

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª

Auto de 8 de febrero de 2011, rec. 8/2009

Ponente: Manuel Vicente Garzón Herrero.

Impuesto sobre Sociedades. Valoración de operaciones vinculadas. Procedimiento sancionador. Cuestión de inconstitucionalidad respecto de los apartados 2º y 10º del art. 16 del TRLIS.

Cuestión de inconstitucionalidad por su inadecuación al artículo 25.1 CE respecto del artículo 16.2º y 16.10º de la Ley del Impuesto sobre sociedades (TRLIS 4/2004) que regula las infracciones y sanciones en las operaciones vinculadas

La cuestión se suscita a la luz de las exigencias del principio de legalidad de las sanciones que requiere que la ley contenga los elementos esenciales de la conducta antijurídica, sin que la regulación reglamentaria pueda apartarse del núcleo esencial delimitado en la ley. Frente a ello, el apartado 10º del TRLIS establece un tipo de infractor absolutamente abierto que deja en manos del Reglamento la delimitación de la infracción.

Razonamientos jurídicos

CUARTO.- ... La cuestión básica radica en que la ley no ha fijado criterio alguno a efectos de determinar las infracciones, o para delimitar cuando es incompleta o inexacta la documentación requerida. En nuestra opinión debería haber señalado la documentación que era exigible y no abrir un campo absolutamente ilimitado al Reglamento, que es lo que se ha hecho.

Partiendo de la relación de colaboración que existe entre la ley y el reglamento de desarrollo en orden a la tipificación de las infracciones y sanciones administrativas, aquélla debe contener los elementos esenciales de la conducta antijurídica, sin que la regulación reglamentaria se aparte de dicho núcleo esencial estableciendo una normativa independiente. Es evidente, pues, que ni la ley puede permitir una deslegalización en el ámbito sancionador derivando la determinación de los elementos esenciales de la tipicidad a favor del reglamento, ni tampoco éste puede crear infracciones o sanciones bajo pretexto de desarrollar una ley.

Pues bien, en la norma legal objeto de estudio se incluyen dos tipos de infracciones que se describen en los dos primeros párrafos del apartado 10°. En ambos se establecen cuáles son las conductas que constituyen la infracción estableciéndose los elementos esenciales de cada una de las acciones. Ahora bien, tanto en el párrafo primero como en el segundo, aunque con más claridad en aquél, el tipo sancionador se integra con la mención a la documentación “... que conforme a lo previsto en el apartado 2 de este artículo y en su normativa de desarrollo deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas”.....

Así delimitado el ámbito legal de la infracción tributaria que estudiamos, se suscitan dudas, desde la perspectiva formal del principio de legalidad... no sólo ya desde una perspectiva de buena técnica legislativa, sino sobre todo, de observancia del principio constitucional de legalidad sancionadora, quizá debería el legislador haber establecido, al menos, unos criterios delimitadores, que luego hubieran sido desarrollados por el RIS, a la hora de determinar cuáles documentos podrían tener el carácter de esenciales de cara a la ulterior tipificación de las conductas sancionadoras, porque, de este modo, por vía reglamentaria se puede ampliar o reducir, al antojo del titular de la potestad reglamentaria, el ámbito de la infracción que además lleva la calificación de grave, con lo que una simple omisión podría producirse en esta infracción por la simple voluntad de la Administración, que es la titular de la potestad reglamentaria. El principio de proporcionalidad, igualmente, entendemos, que queda comprometido.

Por tanto, si bien el apartado 10° describe cuáles son las conductas susceptibles de infracción tributaria, el problema es que no es posible deducir, por no existir unos criterios delimitadores en la Ley, cuándo se ha aportado, por ejemplo, una documentación incompleta o inexacta, pues la Ley debería haber establecido unos mínimos criterios acerca de lo que deban reputarse como documentos esenciales a los efectos de fijar el ámbito de la infracción, deslindándolo del de la simple omisión colateral fácilmente subsanable, que no deba ser objeto de sanción grave.

