

Tribunal Constitucional. Pleno

Sentencia de 11 de julio de 2013, rec. 3705/2011

Ponente: Andrés Ollero Tassara

Infracciones y sanciones tributarias. Operaciones vinculadas. Constitucionalidad de los apartados 2 y 10 del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La sentencia se pronuncia sobre la cuestión de inconstitucionalidad referida a los apartados 2 y 10 del art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (documentación de obligatoria aportación en las operaciones vinculadas) por presunta vulneración del art. 25.1 CE. El órgano judicial afirma, en particular, que ambos apartados podrían vulnerar los principios de legalidad sancionadora (en relación tanto con las infracciones como con las sanciones) y de proporcionalidad.

La cuestión se suscita porque, aunque cabría la colaboración entre la ley y el reglamento en orden a la tipificación de las infracciones y sanciones administrativas, la primera debe contener los elementos esenciales de la conducta antijurídica sin que pueda tener un carácter tan absolutamente abierto que deje en manos de la norma reglamentaria la delimitación de la infracción o de la sanción.

A pesar de que, en estos términos, la cuestión se refería a la Ley, la sentencia va a considerar que es el Reglamento del impuesto a quien verdaderamente se le imputan tales defectos, por lo que es competente la jurisdicción contenciosa.

Fundamentos de derecho

4. El derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) absorbe el derecho a la legalidad sancionadora administrativa y se articula a través de una doble garantía, material y formal. La primera es la exigencia de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes con la mayor precisión posible, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prevenir, de esta manera, las consecuencias de sus acciones...

En relación con las infracciones y las sanciones administrativas, el principio de taxatividad se dirige, por un lado "al legislador y al poder reglamentario", exigiéndoles el "máximo esfuerzo posible" para garantizar la seguridad jurídica,

lo que en modo alguno veda el empleo de conceptos jurídicos indeterminados, “aunque su compatibilidad con el art. 25.1 CE se subordina a la posibilidad de que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia”; afecta, por otro, a los aplicadores del Derecho administrativo sancionador, obligándoles a atenerse, no ya al canon de interdicción de arbitrariedad, error patente o manifiesta irrazonabilidad derivado del art. 24 CE, sino a un canon más estricto de razonabilidad, lo que es determinante en los casos en que la frontera que demarca la norma sancionadora es borrosa por su carácter abstracto o por la propia vaguedad y versatilidad del lenguaje...

... La garantía formal “tiene una eficacia relativa o limitada en el ámbito sancionador administrativo, toda vez que no cabe excluir la colaboración reglamentaria en la propia tarea de tipificación de las infracciones y atribución de las correspondientes sanciones, aunque sí hay que excluir el que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley”... lo que el art. 25.1 CE prohíbe “es la remisión de la ley al reglamento sin una previa determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica”...

Comquiera que las normas con rango de ley pueden limitarse a establecer los “elementos esenciales” de la conducta antijurídica (garantía formal), es claro que en muchos casos corresponderá al reglamento asegurar el cumplimiento de la exigencia constitucional de predeterminación normativa ... Esto supone que la jurisdicción ordinaria, que es a la que compete el control de la legalidad de las normas reglamentarias, habrá de controlar ... su conformidad con la exigencia constitucional de taxatividad en materia de infracciones administrativas (dimensión material del principio de legalidad sancionadora: art. 25.1 CE). Ahora bien, esto en modo alguno implica que el reglamento que completa el régimen legal pueda utilizarse como criterio para valorar la compatibilidad de la ley con la Constitución...

Lo que corresponde a nuestro enjuiciamiento en cuestiones de inconstitucionalidad es, exclusivamente, la ley y, en particular en este caso, la comprobación de que los apartados 10 y 2 del art. 16 LIS respetan la garantía formal inherente al derecho fundamental a la legalidad sancionadora; esto exige, en consonancia con la doctrina constitucional expuesta, verificar si la ley, aunque se apoye en el desarrollo reglamentario, determina en todo caso por sí los elementos esenciales de la conducta antijurídica.

6. La aplicación de la doctrina constitucional reseñada conduce a la conclusión de que los elementos de las conductas antijurídicas previstas en el apartado 10 del art. 16 LIS, en relación con su apartado 2, son suficientes desde la perspectiva de la garantía formal resultante del art. 25.1 CE... Un asunto tan específico como la fijación de la documentación que deben mantener las empresas vinculadas requiere de la colaboración reglamentaria. Se trata del tipo de materia en el que hemos apreciado que la potestad reglamentaria es “en cierto modo insuprimible”... el reglamento habrá de completar la regulación de las infracciones teniendo en cuenta que la Ley ya las ha calificado de graves y que ya ha establecido las multas correspondientes. Habrá de procurar, en definitiva, que exista proporcionalidad entre los comportamientos prohibidos que a él le corresponde perfilar (mediante la selección de la documentación exigible) y las consecuencias sancionadoras exhaustivamente previstas en la Ley...

7. Seguidamente procede valorar si el apartado 10 del art. 16 LIS vulnera la garantía material del principio de legalidad sancionadora por no predeterminar agotadoramente las infracciones administrativas que recoge ni, en consecuencia, permitir un conocimiento ex ante del ámbito de lo prohibido.

... La ley ha optado (con mejor o peor técnica legislativa, pero válidamente) por ... dar paso al reglamento,

respetando la garantía formal del principio de legalidad (al tipificar los elementos esenciales de la conducta antijurídica), habrá de ser el reglamento el que cumpla la garantía material de taxatividad y el que, por tanto, asegure la previsibilidad por parte de los ciudadanos de las conductas constitutivas de infracción administrativa... corresponderá a la jurisdicción ordinaria controlar que el desarrollo reglamentario (y los actos sancionadores de aplicación) cumple con el mandato constitucional de taxatividad.

8... Lo mismo ocurre con la falta de proporcionalidad imputada al régimen sancionador del tercer párrafo del apartado 10 del art. 16 LIS... el reglamento, al cerrar el régimen sancionador, debe seleccionar, de entre todas las informaciones estrictamente necesarias para la evitación del fraude en operaciones vinculadas, sólo aquellas cuya omisión o aportación inadecuada sea efectivamente catalogable como grave y merecedora de las sanciones pecuniarias establecidas en la Ley. No obstante, en estas circunstancias, no corresponde a este Tribunal, sino a la jurisdicción ordinaria, comprobar si hay proporcionalidad entre las infracciones (tal como han sido definitivamente perfiladas por las normas reglamentarias) y las sanciones (legalmente tasadas).

