

Spanish Tax Alert

El Tribunal Constitucional y el régimen sancionador de las operaciones vinculadas: ¿una “sentencia warning”?

José Manuel Calderón

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejero académico de Gómez-Acebo y Pombo*

Enrique Ortega & Javier Seijo

Socios del Área Fiscal de Gómez Acebo & Pombo

El TC valida formalmente la constitucionalidad de la regulación legal del régimen sancionador de las operaciones vinculadas, pero la sentencia siembra importantes dudas sobre la legalidad y constitucionalidad del régimen articulado a nivel reglamentario, correspondiéndole a la jurisdicción ordinaria controlar la legalidad y constitucionalidad de la regulación y de los actos de aplicación de la misma.

1. Introducción.

El TC, a través de su sentencia de 11 de julio de 2013, ha declarado la constitucionalidad de la tipificación y el régimen de sanciones previstos por el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (RD.Leg.4/2004, TRLIS en adelante) en relación con los incumplimientos de las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.

Como se sabe, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, reformó el régimen de las operaciones vinculadas dando nueva redacción al art.16 TRLIS, estableciendo ex novo la exigencia de obligaciones de documentación de tales operaciones (art.16.2) que se concretarían con posterioridad (RD.1793/2008) y un régimen sancionador relacionado con el incumplimiento de las tales obligaciones.

El régimen de documentación y el sancionador fueron cuestionados ante los tribunales, de suerte que el Tribunal Supremo planteó, a través de su auto de 8 de febrero de 2011, cuestión de inconstitucionalidad ante las dudas acerca de la

posible vulneración de los principios de legalidad sancionadora y de proporcionalidad que la Constitución establece en su artículo 25.1 CE. Básicamente, el Tribunal Supremo entendió que el sistema sancionador establecido carece de rigor o precisión en la tipificación de los ilícitos previstos y además comprende multas que podrían ser desproporcionadas.

La sentencia del Tribunal Constitucional, a pesar de que desestima la cuestión de inconstitucionalidad, advierte sobre un conjunto de problemas (de legalidad e incluso de constitucionalidad) que plantea el régimen de documentación y sancionador de las operaciones vinculadas residenciando en los tribunales contencioso-administrativos (o en su caso en la vía del recurso de amparo) su resolución.

En este sentido, la sentencia del TC lejos de cerrar el debate sobre las dudas que plantea la referida regulación abre un nuevo tiempo y escenario aplicativo frente a los actos de imposición de sanciones tributarias y haciendo previsible una profunda revisión del actual modelo.

2. Principales ideas derivadas del pronunciamiento del Tribunal Constitucional.

2.1. Punto de partida sobre la interpretación del régimen de operaciones vinculadas

- El TC considera que el objetivo del régimen es someter a tributación la capacidad económica real subyacente a la transacción, más allá de la puesta de manifiesto formalmente a través de la operación exteriorizada.
- La documentación de precios de transferencia constituye un instrumento de supervisión o control fiscal por parte de la administración en relación con el cumplimiento de la valoración a mercado de las operaciones vinculadas. En gran medida, el TC adopta un punto de partida no del todo compartible en la medida en que califica la normativa de operaciones vinculadas como mecanismo anti-fraude y elusión fiscal, lo cual sin duda puede afectar a la interpretación y aplicación de la misma.
- Se conecta la regulación española con el Código de Conducta del ECOFIN sobre documentación relacionada con los precios de transferencia (propuesta por la Comisión UE el 7 de noviembre 2005 y confirmada por el ECOFIN el 27 junio 2006), así como con los trabajos y recomendaciones de la OCDE en materia de precios de transferencia (Directrices OCDE PT 2010). El TC advierte que tanto el Código de Conducta UE como las Directrices OCDE en materia de precios de transferencia carecen de valor estrictamente normativo pero han orientado al legislador español en la regulación material articulada a través de la Ley 36/2006, tal y como reconoce su Exposición de Motivos, lo cual permite reforzar su valor interpretativo en relación con la normativa española.
- El TC expone el régimen sancionador cuestionado (art.16.10 TRLIS) conectándolo con las obligaciones de documentación meramente mencionadas en el apartado 2 del art.16 TRLIS, dejando entrever dudas sobre la constitucionalidad (art.31. CE) de tal

remisión en blanco al reglamento en relación con su alcance y contenido.

2.2. Sobre el alcance de la legalidad penal del artículo 25.1 CE

- La legalidad penal del art.25.1 CE absorbe la legalidad administrativa y se articula a través de una doble garantía material y formal.
- La garantía formal exige que las normas que tipifiquen las conductas infractoras y sanciones han de tener rango de ley. Esta exigencia formal resulta muy estricta en el ámbito penal, pero se flexibiliza cuando afecta a las infracciones y sanciones administrativas. Por este motivo, el TC considera que en estas materias la reserva de ley (relativa) se atempera y ésta puede remitir al reglamento siempre y cuando de forma previa determine "los elementos esenciales de la conducta antijurídica".
- La garantía material supone una exigencia de predeterminación normativa (por ley) 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 prever, de esta manera las consecuencias de sus acciones. Tal garantía:
 - Requiere que la norma permita predecir con suficiente grado de certeza conductas que constituyen infracción y tipo y grado de sanción aplicable.
 - Excluye formulaciones tan abiertas por su amplitud, vaguedad o indefinición que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria de intérprete y juzgador.
 - El principio de taxatividad exige al legislador y poder reglamentario máximo esfuerzo de seguridad jurídica y tipicidad, pero no veda el uso de conceptos jurídicos indeterminados.
 - Esta garantía opera igualmente en el momento aplicativo de la norma

sancionadora debiendo motivar la administración el fundamento legal de la sanción impuesta.

- Le corresponde a la jurisdicción ordinaria el control de legalidad de las normas reglamentarias: a) control de legalidad del reglamento subordinado a la ley (art.9.3 CE), y b) control de la exigencia constitucional de taxatividad en materia de infracciones administrativas (art.25.1 CE).
- El TC solo es competente para analizar la constitucionalidad del art.16.2 y 10 TRLIS desde el art.25.1 CE, obviando su desarrollo reglamentario cuyo control le corresponde al Tribunal Supremo. En este sentido, la cuestión clave es si la ley (TRLIS) determina en todo caso por sí los elementos esenciales de la conducta antijurídica. La garantía tiene carácter absoluto.

2.3. Sobre el cumplimiento de la garantía formal del art.25.1 CE

- El TC consideró que las conductas antijurídicas previstas en el apartado 10 del art.16 TRLIS en relación con el apartado 2, son suficientes desde la perspectiva de la garantía formal del art.25.1 CE, en línea con lo alegado por el Fiscal General del Estado y el Abogado del Estado.
- La garantía formal se considera cumplida porque:
 - El art.16.10 TRLIS hay que conectarlo con el apartado 1 que fija el ámbito de aplicación objetivo de la norma, lo cual se considera que excluye la existencia de una tipificación de infracciones sin acotación material a bienes jurídicos cuya protección pueda justificar la sanción.
 - El art.16.3 TRLIS identifica con exhaustividad las personas o entidades vinculadas y por tanto los sujetos susceptibles de incurrir en la responsabilidad sancionadora regulada en el apartado 10.

- Se considera que el perímetro subjetivo y objetivo de la regulación sancionadora está legalmente delimitado en virtud de lo previsto en los apartados 1, 3 y 10 del art.16 TRLIS.
- Muy en particular, se indica que el apartado 10 establece dos tipos de ilícitos tributarios (a) falta de aportación o aportación incompleta, inexacta o con datos falsos de la documentación, y b) la declaración de un valor normal de mercado diferente del que se derive de la documentación), de forma tal que la propia ley, según el TC, delimita la conducta antijurídica tipificada en los dos tipos de ilícitos tributarios al contener mayores referencias a su alcance al hilo de la determinación de las sanciones (tipo a) por omisión de datos, conjunto de datos, etc., o en caso de la categoría b el art.16 TRLIS proporciona una descripción más acabada del elemento objetivo del tipo infractor a través de la regulación relativa al concepto y método de determinación del valor normal de mercado (apartados 1 y 4), de la deducción de gastos (apartados 5 y 6) y del procedimiento de comprobación. Tal posición, a nuestro modesto entender, resulta cuestionable si se considera la complejidad de la normativa material de precios de transferencia y la imprecisión y gran amplitud de las obligaciones de documentación establecidas.
- El TC rechaza la posición que cuestiona el régimen sancionador con la falta de delimitación legal de las obligaciones de documentación (apartado 2 del art.16 TRLIS), considerando que resulta necesaria la colaboración reglamentaria y que además el art.16 TRLIS ya establece los límites al reglamento para regular las obligaciones de documentación y las infracciones y sanciones, lo cual excluye la imposición de sanciones en relación con aquellas conductas que no tengan relación con la determinación del precio de transferencia.

- El TC concluye que el art.16 TRLIS sí concreta la definición básica de los comportamientos prohibidos, y la remisión al reglamento para la documentación no constituye una referencia abierta, estando la potestad reglamentaria sujeta a directrices legales suficientemente precisas.

2.4. Sobre el cumplimiento de la garantía material del art.25.1 CE

- El TC analizó igualmente si el régimen sancionador del art.16.10 TRLIS vulnera la garantía material del principio de legalidad sancionadora por no determinar agotadoramente las infracciones administrativas que establece, ni, en consecuencia, permitir conocer ex ante el ámbito de lo prohibido.
- El TC adoptó inicialmente una posición muy crítica con la referida regulación al declarar que aunque la ley contiene elementos esenciales de la conducta antijurídica al incluir una amplia serie de conceptos jurídicos indeterminados (v.gr. documentación "incompleta", "inexacta", "dato", "conjunto de datos", "valor normal de mercado") y sobre todo al remitir al reglamento la especificación de las obligaciones de documentación, no permite al ciudadano identificar certeramente el ámbito de lo prohibido ni, por tanto, las consecuencias de sus acciones. Asimismo, en la misma línea declaró que a la ley se le exige que proporcione un mínimo de certidumbre a través de la identificación de los elementos esenciales de las infracciones administrativas, pero ese mínimo puede ser insuficiente desde la perspectiva de la garantía material del principio de legalidad sancionadora. Y esto es lo que ocurre con el art.16.10 TRLIS a cumplir con la exigencia constitucional de reserva de ley formal, pero no realiza la predeterminación material (taxatividad).
- No obstante, el TC terminó posicionándose a favor de la constitucionalidad del régimen (legal) sancionador del art.16.10 TRLIS a partir de los siguientes fundamentos:
 - El art.25.1 CE no obliga a que la ley tipifique agotadoramente las infracciones administrativas sino solo los elementos esenciales de la conducta antijurídica constitutiva de infracción administrativa (garantía formal) por lo que admite una diversidad de desarrollos reglamentarios con tal que el efectivamente aprobado se ajuste a ese marco legislativo fundamental y cierre taxativamente el régimen sancionador (garantía material).
 - La ley (art.16 TRLIS) ha optado por mantener amplios niveles de indeterminación al emplear conceptos jurídicos no enteramente precisos y, sobre todo, 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 asegure la previsibilidad por parte de los ciudadanos de las conductas constitutivas de infracción administrativa debiendo tener en cuenta en todo caso que el reglamento no vulnera de suyo esta exigencia cuando deja de concretar los conceptos jurídicos indeterminados legalmente establecidos o añade otros nuevos, siempre que se sitúe dentro de las fronteras de la norma sancionadora y que sean razonablemente previsibles el significado y las consecuencias que tales conceptos tendrán en la fase aplicativa a partir de los criterios lógicos, técnicos y de experiencia.
- Con todo, el TC matiza sus afirmaciones precedentes indicando que le corresponde a la jurisdicción ordinaria controlar que el desarrollo reglamentario (y los actos sancionadores de aplicación) cumplen con el mandato y garantía de la taxatividad en los términos expresados. Igualmente, el TC se declara competente para controlar la vulneración de la dimensión material del principio de legalidad sancionadora (garantía de taxatividad o previsibilidad) cuando conozca de recursos de

amparo, teniendo en cuenta el caso concreto y la regulación aplicable, tanto legal como reglamentaria.

- El TC termina reconociendo que en los procesos constitucionales de control en abstracto de leyes no se analiza de manera estricta el mandato constitucional de taxatividad, pues el nivel de regulación que lo satisface si no está en la ley, puede ubicarse válidamente en normas de rango reglamentario que escapan al enjuiciamiento constitucional, limitándose éste al control del cumplimiento de la garantía formal del principio de legalidad (que se circunscribe a la previsión de los elementos esenciales de la conducta antijurídica o definición básica de la conducta prohibida). Solo cuando la ley vulnera la dimensión material del principio de legalidad sancionadora dificultando especialmente el conocimiento de lo prohibido cabría apreciar una vulneración de tal garantía y de la propia seguridad jurídica que tutela.

2.5. *Sobre las dudas de inconstitucionalidad en torno a los principios de legalidad sancionadora y proporcionalidad en relación con las multas previstas en el art.16.10 TRLIS*

- En relación con esta cuestión, el TC declaró que la ley debe recoger regulación suficiente de las consecuencias represivas de los ilícitos administrativos, admitiendo la colaboración reglamentaria e incluso la atribución de discrecionalidad al aplicador del ordenamiento administrativo sancionador dentro de unos límites para concretar el alcance o importe de la sanción.
- La regulación del régimen sancionador de las operaciones vinculadas (art.16.10 TRLIS) fija con precisión las sanciones pero en la configuración de las conductas que constituyen ilícitos existe indefinición por los conceptos y términos empleados. El problema radicaría en la tipicidad de las infracciones que cumplen la garantía formal del art.25.1 CE, pero no parece que pueda mantenerse la misma posición en relación con la taxatividad material, tal y como se indico en el apartado anterior.

- La misma posición fue establecida en relación con la falta de proporcionalidad imputada al régimen sancionador del tercer párrafo del apartado 10 del art.16 TRLIS, en la medida en que tal vulneración queda vinculada a la falta de correcta tipificación de las infracciones en la ley, de manera que todo depende de si tal regulación de las infracciones cumple la garantía formal del art.25.1 CE, cuestión ya respondida en sentido positivo en el apartado 7º de la sentencia.
- El TC matiza, no obstante, que el desarrollo reglamentario del art.16.10 TRLIS debe garantizar que las infracciones que concrete sean en efecto "graves" y consecuentes con la severidad de las multas tipificadas en el párrafo 3º del apartado 1 del art.16 TRLIS, correspondiéndole a la jurisdicción ordinaria comprobar si hay proporcionalidad entre las infracciones (tal y como han sido perfiladas) y las sanciones (legalmente tasadas).

3. Consideraciones finales.

A nuestro entender, el TC, a través de esta sentencia, valida formalmente la constitucionalidad de la regulación legal del régimen sancionador de las operaciones vinculadas articulado a través de la ley 36/2006. Sin embargo, la sentencia siembra importantes dudas sobre la legalidad y constitucionalidad del régimen articulado a nivel reglamentario, correspondiéndole a la jurisdicción ordinaria controlar no sólo la fidelidad del reglamento a la ley desarrollada (principio de jerarquía normativa del art.9.3 CE) sino también su conformidad con la exigencia constitucional de taxatividad en materia de infracciones administrativas (dimensión material del principio de legalidad sancionadora del art.25.1CE).

Igualmente, el TC residencia en la jurisdicción ordinaria el control sobre la proporcionalidad entre las infracciones (tal y como han sido definitivamente perfiladas por las normas reglamentarias: el RD.1793/2008, de 3 de noviembre, modificando el RIS) y las sanciones legalmente establecidas (art.16.10 TRLIS).

Resulta difícil compartir el planteamiento del TC sobre el cumplimiento de la garantía formal de legalidad del art.25.1 CE, ya que, a nuestro

juicio, la ley no contiene los elementos esenciales de la conducta antijurídica, entre otras cosas, considerando la abierta e imprecisa tipificación de las conductas infractoras puestas en conexión con unas obligaciones de documentación que no aparecen mínimamente delimitadas en la ley (art.16.2 TRLIS). Por la misma razón cabe expresar serias dudas sobre el cumplimiento de la garantía material de taxatividad, predeterminación legal y predictibilidad de las conductas prohibidas, de suerte que con el art.16.10 TRLIS en la mano no resulta posible deducir con exactitud los documentos cuya falta de aportación o aportación inadecuada resulta sancionable y saber claramente de antemano cómo acomodar la conducta del contribuyente a la prohibición establecida. Dada la amplitud e imprecisión con la que se han configurado las obligaciones de documentación a nivel reglamentario (arts.18 a 20 RIS) se nos antoja difícil entender cumplido la referida garantía material de legalidad penal, cuestión que será resuelta por la jurisdicción ordinaria. Téngase en cuenta igualmente que cualquier acto de imposición

de sanciones en aplicación de esta regulación del régimen sancionador de las operaciones vinculadas resulta igualmente controlable por la jurisdicción ordinaria (e incluso a través de recurso de amparo) a efectos de determinar la observancia en cada caso del referido principio de taxatividad y la proporcionalidad entre las infracciones perfiladas reglamentariamente y las sanciones establecidas legalmente. En este sentido el TC ha indicado igualmente que el art.25.1 CE excluye la imposición de sanciones en relación con aquellas conductas que no tengan relación con la determinación del precio de transferencia.

A la vista de todo resultaría aconsejable que se extremara la prudencia en la aplicación del actual régimen sancionador de las operaciones vinculadas, así como que se llevara a cabo una completa revisión del modelo siguiendo los parámetros de los países más avanzados que configuran la documentación como un mecanismo que acredita la buena fe del contribuyente en el cumplimiento de la compleja normativa material de los precios de transferencia.