l'eventual error no té cap transcendència, perquè la sentència controvertida afegeix un segon motiu

per desvirtuar una hipotètica infracció a la doctrina dels actes propis, consistent en constatar l'absència de demostració de contingut idèntic entre aquell primer requeriment i l'actual. Aquesta afirmació -tampoc desvirtuada per la societat recurrent en seu d'empara- s'imposa a aquest Tribunal d'acord amb l'article 91 de la Llei qualificada del Tribunal Constitucional.

D'altra banda, la societat recurrent es queixa de la manca d'examen de l'argument relatiu al moment de la formulació de la sol·licitud litigiosa, ja que es va fer posteriorment al tancament del procediment inspector a Espanya. La Sala Administrativa va respondre, però, expressament a aquesta objecció, dient que la liquidació presentava un caràcter provisional segons els seus propis termes. No es detecta, novament, cap infracció amb impacte constitucional.

En qualsevol cas, l'article 7.1 de la LIF preveu expressament que quan la sol·licitud inicial no compleix els requisits de contingut de l'article 5, l'autoritat competent andorrana la denega i n'informa per escrit l'autoritat competent de l'Estat requeridor, donant-li la possibilitat de completar-la o de modificar-la per tal que pugui ser admesa a tràmit. Aquesta previsió no estableix, per tant, cap regla de preclusió que impedeixi a l'Estat requeridor completar o modificar la sol·licitud inicial, ni formular, si s'escau, una nova sol·licitud -contràriament a la tesi de la societat recurrent- sempre que aquesta sigui examinada d'acord amb tots els requisits legals aplicables.

3.10. Les consideracions exposades en els fonaments de dret anteriors justifiquen la inadmissió a tràmit del recurs d'empara per manca manifesta de contingut constitucional (article 37.2 de la Llei qualificada del Tribunal Constitucional).

Per tot això que s'ha exposat,

El Tribunal Constitucional del Principat d'Andorra,

Decideix:

1. No admetre a tràmit el recurs d'empara 2026-38-RE interposat per la representació processal de la societat Mome Investments, SLU contra la sentència del 20 d'abril del 2026, dictada per la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia.

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

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

Acordat a Andorra la Vella, el 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