

Núm. de Protocol: 2000084/2018
Núm. de Rotlle: TSJA-00000142/2018

SENTÈNCIA 1-2019

PARTS:

Apel·lant: Sr. GPC

Representant: Sra. AHD

Advocat: Sra. LCM

Apel·lat: GOVERN D'ANDORRA

Representant: Sra. IOM

Advocat: Sra. EGL

COMPOSICIÓ DEL TRIBUNAL:

President: Sr. Albert ANDRÉS PEREIRA

Magistrats: Sr. Bernard PLAGNET

Sra. Elsa PUIG MUÑOZ

Andorra la Vella, disset de gener de dos mil dinou.

El Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa, ha vist el recurs d'apel·lació a les actuacions número 2000084/2018.

En la tramitació d'aquestes actuacions han estat observades les prescripcions legals, i ha estat ponent la magistrada **Sra. Elsa PUIG MUÑOZ**, la qual expressa el parer del Tribunal.

ANTECEDENTS DE FET

1.- La representació del Sr. GPC va interposar demanda contra el Govern en la qual sol·licitava que es revocqués i deixés sense efecte la resolució del Govern d'Andorra número XXXYYY/2018, de data 3 d'octubre de 2018, recaiguda en el expedient de sol·licitud d'informació fiscal número 0XXX-2018 ESP.

2.- La sentència 109/2018, de 30 de novembre, de la Secció Administrativa del Tribunal de Batlles, ha desestimat la demanda formulada per l'agent, i ha declarat que la resolució administrativa impugnada és ajustada a dret i als fins que legitimen l'activitat administrativa.

3.- La representació de la part agent ha interposat recurs d'apel·lació contra l'esmentada sentència de la Batllia, el qual es fonamenta, en síntesi, en les següents al·legacions:

a) L'òrgan judicial *a quo* no resol la controvèrsia plantejada sinó que es limita a fer una simple remissió al contingut de la sentència 66/2018, de 31 de juliol, per la qual cosa s'ha vulnerat el seu dret a la jurisdicció.

b) No s'ha resolt la qüestió relativa a que la sol·licitud d'informació fiscal no respecta el Conveni Bilateral entre Espanya i el Principat d'Andorra.

c) L'article 7.8 de 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 (en endavant LIF) és inconstitucional, per vulnerar el dret a la jurisdicció i a la defensa recollits a l'article 10 de la Constitució del Principat d'Andorra (en endavant CA), així com l'article 6 del Conveni per la salvaguarda dels drets humans i de les llibertats fonamentals (en endavant CDH).

Sol·licita que, a l'empara de l'article 53 de la Llei Qualificada del Tribunal Constitucional (en endavant LQTC), es formuli qüestió incidental d'inconstitucional contra l'esmentat article 7.8 LIF.

d) El Govern no li ha permès consultar parts de l'expedient sinó només un document elaborat pel Govern amb una llista de dades.

e) La Batllia d'Andorra no li ha conferit un tràmit d'audiència després que el Govern presentés les seves al·legacions, per la qual cosa s'ha vulnerat l'article 8.4 de la LIF, impeding d'aquesta manera que hagi pogut pronunciar-se sobre el contingut de l'expedient administratiu, que fou lliurat pel Govern amb el seu escrit de contestació.

f) S'ha produït una indeguda aplicació de l'article 77 dels comentaris a l'Acord sobre intercanvi d'informació en matèria tributària de l'OCDE.

4.- En la seva contesta de data 21 de setembre de 2018 el Govern s'oposa al recurs d'apel·lació d'acord amb les al·legacions següents:

a) La petició d'informació fiscal aconsegueix els requisits establerts a la LIF i al Conveni.

b) L'incident d'inconstitucionalitat és potestat dels òrgans judicials, sense que el particular disposi d'una acció per aquesta finalitat.

c) L'article 7.8 de la LIF persegueix evitar el frau i l'evasió fiscal, i els estàndards internacionals han limitat de forma notable la intervenció de l'obligat tributari en la defensa dels seus drets en la fase d'investigació, i serà en seu de l'administració tributària espanyola, un cop finalitzada la fase investigadora, en què el contribuent podrà participar i al·legar tot el què cregui convenient.

d) L'article 8.4 de la LIF no preveu un nou tràmit d'audiència a l'agent un cop l'administració ha contestat la demanda.

e) La sentència d'aquest TSJA 100-17 resol les qüestions plantejades pel recurrent.

f) Resulta d'aplicació el paràgraf 77 dels comentaris a l'Acord sobre intercanvi d'informació en matèria tributària de l'OCDE.

5.- Trameses les actuacions a aquesta Sala, s'ha designat el magistrat ponent i han quedat vistes les actuacions per a deliberar i decidir.

FONAMENTS DE DRET

Primer.- La Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia és competent per conèixer del present recurs, en aplicació de l'article 39.3 de la Llei qualificada de la Justícia i 8 de la LIF (Disposició transitòria segona).

Segon.- D'acord amb les dades que consten a l'expedient administratiu obrant a les actuacions, les autoritats fiscals espanyoles van sol·licitar a les autoritats andorranes la informació relativa a:

"Inscripciones registrales de la sociedad andorrana S.

Identificación de la titularidad de la cuenta bancaria de la banca andorrana: "X., SA" con sede en CI X, x, x (ADx00), con número AN YXYX, código AB XX-00X-0000-X0XX-XXX0-0X00, código SWIFT XXXXXXXXXX.

En el supuesto de que el titular de dicha cuenta sea GPC o la cuenta esta abierta a nombre de la sociedad andorrana S. y esta a su vez se halle bajo control de GPC, se solicita copia de los extractos bancarios de dicha cuenta respecto de los años 2012, 2013 Y 2014."

Aquesta petició es fonamentava en les dades següents:

"Nuestros Servicios de Inspección están llevando a cabo la comprobación e investigación de la situación tributaria de D. GPC respecto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2012, 2013 y 2014.

El contribuyente reside en España y ha presentado declaración de renta como residente en España en 2012 y 2013; en 2014 ha presentado declaración como residente en Andorra. A pesar de haber presentado declaración como residente en 2013, el contribuyente manifiesta que fue residente en Andorra en 2013 y 2014.

Nuestros Servicios de Inspección tiene indicios suficientes para considerar que D. GPC ha residido en España todo el tiempo que comprende la Inspección; tiene su centro de interés en España, convicción sustentada en el hecho de que ha residido en Barcelona en los últimos 35 años, que se halla casada con una residente española, con quien tiene un hijo (mayor de edad). También lo avala el hecho de que hasta 2014 (inclusive) el contribuyente ha ejercido el cargo de consejero de una sociedad con sede en Barcelona. Además, el portero del inmueble en el que vive en Barcelona ha manifestado en reiteradas ocasiones que D. GPC residía en el domicilio familiar sito en la calle E., XY, Y0, 1 a, de Barcelona, precisando también que el contribuyente conducía un vehículo marca X., descapotable que aparcaba en el garaje de dicha finca; el portero confirmó también que la correspondencia postal recibida a nombre del contribuyente la entrega en el citado domicilio familiar. (No hay buzones en la finca).

En el curso del procedimiento Nuestros Servicios de inspección han tenido conocimiento de que GPC puede ser propietario de la Sociedad andorrana S. y de la Sociedad panameña O.

Los Servicios de Inspección necesitan disponer de las inscripciones registrales de la sociedad S.

Igualmente se ha tenido conocimiento de la existencia de una cuenta bancaria abierta en Andorra en la entidad "X., SA" con nº AN YXYX, código AB XX-00X-0000-X0XX- XXX0-0X00, código SWIFT XXXXXXXXXX bajo el control de GPC, si bien no se sabe si en dicha cuenta figura como titular GPC, la sociedad andorrana S. o la sociedad panameña O., ambas supuestamente propiedad del contribuyente.

Se solicitó al contribuyente que aportara justificación de todas las cuentas bancarias de que fuera titular en el extranjero en los ejercicios 2012, 2013 Y 2014. El contribuyente no ha aportado los extractos de la cuenta mencionada."

Per Resolució de 22 d'agost del 2018 es va comunicar a l'agent la sol·licitud d'informació rebuda, i el Sr. GPC va interposar recurs d'intercanvi d'informació fiscal, que fou desestimat, per la qual cosa l'agent va interposar la demanda de la qual dimanava el recurs d'apel·lació que ara es resol.

Tercer.- Com ambdues parts saben, aquesta no és la primera ocasió en que aquest Tribunal resol un recurs d'apel·lació interposat pel mateix agent. Així, a les STJA 100/2017; 72/2018 i 73/2018, s'analitzaven al·legacions similars que les formulades en el recurs d'apel·lació que ara es resol.

De fet, el Tribunal Constitucional ja va inadmetre un dels recursos d'empara interposats per l'agent per aute del 4 de juny del 2018, per la qual cosa, en data 13 de juny de 2018 el Sr. GPC va interposar recurs de súplica, finalment desestimat per aute del Tribunal Constitucional del 11 de setembre de 2018. No consta a aquest Tribunal que s'hagin resolt la resta de recursos d'empara.

Per això, els fonaments d'aquesta sentència en bona mesura reproduiran els que ja han estat exposats en els anteriors pronunciaments.

Quart.- L'agent al·lega, primerament, que l'òrgan judicial *a quo* no resol la controvèrsia plantejada sinó que es limita a fer una simple remissió al contingut de la sentència d'aquest Tribunal 66/2018, de 31 de juliol, per la qual cosa s'ha vulnerat el seu dret a la jurisdicció. Així, afirma que no s'ha resolt la qüestió relativa a que la sol·licitud d'informació fiscal no respecta el Conveni Bilateral entre Espanya i el Principat d'Andorra, concretament el punt 24, per la qual cosa al seu judici la sentència és incongruent.

Convé recordar, però, que el principi de congruència de les sentències obliga a resoldre totes les pretensions formulades en la demanda, sense que sigui necessari referir-se a totes les al·legacions formulades.

En aquest sentit, el nostre Tribunal Constitucional, a l'Aute de 7 de setembre del 2018 (causa 2018-29-RE), confirmat pel de 12 d'octubre del 2018, va declarar:

“Pel que fa a la incongruència omissiva al·legada per la recurrent cal recordar que aquesta hauria de derivar de la incongruència que pogués existir entre el contingut del petitum de les parts i la resolució de l'òrgan judicial. No es pot al·legar incongruència pel fet de no haver obtingut una resposta detallada a cadascun dels arguments de les parts i quan el petitum ha estat resolt d'acord amb les proves i els indicis a disposició de l'òrgan judicial, elements que fonamenten la seva decisió.”

En qualsevol cas, la Sentència del Tribunal de Batlles sí dona resposta a l'aplicació al supòsit que ens ocupa dels criteris de la OCDE, que no són incompatibles amb el Conveni esmentat.

Així, l'apartat 24 disposa que les autoritats competents dels Estats contractants intercanvien informació *previsiblement rellevant* per aplicar les disposicions del Conveni, i el Protocol que s'inclou disposa que:

“S'entén que el criteri de “previsiblement rellevant” té com a finalitat establir un intercanvi d'informació en matèria fiscal tan ampli com sigui possible i, alhora, aclarir que els Estats no tenen llibertat per emprendre cerques indefinides de proves (fishing expeditions), ni per sol·licitar informació de rellevància dubtosa respecte a la situació fiscal d'un determinat contribuent.

Les sol·licituds d'informació han de ser el més detallades possibles i han d'incloure la informació següent:

a) la identitat de la persona que és objecte d'un control o d'una investigació. Aquesta informació pot consistir en el nom o qualsevol altra informació suficient que permeti la seva identificació;

b) una declaració sobre el tipus d'informació sol·licitada en què consti la seva naturalesa i la forma com l'Estat requeridor prefereix rebre-la;

c) la finalitat tributària per la qual se sol·licita la informació;

d) els motius pel quals la informació sol·licitada és previsiblement rellevant per a l'execució i aplicació de la legislació fiscal de l'Estat requeridor, pel que fa a la persona identificada a la lletra a) d'aquest punt;

e) els motius pels quals es considera que la informació sol·licitada existeix en l'altre Estat contractant o que una persona sota la competència de l'altre Estat contractant la posseeix o la té sota control o pot obtenir-la;

f) en la mesura que sigui possible, el nom i l'adreça de les persones sospitoses de posseir o tenir sota control la informació sol·licitada;

g) una declaració que certifiqui que la sol·licitud és conforme a les pràctiques jurídiques i administratives de l'Estat requeridor i que l'Estat requeridor pot obtenir la informació d'acord amb la seva legislació o mitjançant la via administrativa convencional en circumstàncies similars, en resposta a una sol·licitud vàlida d'un Estat contractant en el marc d'aquest Conveni;

h) una declaració que certifiqui que l'Estat requeridor ha esgotat tots els mitjans disponibles en la seva jurisdicció per obtenir la informació, llevat que això suposi dificultats desproporcionades.

Els requisits anteriors contenen requeriments de procediment que han d'interpretar-se de manera que no perjudiqui l'intercanvi d'informació efectiu.”

I si s'analitza la sol·licitud de les autoritats espanyoles, es comprova que l'agent va presentar declaració d'IRPF a Espanya fins l'any 2013, però ja no ho va fer l'exercici de 2014, al·legant que, des d'aleshores, és resident fiscal a Andorra.

Però de les dades que ofereix les autoritats fiscals espanyoles hi ha indicis per entendre que continua residint a Espanya, per la qual cosa hauria d'haver presentat la seva declaració de renda al país veí.

En definitiva, no es pot compartir la al·legació relativa a que la informació sol·licitada no sigui “previsiblement rellevant”, ja que està en joc que, efectivament, l'agent sigui resident fiscal a Andorra, per la qual cosa, si manté la seva residència real a Espanya, les dades sobre els comptes bancaris controlats per l'agent, sens dubte són previsiblement rellevants.

Així, com es va dir a la sentència 100/2918:

“...es justifica per les autoritats espanyoles que la informació de la què disposen permet entendre que l'agent en realitat ha residit a Barcelona en els últims 35 anys; està casat amb una resident espanyola amb la que tenen un fill; fins el 2014 ha exercit el càrrec de conseller d'una societat amb seu a Barcelona; que els rebuts de subministrament elèctric del pis en el que diu residir a Andorra no reflecteixen consums, i que el porter del immoble de Barcelona ha manifestat en diverses ocasions que l'agent resideix allí i que li fa entrega de la correspondència.

Tots aquests elements permeten sostenir que el recurrent continua tenint el seu centre d'interès a Espanya, per la qual cosa, la informació requerida estava justificada, sense perjudici que l'agent pugui defensar davant les autoritats espanyoles que és resident fiscal a Andorra.”

D'altra banda, 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

Econòmics (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.

La 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.

Endemés, al "*Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios*", aprovat pel *Comité de Asuntos Fiscales* de la OCDE el 23 de gener de 2006, al punt 9 relatiu a les persones compreses, es diu:

"El intercambio de información no está limitado a la información relativa a cuestiones concernientes a residentes en las partes contratantes. Con frecuencia, una de las partes contratantes tendrá interés en recibir información de las actividades realizadas por una persona en concreto en la otra parte contratante, pese a ser residente en un tercer país, a fin de esclarecer las obligaciones fiscales de dicho contribuyente no residente. Sin embargo, también puede haber situaciones en las que una parte contratante pudiera tener interés en obtener información acerca de un residente de un país tercero que no esté sujeto a la tributación de ninguna de las partes contratantes, por ejemplo cuando esta información es relevante para la tributación de una tercera parte que es contribuyente o residente del país que solicita la información."

Així, si l'OCDE permet l'intercanvi d'informació d'una forma àmplia quan es sol·licita sobre una persona que resideix en un tercer país i que no estigui subjecta a tributació en cap dels estats contractants, només pel fet que la informació referent a aquesta persona pugui ser rellevant per a la tercera part contractant que és contribuent o resident del país que sol·licita informació, amb més motiu ha de permetre l'intercanvi d'informació en aquest cas.

I cal recordar que el "*Manual sobre revisiones inter pares 2016-2020*" elaborat per l'OCDE, a la seva introducció recull:

"La evasión y el fraude fiscales ponen en serio peligro la recaudación tributaria de Estados de todo el mundo. La globalización ha traído consigo un importante incremento de la riqueza e ingresos a escala mundial, lo que se traduce también en un aumento exponencial de los riesgos conexos. A la luz de la intensificación de los flujos de capital transfronterizos que entraña la construcción de un sistema financiero mundial y globalizado, las administraciones tributarias de los

distintos países se enfrentan a desafíos cada vez más numerosos y sin precedentes que obstaculizan la correcta aplicación de sus respectivas normas tributarias internas. Para hacer frente a tales desafíos, dichas administraciones tributarias deben recurrir cada vez más a una cooperación internacional cimentada sobre la implementación de las normas Internacionales sobre transparencia e intercambio efectivo de información. En consecuencia, resulta imprescindible mejorar la transparencia e intensificar el intercambio de información con fines tributarios para impedir, por un lado, que los contribuyentes, tanto personas físicas como jurídicas, puedan ocultar sus ingresos y su patrimonio para sustraerse a sus obligaciones fiscales y conseguir, por otro, que satisfagan debidamente los impuestos devengados en el lugar adecuado.”

L'agent també al·lega que s'ha produït una indeguda aplicació de l'article 77 dels comentaris a l'Acord sobre intercanvi d'informació en matèria tributària de l'OCDE, que estableix que *“Una Parte requerida no tiene obligación de investigar ni de comprobar las declaraciones presentadas por la Parte requirente. La responsabilidad respecto a la veracidad de dichas declaraciones corresponde a la Parte requirente.”*

Així, l'agent sosté que aquesta previsió no és d'aplicació, i que cal aplicar únicament el Conveni per evitar la doble imposició signat entre el Principat d'Andorra i l'estat espanyol. Tanmateix, l'esmentat conveni és l'instrument pel qual, a partir del 26 de febrer del 2016, s'adrecen les peticions d'informació fiscal, Conveni que incorpora un Protocol, i que no s'aparta del model de l'OCDE, sinó que s'inspira en aquest.

En efecte, com recull l'exposició de motius del referit Conveni, que és paràmetre per a la seva interpretació:

“El Conveni reprèn, en gran part, les disposicions contingudes en el model de l'OCDE, generalment acceptades per tots els estats, i alhora inclou les particularitats d'Andorra i Espanya. Està constituït per 27 articles distribuïts en 6 capítols (camp d'aplicació, definicions, imposició de les rendes, mètodes per eliminar la doble imposició, disposicions especials i disposicions finals) i s'acompanya d'un Protocol que completa i interpreta certs articles del Conveni.”

I més endavant s'afegeix:

“Les disposicions del TIEA són aplicables fins a l'1 de gener del 2016. A partir d'aquesta data, l'intercanvi d'informació prèvia sol·licitud es regirà pel nou estàndard de l'OCDE. Andorra segueix, doncs, els compromisos d'adaptació exigits per l'OCDE en aquesta matèria.”

No hi ha dubte, doncs, que resulta perfectament aplicable la previsió que conté el paràgraf 77 dels comentaris a l'Acord sobre intercanvi d'informació en matèria tributària de l'OCDE.

Cinquè.- Pel que fa la resta d'al·legacions que es contenen al recurs d'apel·lació, ja van ser analitzats a la sentència TSJA 100-2017, contra la

que l'agent va interposar recurs d'empara que fou inadmes pel Tribunal Constitucional.

Per això, cal també reproduir els fonaments de l'esmentada sentència:

"El primer dels motius d'impugnació que articula el recurrent fa referència a la procedència de planejar una qüestió incidental d'inconstitucionalitat en relació amb l'article 7.8 de la LIF, per resultar contrari al dret a la jurisdicció i a la defensa recollits a l'article 10 de la CA, així com l'article 6 del CDH.

A aquest argument el Govern oposa que el plantejament d'un incident d'inconstitucionalitat és potestat dels òrgans judicials, sense que el particular disposi d'una acció per aquesta finalitat.

Doncs bé, certament la LQTC no atorga als particulars una acció per poder per plantejar un procés incidental davant del Tribunal Constitucional, sinó únicament podran, en el seu cas, fonamentar el seu recurs al·legant que la llei que resulta d'aplicació és contrària a la CA, de manera que no només despertin en el òrgan judicial dubtes sobre la constitucionalitat d'aquella norma, sinó que l'hauran de convèncer de què, efectivament, la llei és contrària a la CA.

Recordis que l'exposició de motius de la LQTC –paràmetre per la seva interpretació–, ens diu:

"el recurs incidental es planteja en termes restrictius, imposant al Tribunal ordinari una sèrie d'exigències que demostrin no tant la "possibilitat" que la llei impugnada sigui inconstitucional, sinó, més aviat, la "seguretat" i el ple convenciment de l'esmentat tribunal ordinari sobre la inconstitucionalitat al·legada i l'aplicabilitat de la llei al fons del procés de què coneix."

I l'article 52 de la LQTC disposa que exercici de la seva funció jurisdiccional, els batlles, el Tribunal de Batlles, el Tribunal de Corts i el Tribunal Superior de Justícia d'Andorra es troben legitimats per sol·licitar l'obertura d'un procés incidental d'inconstitucionalitat contra lleis, decrets legislatius i normes amb força de llei, és a dir, la legitimació és únicament dels òrgans judicials, i no de les parts en el procediment.

D'acord amb l'exposició de motius de la LQTC, l'article 53 de la mateixa estableix que és procedent la interposició de l'acció d'inconstitucionalitat davant del Tribunal Constitucional si, en qualsevulla fase d'un procés jurisdiccional ordinari, l'òrgan judicial que es troba coneixent d'aquest estima, d'ofici o a instància de part, que una norma amb rang de llei i d'imprescindible aplicació per a la solució de la causa principal o d'algun incident substanciat en aquesta és contrària a la Constitució. Observis que el precepte no diu "pot ser contrària a la Constitució" sinó "és contrària a la Constitució".

Doncs bé, aquest Tribunal no creu que l'article 7.8 de la LIF sigui inconstitucional.

En efecte, els apartats 7 i 8 de l'article 7 de la Llei disposen:

"8. Llevat que s'hagi establert el secret de la sol·licitud d'intercanvi d'informació, l'autoritat competent informa la persona concernida i el posseïdor de la informació de la possibilitat de comparèixer davant seu per consultar, en presència de l'autoritat competent, les parts de l'expedient que no hagin de romandre confidencials i que siguin essencials per a la sol·licitud d'intercanvi d'informació. L'autoritat competent fixa un termini per

comparèixer i per consultar l'expedient. La sol·licitud d'intercanvi d'informació rebuda i les comunicacions entre autoritats competents han de ser confidencials en tots els casos.

9. Es desenvolupen reglamentàriament els requisits de contingut i de forma que han de complir les notificacions al posseïdor de la informació i a la persona concernida, el contingut dels edictes, així com els terminis aplicables en la tramitació de la sol·licitud d'intercanvi d'informació fins al procediment d'oposició, incloent-hi les demandes grupals.

(el subratllat no és de l'original)

D'aquesta regulació se'n desprèn que no tota la informació s'ha de facilitar al posseïdor de la informació, ni tampoc a la persona concernida, però, a més, disposa que serà el desenvolupament reglamentari el què establirà els requisits de contingut i de forma de les notificacions a ambdós intervinents.

A més, no es pot identificar "parts de l'expedient" amb "documents" de l'expedient, com sembla que fa l'agent. En definitiva, haurà d'analitzar-se la informació que ha de facilitar-se a la persona concernida, informació que pot estar en un document que inclogui totes les dades que ha de conèixer, com succeeix en el present cas.

D'altra banda, no hi ha dubte que l'agent ha pogut interposar recurs d'oposició, i posteriorment recurs contenciós, sense que el seu dret d'accés a la jurisdicció s'hagi vist afectat. Així, ha rebut tota la informació que estableix l'article 6.3 del RLIF –extrem que no nega-, i, a més, en via contenciosa ha tingut accés a la totalitat de l'expedient administratiu, fins i tot a la sol·licitud que el Govern d'Espanya va dirigir al Govern Andorrà, després que aquest últim preguntés al primer si podia facilitar aquest document. Dons bé, tot i tenir la informació complerta –fins i tot la declarada confidencial-, l'agent no ha posat en qüestió en el present recurs que les autoritats espanyoles hagin justificat la petició –tot i que no comparteix aquesta justificació- i que, en definitiva, no es pugui considerar una "fishing expedition".

(...)

Tercer.- *El recurrent afirma que la Batllia d'Andorra no li ha conferit un tràmit d'audiència després que el Govern presentés les seves al·legacions, per la qual cosa, al seu entendre s'ha vulnerat l'article 8.4 de la LIF, impedit d'aquesta manera que hagi pogut pronunciar-se sobre el contingut de l'expedient administratiu, que fou lliurat pel Govern amb el seu escrit de contestació.*

Tanmateix, l'article 8,4 de la LFI no estableix un nou tràmit d'al·legacions a l'agent un cop l'administració ha contestat la demanda i ha aportat l'expedient administratiu. En efecte, cal recordar que la LFI estableix uns procediments especials, tant en via administrativa com judicial, i en cap cas disposa que s'hagi de donar un nou tràmit d'al·legacions o de conclusions al recurrent, un cop s'ha contestat la demanda, com sí fa l'article 50 de la Llei de Jurisdicció Administrativa i Fiscal en el procés contenciós ordinari.

De fet, l'article 8.4 de la LIF estableix un procés en el què els terminis són més breus i només es preveu un únic tràmit per a cadascuna de les parts, sense que es tingui la possibilitat de formular prova ni de fer conclusions:

"La decisió de l'autoritat competent pot ser objecte de recurs en el termini de deu dies hàbils des que es notifica, davant la Secció Administrativa de la Batllia d'Andorra, la qual, després del tràmit d'audiència

dels recurrents i de l'autoritat competent andorrana, dicta resolució en un termini màxim de deu dies hàbils, a comptar de la interposició del recurs jurisdiccional.”

En definitiva, en el recurs seguit davant del Tribunal de Batlles s'han respectat les normes de procediment.”

A les anteriors consideracions només cal afegir, que, com s'ha dit, el Tribunal Constitucional va inadmetre el recurs d'empara interposat contra la sentència transcrita, i ho va fer amb la fonamentació següent:

“3.2. En realitat, allò que es desprèn del recurs d'empara i de l'argumentació que el sosté és el qüestionament de la manera en què la Sala Administrativa del Tribunal Superior de Justícia va analitzar i aplicar la normativa relativa a l'intercanvi d'informació en matèria fiscal (Llei 10/2017). Efectivament, si bé aquesta Llei permet als justiciables tenir accés a certa informació, aquest accés no és absolut en la mesura en què diversos aspectes de l'expedient són confidencials (apartats 7 i 8 de l'article 7 de la LIF).

3.3. La Sala Administrativa ha interpretat i aplicat degudament la normativa en la matèria. La seva motivació, particularment detallada, és lògica i a bastament argumentada i fonamentada en Dret.

3.4. Si el dret a la jurisdicció no s'ha vulnerat en el seu vessant de la motivació, el mateix succeeix en el seu vessant del dret a la defensa. Tal com exposa la motivació acurada de la sentència impugnada de la Sala Administrativa "no hi ha dubte que l'agent ha pogut interposar recurs d'oposició, i posteriorment recurs contenciós, sense que el seu dret d'accés a la jurisdicció s'hagi vist afectat". Altrament dit, el dret a la defensa del recurrent s'ha pogut exercir mitjançant l'activació de les vies de dret previstes en el Principat per tal d'impugnar la denegació de l'accés a la integralitat dels elements continguts en l'expedient que l'afecta.

3.5. Per tant, ateses les disposicions de l'article 37.2 de la Llei qualificada del Tribunal Constitucional, aquest recurs d'empara ha de ser inadmès a tràmit per la manca de contingut constitucional de les seves pretensions.

3.6. La petició de suspensió dels efectes de la sentència impugnada ha de ser desestimada per no ser admès a tràmit el recurs d'empara.”

Sisè.- No s'aprecia una especial temeritat o mala fe que justifiqui la imposició de les costes d'aquesta instància.

DECISIÓ

En atenció a tot el que s'ha exposat, el Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa, en nom del poble andorrà, decideix:

Primer.- Desestimar el recurs d'apel·lació que interposa GPC contra la sentència 109/2018, del 30 de novembre de la Secció Administrativa del Tribunal de Batlles, la qual es confirma en els seus propis termes.

Segon.- No efectuar un especial pronunciament sobre les costes causades en aquesta instància.

Aquesta sentència és ferma i executiva.

Manem que una vegada s'hagi complert el que disposa l'article 76 de la Llei de la Jurisdicció Administrativa i Fiscal es lliurin els autes originals amb la certificació d'aquesta sentència al Tribunal de Batlles, Secció Administrativa del qual procedien, i que s'arxivin les actuacions del Tribunal.

Així, per aquesta nostra sentència, definitivament jutjant, ho manem i signem.