



STSJAD, Administrativa del 17 de desembre del 2025 (ROJ: STSJAD 205/2025 - ECLI:AD:TSJADAD:2025:205)

Òrgan: Tribunal Superior de Justícia - Seu: Andorra la Vella - Recurs: 39/2025 - Data resolució: 17/12/2025 - NIG: 5300545320230000146

Ponent: Elsa Puig Muñoz

Tipus de resolució: Sentència

Títol: Sanció tributaria. Consulta vinculant prèvia. Interpretació raonable de la norma

PRESCRIPCIÓ (PROCEDIMENT SANCIONADOR)

INFRACCIONS DE DEFRAUDACIÓ

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTÍCIA

RECURS DE REPOSICIÓ

RECURS D'APEL·LACIÓ

RESUM I.A.

El Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa, ha decidit en sentència 58-2025 que, en l'apel·lació presentada pel Govern d'Andorra contra la decisió de la CTT i la sanció administrativa de 1 594 343,06 EUR, s'estime parcialment el recurs. Es cancela la sentència d'instància i, però, només es nul·la la part de la resolució que calcula la sanció, recalculant-la aplicant el 50 % de la quota tributària que resulte de la sentència 72/2024 de la mateixa sala. No s'imposa cap condemna en costos. Aquesta decisió confirma que la sanció inicial es va basar en una interpretació errònia de la normativa sobre el règim de neutralitat fiscal i que, tot i que la consulta vinculant no obliga el contribuent, la falta de compliment de la mateixa constitueix infracció de defraudació, però la quantitat de la sanció ha de ser revisada segons la nova base calculada.

SENTÈNCIA

Magistrats

Elsa Puig Muñoz
Alexandra Cornella Solà
Immaculada Rodríguez Díaz

Tribunal Superior de Justícia

Sala Administrativa

TSJA.- 0000039/2025

ORIGEN.- 2000084/2023 - 0

NIG: 5300545320230000146

SENTÈNCIA 58-2025 DE 17/12/2025

Ponent : Elsa PUIG MUÑOZ

Data : 17/12/2025

Sala : Tribunal Superior de Justícia - Sala Administrativa

Referència : TSJA.- 0000039/2025

Nig : 5300545320230000146

IU : ECLI : AD: TSJA:2025:00058

SENTÈNCIA 58-2025

PARTS

Apel·lant: GOVERN D'ANDORRA

Representant: Sra. Vélez

Advocat Gabinet Jurídic: Sr. Ayuso

Apel·lat: ORG_5

Representant: Sra. Esparza

Advocat: Sr. Benítez

COMPOSICIÓ DEL TRIBUNAL

Presidenta: Sra. Elsa PUIG MUÑOZ

Magistrades: Sra. Alexandra CORNELLÀ SOLÀ

Sra. Immaculada RODRIGUEZ DÍAZ

Objecte: Sanció tributaria. Consulta vinculant prèvia. Interpretació raonable de la norma

Andorra la Vella, el dia 17 de desembre de 2025.

El Tribunal Superior de Justícia, Sala Administrativa ha vist el recurs d'apel·lació a les actuacions núm. 2000084/2023.

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

ANTECEDENTS DE FET

1.- La societat agent va interposar demanda jurisdiccional contra la resolució de la Comissió Tècnica Tributària (CTT), de data 26 d'octubre de 2023, número 381409/2023 (f. 141-149 de les actuacions), per la qual s'acordà desestimar el recurs administratiu interposat per la societat demandant contra la resolució SAN23001701, de 31 de juliol de 2023, emesa pel director del Departament de Tributs i de Fronteres (DTF), que va imposar a la societat ORG_6 (succeïda per ORG_5) una sanció per infracció de defraudació lleu de l'impost sobre Plusvàlues en les Transmissions Patrimonials Immobiliàries (IPTPI) i de l'impost General Indirecte (IGI).

La referida sanció deriva de la quota que s'hauria deixat d'ingressar corresponent a l'operació d'escissió parcial de Vall Banc, SA (societat escindida) a favor de la societat de nova creació "PLEYADE 21, S.L." (societat beneficiària), i acolliment al règim fiscal de les operacions de reorganització. Les sancions imposades han estat de 139.166,13EUR en relació a l'IPTPI i de 1.455.176,93EUR en relació a l'IGI (f. 100-110)..

2.- En la sentència núm. 28/2025, de data 12/05/2025, el Tribunal de Batlles, en composició unipersonal, ha estimat la demanda promoguda per la part agent.

3.- En el seu escrit d'apel·lació, el Govern estima, en substància, que:

Les sentències número 38-2020 i 46-2020 del Tribunal Superior de Justícia d'Andorra, citades per intentar sostenir que una discrepància en la interpretació d'una norma tributària no pot ser objecte de sanció, no resulten aplicables al cas que ens ocupa, compte tingut que en aquells procediments no concorria cap consulta vinculant prèvia formulada pel mateix obligat tributari.

L'obligat tributari va instar una consulta vinculant específica, en data 20 d'octubre de 2021, i va rebre resposta clara i motivada el 10 de desembre de 2021 (núm. CV0226-2021), que va determinar de manera expressa i vinculant que l'operació d'escissió no podia acollir-se al règim de neutralitat fiscal. Malgrat això, la societat va actuar com si aquell règim fos aplicable, i no va ajustar la seva conducta al criteri administratiu conegut i notificat, i aquesta actuació introdueix un element de dol o, com a mínim, de negligència greu.

En la resposta a la consulta plantejada, es conclouïa que no es donaven els requisits per tal que l'operació d'escissió es pogués acollir al règim de neutralitat fiscal, tenint en compte que la Unitat de Negoci no constituïa una branca d'activitat, a efectes de l'article 2.7 de la Llei 17/2017, del 20 d'octubre, de règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial.

L'Administració va considerar que l'autonomia funcional i organitzativa no estava prou acreditada, ja que li mancaven els mitjans personals, materials i financers per operar de forma autònoma.

Aquesta resposta no era merament orientativa sinó que era una resolució administrativa vinculant, promoguda pel mateix obligat, i referida a la mateixa operació concreta que posteriorment va ser objecte de comprovació i regularització.

La conducta exposada suposa un incompliment dolós del deure de diligència que imposa l'ordenament tributari al subjecte passiu.

El marc legal estableix que la vinculació de la resposta afecta com a mínim l'Administració, però això no exonera el contribuent d'actuar de conformitat amb ella, i més quan l'ha promoguda el mateix interessat per evitar la incertesa jurídica.

L'obligat podia instar l'inici de qualsevol dels procediments previstos en la LBOT per tal de defensar el seu posicionament (procediment de rectificació d'autoliquidacions i fins i tot, de devolució d'ingressos indeguts), però només després d'aplicar els criteris de la consulta.

De la sentència recorreguda es desprèn que l'obligat pot utilitzar la consulta vinculant com un mecanisme d'exoneració selectiva, sol·licitar una interpretació quan interessa i, al mateix torn, ignorar-ne els efectes quan no es comparteix el criteri emès.

4.- En la seva contesta, la societat agent estima, en substància, que:

L'Administració va considerar que la conducta de l'obligat tributari era típica, antijurídica i culpable, justificant la culpabilitat exclusivament en que "el fet de no seguir una resposta vinculant plantejada pel mateix contribuent s'ha d'interpretar com un acte dolós, efectuat deliberadament i conscient de que s'estaven contravenint les disposicions legals tributàries, generant, doncs, un benefici indegut i/o la reducció de la càrrega fiscal de manera il·legítima".

La interpretació que ha efectuat de la normativa aplicable ha estat la correcta, d'acord amb la literalitat de la llei i amb els pronunciaments nacionals i internacionals de la doctrina i la jurisprudència.

Les consultes tributàries no vinculen al contribuent, i l'aplicació d'un criteri diferent al manifestat per l'Administració no implica per se l'existència de dol, sinó que és l'Administració qui ha de provar-ho.

La consulta tributària formulada es referia als impostos directes, i en cap cas formulava una pregunta relativa a la imposició indirecta (que en termes quantitius suposa el 91,27% de l'import tant de la liquidació com de la sanció).

La resolució sancionadora no està motivada i en cap cas acredita la concurrència de dol en la conducta de l'obligat tributari, ja que exclusivament es remet al suposat incompliment d'una consulta tributària el contingut de la qual no vincula el contribuent.

Les consultes tributàries no vinculen de cap manera al contribuent, únicament a l'Administració, per més que aquesta defensi sense fonament el seu caràcter també vinculant per l'administrat.

Les sentències del Tribunal Suprem espanyol 21 de febrer del 2011 (recurs n. 2400/2006); de 19 de setembre del 2023 (recurs n. 7855/2021), i 23 de maig del 2016 (recurs n. 4133/2014), avalen la seva tesi, així com també la doctrina espanyola i francesa.

Segons afirma el Govern, un cop emesa una consulta vinculant que es pronuncia en contra de la possibilitat d'acollir-se al règim de neutralitat, el contribuent hauria d'haver renunciat expressament a aquest, i després sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació, però aquesta construcció no només desafia la lògica, sinó que és manifestament incompatible amb el règim jurídic de les opcions tributàries.

La STSJ 76-2021, de 25 de novembre del 2021 exclou la concurrència de culpabilitat si l'error de dret és raonable i la norma ofereixi dificultats d'interpretació, i sempre que el subjecte passiu hagi declarat o posat de manifest la totalitat de les bases o elements integrants del fet generador.

5.- En el tràmit de conclusions la part apel·lant va confirmar les seves al·legacions, i el mateix succeí amb la part apel·lada.

6.- Havent-se designat la magistrada ponent, han quedat vistes les actuacions per a deliberar i decidir.

FONAMENTS DE DRET

FONAMENTS DE DRET

Primer.- Competència

El Tribunal Superior, Sala Administrativa, és competent per conèixer del recurs, en aplicació de l'article 39.3 de la Llei qualificada de la Justícia.

Segon.- Antecedents rellevants

Prèviament, s'ha de presentar un breu resum dels fets a l'origen del litigi.

En data 26 de setembre del 2021 es va signar un contracte de compravenda privat de les accions de VALL BANC, entre CRÈDIT ANDORRÀ i ORG_3 ("ORG_4") i ORG_0 ("ORG_0").

Segons consta al foli 17 de l'expedient administratiu (en endavant EA), aquest contracte privat es va elevar a públic el 31 de gener del 2022. A l'escriptura, els compareixents van fer constar que l'operació s'acull al règim fiscal establert pel text refós de la Llei 17/2017, del 20 d'octubre, de règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial.

Cal dir que, prèviament a la signatura del contracte, concretament en data 20 d'octubre del 2021 -aquesta dada s'ofereix a l'escrit de contestació a la demanda, i no ha estat qüestionada per l'altre part-, l'agent havia efectuat a l'Administració Tributaria andorrana una consulta vinculant (que va rebre el número CV0226-2021), emesa en data 10 de desembre de 2021, que tenia per objecte:

"Que de conformitat amb el requisits establerts a l'article 65 de la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari, desenvolupats a l'article 25 del Reglament d'aplicació dels tributs, aprovat mitjançant Decret de l'11 de febrer de 2015, planteja davant aquesta Administració consulta tributària vinculant sobre la interpretació i aplicació dels articles 2.2 b), 6 i 15.2 de la Llei 17/2017, del 20 d'octubre, de règim fiscal de les operacions de reorganització empresarial."

I la resposta va ser la següent:

"D'acord amb aquests preceptes, únicament tindran la consideració d'escissió a efectes del règim fiscal de reorganització empresarial les operacions en què el patrimoni segregat constitueixi una explotació autònoma. En relació amb aquest requisit, de la informació proporcionada se'n desprèn que els elements objecte de transmissió, actius crediticis deteriorats i actius immobiliaris adjudicats, entre d'altres, són elements patrimonials afectes a l'activitat financera de la consultant. No obstant això, no s'identifica en seu de la consultant que aquests elements formin part d'una explotació autònoma, amb mitjans materials i humans específics i un organigrama funcional determinat. Així mateix, considerant les característiques pròpies de l'activitat econòmica desenvolupada per la consultant, els elements que són objecte de transmissió sembla que formen part de la mateixa branca d'activitat econòmica que es continuarà efectuant en la seva seu. Per tant, a l'efecte d'aplicar el règim fiscal de reorganització empresarial, no s'identifiquen branques d'activitats diferenciades, i en conseqüència no serà aplicable aquest règim."

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

En altres paraules, la resposta que es donés a la consulta efectuada suposava que l'operació gaudís o no del règim fiscal previst a la Llei 17/2017, amb conseqüències previstes per diversos impostos.

L'Administració va denegar l'aplicació del règim de neutralitat i va liquidar l'operació en data 16 de gener del 2023 -liquidació LP220013003, notificada el 18 de gener de 2023-, tot aplicant l'IPTPI i l'IGI, generant un deute tributari de 3.220.879,22 euros sobre la base de la inexistència de branca d'activitat.

Seguidament va incoar un procediment sancionador per la comissió d'una infracció per defraudació tipificada a l'article 129.1 de la Llei 21/2014, de Bases de l'Ordenament Tributari (en endavant LBOT), que fou qualificada de lleu en virtut de l'article 130 de la LBOT, i havent-se fixat l'import de la sanció en aplicació de l'article 126.2 de la LBOT.

Per Resolució de data 31 de juliol del 2023 es va imposar a la part agent una sanció de 1.594.343,06 corresponent al 50% de la liquidació, contra la que la societat va interposat recurs de reposició, que fou desestimat.

Tercer.- Precedent rellevant

Com ambdues parts saben, la liquidació girada per la DGT també va ser objecte de recurs, que fou resolt per la sentència del Tribunal de Batlles de data de 10 de juny de 2024 (assumpte 2000053/2023), que va estimar molt parcialment el recurs interposat per la part agent. Així, la referida sentència va declarar que la resolució impugnada no era ajustada a dret tan sols quant a la presa en consideració de les 12 unitats immobiliàries adquirides per l'entitat ORG_6 i transmeses per la societat ORG_1, que apareixen referenciades en l'escriptura de dació en pagament i carta de pagament aportada, i va acordar la retroacció de l'expedient a fi que es corregeixi aquesta omissió.

Posteriorment, ambdues parts van interposar recurs d'apel·lació, que fou resolt per aquest Tribunal Superior a la sentència 72/2024, de data 12 de desembre, dictada al rotlle d'apel·lació TSJA 000038/2024, en la qual es va analitzar si l'operació societària que està a l'origen de la controvèrsia, podia gaudir dels beneficis previstos a la Llei 17/2017:

"Quart.- El nucli de la qüestió litigiosa resideix en determinar si l'escissió del sector de negoci de ORG_6 relatiu a la gestió dels actius crediticis deteriorats i del actius immobiliaris adjudicats i la seva transmissió a l'entitat Pleyade 21, tenia per objecte una branca d'activitat en el sentit de l'article 2.7 de la Llei 17/2017 i, en conseqüència, eren aplicables els supòsits de no subjecció a l'IGI i l'IPTPI que preveuen els articles 12 i 13 de la pròpia Llei.

Segons l'article 2 d'aquest text legal:

"7. Als efectes d'aquesta Llei, tindrà la consideració de branca d'activitat el conjunt d'elements d'actiu i passiu d'una divisió d'una entitat que constitueixen, des del punt de vista de l'organització, una explotació autònoma, és a dir, un conjunt capaç de funcionar pels seus propis mitjans".

Com es desprèn del precepte, l'autonomia funcional i organitzativa s'ha de donar tant en l'entitat transmissor com en l'adquirent. Com bé diu la sentència apel·lada, la preexistència del conjunt de mitjans personals, materials i financers que constitueix aquesta organització separada és la que permet comprovar la seva realitat als efectes de l'aplicació del règim de neutralitat tributària.

En aquest cas, l'entitat recurrent defensa que l'activitat de gestió dels actius crediticis deteriorats i del actius immobiliaris adjudicats és una branca d'activitat clarament diferenciada del negoci bancari general, i que el funcionament autònom ha de ser organitzatiu, independentment de la forma de finançament. Es recolza en aquest sentit en el contingut de l'informe pericial, que descansa en el mètode de la comptabilitat analítica, el qual desglossa els ingressos i despeses de les diferents unitats o centres d'una mateixa empresa, amb la finalitat de determinar els fluxos originats per cadascun d'ells i adoptar les decisions empresarials adequades en funció d'aquests resultats.

Ara bé, el fet de que, en termes comptables, es puguin establir per separat els actius i passius atribuïbles a cadascuna de les unitats de negoci d'una empresa no implica necessàriament que constitueixin una explotació autònoma, supòsit que només es donarà, als efectes de la Llei 17/2017, quan constitueixin un conjunt capaç de funcionar pels seus propis mitjans.

Cinquè.- En el cas que ara s'examina, es desprèn del contingut de les actuacions que la gestió dels actius crediticis deteriorats i del actius immobiliaris adjudicats no estava encomanada en l'entitat d'origen a una branca d'activitat constitutiva d'una explotació autònoma que funcionés pels seus propis mitjans.

En aquest sentit, la pròpia recurrent admet que el personal destinat a aquesta activitat es dedicava també a altres tasques bancàries, cosa que justifica pel caràcter reduït de l'entitat. Tampoc consta que aquests empleats s'ubiquessin en alguna ubicació separada de les oficines del banc, de manera que no disposava d'instal·lacions pròpies. Finalment, no s'acredita l'existència d'un finançament separat de l'entitat de la qual depenia. El fet d'invocar-se un deute entre la unitat i Vall Banc és una mostra de l'anomenada comptabilitat analítica, que parteix de l'existència d'unitats excedentàries i deficitàries, però no afegeix res quant al funcionament separat de la unitat. En conseqüència, la manca de mitjans organitzatius i financers propis impedeix apreciar l'existència d'una branca d'activitat autònoma en el sí de l'entitat transmissor.

A la mateixa conclusió s'ha d'arribar pel que fa a l'entitat adquirent. Com afirma la sentència apel·lada, la mateixa no disposava, en la data de l'escissió, d'elements de passiu que li permetessin actuar amb els seus propis mitjans. Això no suposa en cap cas negar la possibilitat d'un finançament extern, però el cert és que el

préstec atorgat per l'entitat bancària recurrent, que s'invoca en l'apel·lació, no va ser formalitzat fins després de l'escissió, de manera que, quan aquesta es va produir, l'entitat adquirent no disposava de la necessària autonomia de funcionament.

En conseqüència, no concorren en aquest cas els supòsits de fet que permetin concloure que existia una branca d'activitat autònoma, per la qual cosa no és aplicable el règim de neutralitat tributària que preveu la Llei 17/2017, ni els supòsits de no subjecció a l'IGI i l'IPTPI que contempnen els seus articles 12 i 13.

Sisè.- De forma subsidiària, la recurrent al·lega que, encara que no es consideri aplicable el règim de neutralitat previst a la Llei 17/2017, l'operació tampoc estaria subjecte a l'IGI, d'acord amb l'article 6.1 de la seva Llei reguladora, el qual estableix que:

"No es troben subjectes a aquest impost les operacions següents:

1. La transmissió d'un conjunt d'elements corporals i, si és el cas, incorporals que, formant part del patrimoni empresarial o professional de l'obligat tributari, constitueixen una unitat econòmica autònoma capaç de desenvolupar una activitat empresarial o professional pels seus propis mitjans.(...)".

En aquesta línia, la recurrent sosté que el concepte d'unitat econòmica autònoma és diferent del de branca d'activitat de la Llei 17/2017, i que, en qualsevol cas, l'autonomia d'aquella unitat econòmica només és predicable de l'adquirent i no del transmissor.

Aquestes al·legacions no poden ser compartides. Quan la Llei de l'IGI parla d'una unitat econòmica autònoma susceptible de desenvolupar una activitat empresarial o professional pels seus propis mitjans no està establint uns requisits diferents dels que contempla la Llei 17/2017 als efectes de la definició d'una branca d'activitat, ja que, en ambdós casos, es requereix la capacitat d'actuar a través de mitjans propis. A més, el text de la Llei no permet circumscriure aquesta exigència a l'entitat adquirent, deixant de banda la transmissor.

Encara que és obvi que la legislació espanyola és totalment inaplicable a Andorra, la recurrent invoca el contingut de certa doctrina jurisprudencial i administrativa del país veí, que recolzaria la conclusió de que l'autonomia de la unitat només seria predicable de l'adquirent. Ho fa des de la perspectiva de que la normativa espanyola segueix les previsions de la Directiva europea 2006/112/CE del Consell, de 28 de novembre de 2006, que també invoca l'exposició de motius de la Llei andorrana 11/2012, reguladora de l'IGI.

Ara bé, és necessari constatar que la Llei espanyola 37/1992, de 28 de desembre, reguladora de l'impost sobre el valor afegit, també exigeix l'autonomia de la unitat econòmica en el transmissor, de manera que ha de decaure el criteri interpretatiu que invoca la recurrent. En efecte, l'article 7 de la referida Llei disposa que:

"No estarán sujetas al impuesto:

1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, (...)".

En conseqüència, ateses les circumstàncies de fet que abans s'han descrit, s'ha de concloure que no existeix en aquest cas "una unitat econòmica autònoma capaç de desenvolupar una activitat empresarial o professional pels seus propis mitjans", per la qual cosa l'operació està plenament subjecta a l'IGI.

Setè.- També de forma subsidiària, la recurrent defensa que, encara que no s'apliqui el règim de neutralitat de la Llei 17/2017, les plusvàlues derivades de les aportacions de béns immobles o drets reals sobre els mateixos estan exemptes en aquest cas de l'IPTPI, ja que l'operació d'escissió s'ha formalitzat entre dues societats del mateix grup empresarial.

La sentència no nega aquesta possibilitat, però parteix del fet que no s'ha acreditat la pertinença de les dues entitats al mateix grup d'empreses, per la qual cosa denega l'aplicació de l'exempció.

L'article 4 de la Llei reguladora de de l'IPTPI disposa que:

"Resten exemptes de l'impost:

(...)

8. Les plusvàlues derivades de les aportacions de béns immobles o drets reals sobre els mateixos béns realitzades a societats que pertanyin al mateix grup".

A fi de determinar l'existència d'un grup empresarial, s'ha d'atendre al que disposa la Llei 30/2007, de 20 de desembre, de la comptabilitat dels empresaris. L'article 34.2 d'aquesta Llei defineix els requisits que han de concórrer per apreciar l'existència d'un grup d'empreses, i aquest precepte s'ha d'interpretar d'acord amb l'exposició de motius de la pròpia llei, la qual afirma que:

"En aquest àmbit cal destacar, sobretot, la delimitació del perímetre de consolidació que, basant-se en el sistema establert per la setena directiva comunitària en matèria comptable, introdueix l'obligació de consolidació, no sols dels grups verticals, sinó també dels denominats grups horitzontals, quan el control de les societats filials que integren un mateix grup de societats correspongui a una o diverses persones, físiques o jurídiques, que actuen conjuntament".

En el cas que ara s'examina, l'escriptura d'escissió posa de relleu que tant la societat transmissora com l'adquirent tenen en comú un soci majoritari que ostenta més del 50% del capital social, de manera que s'ha d'entendre justificada l'existència d'un grup empresarial de caràcter horitzontal, per la qual cosa les plusvàlues derivades de les aportacions de béns immobles o drets reals sobre els mateixos queden exemptes de l'IPTPI, segons l'article 4.8 de la seva Llei reguladora.

De fet, l'Administració no s'ha oposat a aquest motiu d'impugnació, ni ha articulat cap al·legació sobre el mateix. En conseqüència, procedeix estimar parcialment en aquest punt el recurs d'apel·lació de l'entitat agent.

Vuitè.- Pel que fa al recurs d'apel·lació del Govern, no es discuteix que en la liquidació impugnada no es van tenir en compte les 12 unitats immobiliàries provinents de la societat ORG_1, de manera que la sentència de la Batllia ha disposat la retroacció de l'expedient a fi que es corregeixi aquesta omissió.

L'Administració tributària, en el seu recurs, addueix que, en la transmissió prèvia de les 74 unitats immobiliàries en favor de ORG_6, que va tenir lloc el 18 de desembre de 2020, es va liquidar l'IPTPI per un import de 3.057.624,18 EUR, inferior als 3.351.101,12 EUR, de manera que, almenys, s'hauria de requerir l'entitat agent a fi que corregeixi la liquidació derivada de la transmissió de la data indicada, com a successora universal de ORG_6.

Aquesta pretensió ha de ser desestimada per dos raons fonamentals. En primer lloc, perquè s'introdueix en l'alçada una qüestió que no va ser plantejada en la primera instància, cosa que contravé el principi pendente appellatione nihil innovetur. En segon lloc, perquè el subjecte passiu de l'impost per aquella transmissió no era ORG_6, sinó els transmissors dels immobles, segons l'article 6.1 de la Llei reguladora de l'IPTPI."

A la part dispositiva de la sentència aquesta Sala Administrativa va desestimar el recurs d'apel·lació interposat per Govern, i va estimar parcialment el recurs d'apel·lació que formulava l'entitat ORG_5, tot declarant que l'operació d'escissió litigiosa està exempta de l'impost sobre les plusvàlues en les transmissions patrimonials immobiliàries, i va anul·lar les resolucions administratives impugnades només en aquest punt.

I no hi ha dubte que aquesta sentència -que, sorprenentment cap de les parts destaca en els seus respectius escrits-, ha de ser el punt de partida per resoldre la controvèrsia plantejada.

Quart.- Normativa d'aplicació i anàlisi de les qüestions plantejades per les parts

Havent-se resolt a la STSJA 72/2024 la qüestió relativa a si l'operació societària que es va elevar a pública en data 31 de gener del 2022 podia estar emparada per la Llei 17/2027, i havent-se determinat de forma clara que no ho estava, resulta sobrer analitzar el contingut de l'article 2, apartats 2.b i 7 de la referida norma i la seva aplicació al cas.

Sí interessa destacar el contingut dels articles 63 i següents de la LBOT. Doncs bé, l'article 63 disposa que l'Administració té l'obligació d'informar i assistir els obligats tributaris en relació amb els seus drets i les seves obligacions, sent un mitjà a través del qual informa les respostes de les consultes escrites, respostes que han de ser comunicades als consultants i que seran publicades, preservant-ne la privacitat.

L'article 65 de la LBOT, estableix que els obligats tributaris tenen dret a formular consultes escrites a l'Administració tributària, i que mentre no es modifiquin les circumstàncies de fet, l'aplicació del criteri al consultant es manté fins que canviï la normativa o la interpretació jurisprudencial del precepte, i que, a aquests efectes, se segueixen per a qualsevol tercer, sempre que els fets i les circumstàncies d'aquest obligat tributari siguin assimilables als inclosos en la resposta de la consulta.

D'aquesta previsió se'n dedueix, com no podia ser d'una altra manera, que les consultes vinculants no ho són pels Tribunals, que poden apartar-se del seu contingut.

L'apartat 5 del mateix article 65 disposa que no es pot interposar recurs contra la resolució d'una consulta, sense perjudici del dret a sol·licitar-ne l'aclariment, però, no obstant això, els actes de liquidació o de sanció derivats dels criteris continguts en la resposta de la consulta són susceptibles de recurs sota el seu règim general, mentre

que a l'apartat 7 del mateix precepte s'afirma que la resposta a la consulta serà vinculant per l'Administració tributària.

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

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

De fet, la part agent ve a defensar que les consultes només vinculen a l'Administració, i que el fet que el contribuent -en aquest cas el propi consultant-, s'aparti de la resposta obtinguda a la consulta, no té cap conseqüència, però aquesta interpretació no és compatible amb el règim de consultes regulat a la LBOT. En paraules de la representació de Govern: no pot acceptar-se que obligat pugui utilitzar la consulta vinculant com un mecanisme d'exoneració selectiva, sol·licitar una interpretació i seguir el criteri de la resposta quan aquest sigui el que l'interessa i, al mateix torn, ignorar-ne els efectes de la resposta quan no es comparteix el criteri emès, que és, en definitiva, la conseqüència que se'n deriva de la sentència apel·lada.

Pel que fa les sentències del Tribunal Suprem espanyol esmentades per la part agent, cal recordar que la jurisprudència d'aquell tribunal no resulta traslladable al Principat. En qualsevol cas, la sentència de data 21/02/2011, dictada al recurs de cassació 2400/2006, resolvia la qüestió relativa a "determinar si la Diputació Foral de Bizkaia resultava competent per sí misma para resolver cuestiones sobre puntos de conexión planteados mediante consulta o si, por el contrario, debía contar con la Administración del Estado, para dar una respuesta a dicha consulta por ser éste el procedimiento establecido al efecto", per la qual cosa es tractava d'un assumpte competencial entre l'Estat i la Diputació Foral de Bizkaia.

I la sentència de data 23/05/2016, dictada en el recurs de cassació 4133/2014, el Tribunal Suprem espanyol va dir:

"Pues bien, desde el test que implica el control de la motivación de una sanción administrativa, el acto impugnado satisface las exigencias que se derivan de nuestra jurisprudencia: la Administración no sólo ha probado la participación de Acciona, S.A., en los hechos (aportó junto con el hotel unas deudas que no estaban directamente vinculadas con la adquisición o construcción del mismo y en la autoliquidación del impuesto aplicó a dicha operación el régimen especial), sino que motiva ampliamente, y de forma suficiente, la concurrencia de culpabilidad. Explica por qué no cabe entender que Acciona, S.A., actuara al amparo de una interpretación razonable de la norma, identificando las consultas de la Dirección General de Tributos en las que se afirma con claridad que en el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores es posible aportar, junto con los activos, las correspondientes deudas, pero han de estar directamente vinculadas con ellos. Ciertamente, la existencia de contestaciones a consultas tributarias vinculantes que sostienen un criterio interpretativo diverso no convierte en irrazonable el defendido por el obligado tributario, pero Acciona, S.A., no ha explicado por qué, aun existiendo ese otro consolidado de la Dirección General de Tributos, su criterio debe considerarse razonable.

A lo anterior añade el acuerdo sancionador que, además, la operación no respondió a motivos económicos válidos, explicando la razón de esta conclusión (ratificada, por cierto, en la sentencia impugnada -FJ 9º-), de modo que tampoco desde esta perspectiva la conducta podría justificarse en una interpretación razonable de las normas aplicables, porque en el ejercicio 2005 la mera lectura del artículo 96.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades [«En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal»] bastaba para concluir la inaplicabilidad a las operaciones de reestructuración empresarial del régimen especial de fusiones, escisiones, aportación de activos y canje de valores en el caso de inexistencia de motivos económicos válidos en dichas operaciones.

Lo expuesto permite entender que en este caso el acto está suficientemente motivado.

Desde la perspectiva que suministra el control sustantivo o material de la decisión de sancionar, una vez que ha quedado acreditado que la operación no podía ampararse en el régimen especial del capítulo VIII del título VIII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por las dos razones expuestas, debidamente explicadas y justificadas en el acto sancionador, se ha de concluir también que la Administración ha cumplido con la carga de probar que Acciona, S.A., no actuó con la diligencia exigible, lo que permitía sancionarla (recuérdese que en el ámbito de las infracciones tributarias cabe la culpabilidad a título de simple negligencia - véase el artículo 183.1 de la Ley General Tributaria-).

En suma, utilizando las mismas palabras que la sentencia de este Tribunal Supremo ya citada de 27 de junio de 2008, que la recurrida reproduce, «la Administración ha razonado, en términos precisos y suficientes, en qué extremos basa la existencia de culpabilidad», y Acciona, S.A., no ha conseguido llevar a esta Sala a la convicción de que, como alegaba en su escrito rector, existía una causa excluyente de su responsabilidad.

Por todo ello, su demanda también debe ser desestimada en cuanto se refiere al acto sancionador, que debe ser confirmado.

Este desenlace no contradice la doctrina de nuestra sentencia de 3 de julio de 2012 (casación 3703/2009 ; ECLI:ES:TS:2012:4931), seguida después en las de 16 de enero de 2014 (casación 390/2011; ECLI:ES:TS:2014:96) y 23 de febrero de 2016 (casación 887/2014; ECLI:ES:TS :2016:773), pues no se trata aquí de apreciar exclusivamente si la operación regularizada respondió o no a motivos económicos válidos, sino en valorar a efectos sancionadores una conducta consistente en aprovechar la aportación no dineraria a una sociedad (un inmueble destinado a hotel) para "adjuntar" a esa aportación unas deudas que nada tenían que ver con la adquisición de dicho bien, en clara oposición a la doctrina sentada por la Dirección General de Tributos en varias consultas vinculantes"

(el subratllats no són de l'original)

És a dir, aquesta sentència, lluny de servir per fonamentar la tesi de la part agent, serveix més aviat pel contrari, compte tingut que després d'afirmar que "la existencia de contestaciones a consultas tributarias vinculantes que sostienen un criterio interpretativo diverso no convierte en irrazonable el defendido por el obligado tributario" conclou que el contribuent "no ha explicado por qué, aun existiendo ese otro consolidado de la Dirección General de Tributos, su criterio debe considerarse razonable", que és precisament, el que succeeix en el cas que ens ocupa, i confirma la sanció imposada.

D'altra banda, l'article 129.1 de la LBOT disposa que són infraccions de defraudació les accions o omissions doloses o culposes, amb qualsevol grau de negligència, que comportin un perjudici econòmic per l'Administració tributària, bé en relació als deutes tributaris propis, i l'apartat 2 del mateix article estableix que constitueixen infraccions de defraudació deixar d'ingressar, totalment o parcialment, els deutes tributaris, les retencions o els ingressos a compte, per no haver presentat declaracions o autoliquidacions quan ho estableixin les normes de cada tribut, i també, quan després del requeriment oportú, l'obligat tributari no presenti les declaracions o les autoliquidacions, o bé deixar d'ingressar, totalment o parcialment, els deutes tributaris, les retencions o els ingressos a compte, perquè en les declaracions o autoliquidacions presentades s'ometin dades, elements, quantitats o signes, índexs o mòduls necessaris per determinar les bases i les quotes de tributació.

El Govern sosté que l'agent ha comés la infracció per la qual ha estat sancionat, per la qual cosa s'ha de revocar la sentència d'instància, mentre que la part agent defensa que les consultes vinculants tenen aquest caràcter només per l'Administració, i no pels contribuents, i que la posició de Tributs en el sentit que el fet de no haver seguit una consulta vinculant comporta de forma automàtica que s'incorri en infracció, no pot ser acceptada.

Doncs bé, no hi ha dubte que l'agent va deixar d'ingressar un deute tributari, sense que pugui al·legar que no ha incorregut en negligència (recordis que l'article 129.1 de la LGOT, que és el precepte que s'esmenta -entre d'altres- al llarg de tot el procediment sancionador, tipifica com a sanció les accions o omissions doloses o culposes, amb qualsevol grau de negligència), compte tingut que no pot al·legar que la seva interpretació de la Llei 17/2017 era la correcta, en atenció al fet que aquesta interpretació ja s'havia rebutjat per l'Administració al resoldre la consulta vinculat formulada per la pròpia part agent i que aquesta es va apartar deliberadament del contingut de la mateixa.

A més, recordis que aquesta Sala Administrativa, a la sentència 72/2024 també va rebutjar la interpretació feta per l'agent.

En definitiva, cal estimar parcialment el recurs d'apel·lació interposat pel Govern, anul·lar la sentència d'instància, però anul·lar les resolucions administratives impugnades únicament en quant el càlcul de la sanció, que s'haurà de fer aplicant el 50% a la quota tributària que hagi resultat de l'execució de la sentència 72/2024 d'aquesta Sala.

Cinquè.- Costes

No s'aprecien circumstàncies determinants d'una especial condemna al pagament de les despeses d'aquesta segona instància.

DECISIO

DECISIÓN

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

Primer.- Estimar parcialment el recurs d'apel·lació interposat pel Govern, anul·lar la sentència d'instància, i anul·lar les resolucions administratives impugnades únicament en quan el càlcul de la sanció, que s'haurà de fer aplicant el 50% a la quota tributària que hagi resultat de l'execució de la sentència 72/2024 d'aquesta Sala.

Segon.- No efectuar cap condemna en costes.

Aquesta sentència és ferma i executiva.

Així per aquesta nostra resolució, de la qual en serà tramès testimoni al Tribunal Unipersonal de la Secció Administrativa, per al seu coneixement i execució, ho acordem, manem i signem.