

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por don Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, Presidente, doña Adela Asua Batarrita, don Francisco José Hernando Santiago, don Luis Ignacio Ortega Álvarez, doña Encarnación Roca Trías, don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Juan José González Rivas, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez y don Enrique López y López, Magistrados, ha pronunciado

### **EN NOMBRE DEL REY**

la siguiente

### **SENTENCIA**

En la cuestión de inconstitucionalidad núm. 3705-2011 promovida por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo con relación 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 por presunta vulneración del art. 25.1 de la Constitución. Han comparecido y formulado alegaciones el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, el Fiscal General del Estado y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España, representado por don José Luis Ferrer Recuero, a quien sucedió por fallecimiento doña María de Villanueva Ferrer, ambos Procuradores de los Tribunales, y asistido por la Abogada doña Pilar Aznar Barruz. Ha sido Ponente el Magistrado don Andrés Ollero Tassara, quien expresa el parecer del Tribunal.

## I. Antecedentes

1. El 28 de junio de 2011 tuvo entrada en el Registro General del Tribunal Constitucional escrito de la Sección 2ª de la Sala Tercera (de lo Contencioso-administrativo) del Tribunal Supremo al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de 8 de febrero de 2011, que acuerda plantear una cuestión de inconstitucionalidad con relación 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 (en adelante, LIS) 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.

2. Los antecedentes de hecho del planteamiento de la presente cuestión de inconstitucionalidad son los siguientes:

a) La representación del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España formuló recurso contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo contra el Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), aprobado mediante Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, al considerar ilegal la redacción dada al Capítulo V del Título I (Determinación del valor normal de mercado y obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas y con personas o entidades residentes en paraísos fiscales).

b) Concluido el recurso (núm. 8/2009) y señalado para votación y fallo el 14 de abril de 2010, la providencia de 17 de marzo del mismo año suspendió el señalamiento citado, trasladándolo al 2 de junio siguiente. Posteriormente, por providencia de 26 de julio de 2010, de conformidad con lo previsto en el art. 35.2 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional (LOTC), la Sección Segunda de la Sala Tercera acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal para que alegasen lo que considerasen oportuno sobre la pertinencia de plantear una cuestión de inconstitucionalidad con relación al art. 16, apartados 8.2º, 9.2º y 10, del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. El órgano judicial señala, con relación al primero de los apartados, que el gravamen de una capacidad económica inexistente podría vulnerar el art. 31.1 CE; en cuanto al segundo, que el posible establecimiento de un *litis consorcio* activo necesario podría vulnerar el derecho de defensa (art. 24.1 CE); y, respecto del

último de los citados, que el establecimiento de una infracción y sanción relacionada con el incumplimiento del deber de aportación de documentación podría infringir los principios de reserva de ley y de tipicidad del art. 25.1 CE.

Evacuado el trámite de alegaciones, la representación procesal de la parte recurrente consideró procedente el planteamiento de la cuestión respecto de los tres apartados señalados. Por su parte, el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, consideró improcedente dicho planteamiento. Finalmente, el Ministerio Fiscal interesó el planteamiento de la cuestión, pero exclusivamente respecto de los apartados 2 y 10 del art. 16 LIS.

3. En el Auto de planteamiento, el órgano judicial acuerda, literalmente, “elevar la cuestión de inconstitucionalidad de los apartados 2º y 10º del artículo 16 del T.R.L.I.S. 4/2004 por su inadecuación con el artículo 25.1 de la Constitución”, refiriéndose, en particular, a los principios de legalidad sancionadora (en relación tanto con las infracciones como con las sanciones) y de proporcionalidad. A continuación se extractan los “razonamientos jurídicos” en que este acuerdo se apoya.

La inconstitucionalidad denunciada en el proceso *a quo* se refiere al art. 16 LIS. Ahora bien, según el órgano judicial, su apartado 8.2º no suscita dudas, sin perjuicio de los vicios en que pudiera incurrir, al no afectar al Real Decreto 1793/2008, objeto del recurso contencioso-administrativo. La cuestión tampoco se extiende al apartado 9.2º, pues –afirma– los hipotéticos excesos de su desarrollo reglamentario podrán analizarse dentro del proceso judicial ordinario. El Auto se centra de este modo en el apartado 10, que establece un tipo infractor con relación al apartado 2. Considera que tiene un carácter tan absolutamente abierto que deja en manos de la norma reglamentaria la delimitación de la infracción. La falta de criterios legales suficientes para la determinación de la documentación requerida abriría un campo ilimitado a la intervención reglamentaria. Cabría la colaboración entre la ley y el reglamento en orden a la tipificación de las infracciones y sanciones administrativas, pero la primera debe contener los elementos esenciales de la conducta antijurídica.

La norma legal incluye dos tipos de infracciones. El tipo sancionador (descrito en el apartado 10) se integra con la obligación (prevista en el apartado 2) de mantener una determinada documentación a disposición de la Administración tributaria. El hecho de que el citado apartado 2 se remita *in toto* a la norma reglamentaria, sin establecer criterios para la identificación de la documentación que debe mantenerse a disposición de la Administración

tributaria, plantearía dudas desde la perspectiva formal del principio de legalidad sancionadora. Según el órgano judicial, el legislador debería haber establecido unas pautas delimitadoras de los documentos captados como esenciales a los efectos de la tipificación de las conductas punibles. Al no hacerlo, la Administración puede ampliar o reducir discrecionalmente el ámbito de una infracción que se considera de grave. Ello da lugar a que una simple omisión pueda constituir una infracción grave por la simple voluntad de la Administración, con el consiguiente riesgo para el principio de proporcionalidad. Es decir, el apartado 10 del art. 16 describe las conductas susceptibles de una infracción tributaria, pero, ante la ausencia de más especificaciones legales, no permite saber, por ejemplo, cuándo –a efectos sancionadores– una documentación es incompleta o inexacta.

Por último, el órgano judicial señala que la indeterminación de las expresiones “datos” y “conjunto de datos”, así como la falta de precisión del sujeto infractor, propicia un grado de colaboración entre la ley y el reglamento que es conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional. De esta manera, aunque no haya una definición de esos términos, puede la norma reglamentaria concretarlos. Respecto de la falta de determinación del sujeto pasivo, éste viene delimitado por las personas que se encuentran comprendidas en el denominado “perímetro” de la vinculación. Concluye pues que ambos aspectos no plantean duda alguna de constitucionalidad.

4. El Pleno de este Tribunal, a propuesta de la Sección Segunda, acordó admitir a trámite la cuestión mediante providencia de 17 de enero de 2012; deferir a la Sala Primera, a quien por turno le ha correspondido, el conocimiento de la presente cuestión, de conformidad con lo dispuesto en el art. 10.1.c) LOTC; dar traslado de la demanda y documentos presentados, conforme establece el art. 37.3 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, por conducto de sus Presidentes, y al Gobierno, a través del Ministro de Justicia, y al Fiscal General del Estado, para que, en el improrrogable plazo de quince días, pudieran personarse en el procedimiento y formular las alegaciones que estimasen convenientes; comunicar la presente resolución a la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, a fin de que, de conformidad con lo dispuesto en el art. 35 LOTC, permaneciese suspendido el proceso hasta que este Tribunal resolviese efectivamente la cuestión; y publicar la incoación de la cuestión en el Boletín Oficial del Estado (que se produjo en el núm. 27, de 1 de febrero de 2012).

5. Mediante escrito presentado en el Registro de este Tribunal el 1 de febrero de 2012, el Presidente del Senado comunicó a este Tribunal el acuerdo de la Mesa para que se diera por personada a esta Cámara y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

6. Por escrito registrado el 3 de febrero de 2012 el Presidente del Congreso de los Diputados comunicó a este Tribunal la decisión de la Mesa de que se diera por personada a esta Cámara y por ofrecida su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC, con remisión a la Dirección de Estudios, Análisis y Publicaciones, y a la Asesoría Jurídica de la Secretaría General.

7. Mediante escrito registrado en este Tribunal el 3 de febrero de 2012, don José Luis Ferrer Recuero, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España, suplicó se le tuviese por personado y se le concediese, al amparo de lo previsto en el art. 37.2 LOTC, un plazo para formular alegaciones.

8. El día 9 de febrero de 2012 el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, presentó un escrito en el Registro de este Tribunal solicitando se le tuviese por personado y que se declarase la inadmisión de la cuestión en su totalidad por falta de condiciones procesales; subsidiariamente, que se declarase inadmisibile la cuestión respecto del párrafo segundo del apartado 2 del art. 16 y respecto de parte del párrafo tercero del apartado 10, desestimándose la cuestión en todo lo demás; por último, en defecto de las precedentes peticiones, que se desestimase íntegramente la cuestión.

Comienza el Abogado del Estado delimitando el objeto de la presente cuestión. El apartado 2 del art. 16 LIS establece la obligación de documentación para las personas o entidades vinculadas (primer párrafo) y un supuesto de exoneración (segundo párrafo). El apartado 10 recoge la garantía sancionadora tanto de la correcta aportación de la documentación como de la declaración del valor de mercado que se derive de ella. Los dos apartados provienen de la reforma que llevó a cabo la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención el fraude fiscal, cuyo desarrollo reglamentario dio lugar al Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, que es la disposición impugnada en el proceso judicial *a quo*. A su vez, el Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, añadió un segundo párrafo al apartado 2 del art. 16 LIS para exonerar de las obligaciones de documentación a personas o entidades cuya cifra de negocios fuera inferior a ocho millones de euros. También incluyó nuevos párrafos al número 1º del

apartado 10 de ese mismo art. 16 LIS. Por último, el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, retocó el segundo párrafo del apartado 2, elevando el umbral de la exoneración de las obligaciones de documentación de los ocho a los diez millones de euros.

Tras estas precisiones, el Abogado del Estado analiza la relevancia de los apartados cuestionados para la resolución del proceso judicial. Subraya que el Auto de planteamiento carece del más mínimo razonamiento en contra del párrafo segundo del apartado 2 del art. 16 LIS. En todo caso debe inadmitirse la cuestión, afirma, respecto de todo el apartado 2 de art. 16 LIS, incluido su primer párrafo, que obliga a las personas y entidades vinculadas a mantener a disposición de la Administración tributaria “la documentación que se establezca reglamentariamente”. En primer lugar, no fue mencionado en la providencia de audiencia que abrió el trámite previsto en el art. 35.2 LOTC, de manera que las partes y, en particular, el Abogado del Estado, no pudieron formular alegaciones al respecto; fue el Fiscal, a quien el Auto de planteamiento sigue en este punto, quien apuntó hacia la posible la inconstitucionalidad de la disposición controvertida. A su vez, no cabe entender que la duda de constitucionalidad dirigida contra el apartado 10 absorba o implique de suyo la relativa al párrafo primero del apartado 2; la posible infracción de las garantías del art. 25.1 CE imputable a una norma penal o sancionadora no puede extenderse a la norma extrapenal o extrasancionadora completadora del tipo. De esta manera, el legislador impone una obligación de documentación que reposa en su propia base legal que seguirá subsistiendo con independencia de la garantía sancionadora que le presta el apartado 10, sobre todo porque la obligación documental sirve primordialmente para el ejercicio de la potestad de comprobar el valor normal de mercado practicado en las operaciones vinculadas. A su vez, en cuanto a la relevancia de ese primer párrafo del apartado 2 para el proceso *a quo*, ni hay razonamiento alguno en el Auto de planteamiento ni existe verdaderamente, si se enfoca de manera subordinada a la hipotética infracción constitucional atribuida al apartado 10 del propio art. 16 LIS. El juicio de relevancia tendría que fundarse en una base propia, que es la relativa a si la imposición de obligaciones formales tributarias está reservada a la ley (arts. 31.3 y 133.1 CE).

El Abogado del Estado, tras exponer detalladamente el contenido del apartado 10 del art. 16 LIS, se pregunta qué partes del mismo deben entenderse cuestionadas. Concluye que sólo los dos primeros párrafos. Ahora bien, insiste en que la cuestión debe declararse inadmisibile respecto de todo el apartado en los términos indicados. Recuerda que el órgano judicial tiene la carga de identificar los preceptos reglamentarios cuya validez o nulidad depende de la del

precepto legal cuya constitucionalidad se discute; identificación que no se hace y que, por tanto, supone una falta de exteriorización del juicio de relevancia. Subraya, además, que el Real Decreto 1793/2008 no contiene desarrollo reglamentario alguno de los tipos de infracción contenidos en los dos primeros párrafos del art. 16.10 LIS, sino únicamente del art. 16.2 LIS (en los arts. 18, 19 y 20, cuya nulidad se pretende). La consecuencia es que la cuestión debe ser igualmente inadmisibile respecto a la totalidad del apartado 10 del art. 16.2 LIS.

A continuación, pasa el Abogado del Estado a examinar con carácter subsidiario el fondo del asunto. Señala respecto del primer párrafo del apartado 2 del art. 16 LIS que no puede violar el art. 25.1 CE, porque no es una norma sancionadora. Impone sólo una obligación tributaria formal de naturaleza documental e informativa. El precepto está, todo lo más, sometido al principio de reserva de ley tributaria (arts. 31.3 y 133.1 CE). En consecuencia, no puede afirmarse que el indicado párrafo suponga una abdicación del legislador en favor de una potestad reglamentaria totalmente libre que permita a la Administración establecer a capricho las normas de obligación documental. Al contrario, la obligación documental está circunscrita a las personas o entidades vinculadas. Además, queda reducida a posibilitar la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas, no en otras. De hecho, si se analizan los arts. 18 a 20 LIS se percibe que la reglamentación de la obligación documental se deriva del régimen de las operaciones vinculadas, que se divide en las obligaciones de documentación del grupo y en las del obligado tributario, todas ellas derivadas de directrices de la OCDE y de los criterios europeos.

Con relación al apartado 10 del art. 16 LIS, comienza el Abogado del Estado analizando sus dos primeros párrafos, poniéndolos en conexión con la doctrina de las normas penales en blanco o necesitadas de un complemento extrapenal (SSTC 24/2004, de 24 de febrero, FJ 3; 34/2005, de 17 de febrero, FJ 3; y 283/2006, de 9 de febrero, FFJJ 5 y 8); doctrina que puede aplicarse a las normas sancionadoras administrativas. A su juicio, si esos dos párrafos son normas sancionadoras, el art. 16.2 –junto con los demás apartados del mismo precepto– son normas extrasancionadoras complementarias. Bajo este prisma, el Real Decreto 1793/2008 no desarrolla los tipos de infracción de los dos primeros párrafos del art. 16.10 LIS, sino que establece una obligación tributaria formal de documentación. Tras repasar la doctrina de este Tribunal Constitucional sobre las normas penales en blanco y sobre la posibilidad de recurrir a normas infralegales sin lesionar las garantías del art. 25.1 CE, procede el Abogado del Estado a comprobar si las previsiones cuestionadas cumplen con los requisitos exigidos por esa doctrina:

a) reenvío expreso; b) justificación por razón del bien jurídico protegido; c) núcleo esencial de la prohibición; y d) certeza y concreción en la norma o normas a las que se reenvía.

Según afirma, el reenvío expreso se halla en las frases “lo previsto en el apartado 2 de este artículo y su normativa de desarrollo” (párrafo primero del art. 16.10 LIS) y “prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo” (párrafo segundo del art. 16.10 LIS). Por otra parte, la justificación por razón del bien jurídico protegido se encontraría en el cumplimiento del deber constitucional de contribuir mediante un sistema tributario justo basado en la real capacidad económica (art. 31.1 CE) y, más concretamente, en evitar la elusión de la carga fiscal mediante operaciones vinculadas. La imposición del valor normal (art. 16.1 LIS) pretende evitar esta elusión; y la exigencia de obligaciones documentales a las personas y entidades vinculadas es necesaria para la comprobación de ese valor. A continuación el núcleo esencial de la prohibición se encuentra en el párrafo primero del art. 16.10 LIS, al señalar como infracción “no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la documentación”; es decir, al recoger como conducta prohibida la aportación de documentación insuficiente, inexacta o falseada o su radical ausencia. También se halla en el párrafo segundo, que se dirige a impedir la declaración de un valor diferente al normal de mercado resultante de la documentación. Además, la norma de reenvío concreta ya la sanción (art. 16.10 LIS). En fin, con relación a la certeza y concreción en la norma o normas a las que se remite nada cabe oponer en cuanto a la identificación cierta de las normas remitidas (el art. 16.2 LIS y los arts. 18 a 20 RIS 2008).

Por todas estas razones el Abogado de Estado considera que los dos primeros párrafos del art. 16.10 LIS respetan lo dispuesto en el art. 25.1 CE.

9. Mediante providencia de 8 de febrero de 2012, la Sala Primera de este Tribunal acordó tener por personado y parte a don José Luis Ferrer Recuero, en nombre y representación del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España y, conforme establece el art. 37.2 LOTC, concederle un plazo de quince días para que formulase las alegaciones que considerase convenientes.

10. Por escrito registrado el 17 de febrero de 2012 el Fiscal General del Estado evacuó el trámite de alegaciones solicitando la desestimación de la cuestión de inconstitucionalidad, al considerar que los apartados cuestionados no contradicen el art. 25 CE. Tras precisar los hechos de los que trae causa la presente cuestión, identificar el contenido de los apartados 2 y 10 del art. 16 LIS, concretar el alcance del Auto de planteamiento y determinar el correcto cumplimiento de

los requisitos procedimentales previstos en el art. 35.2 LOTC, pasa a analizar la doctrina de este Tribunal relativa al principio de legalidad y, concretamente, la recogida en la STC 105/2009.

Según el Fiscal, debe comprobarse si la ley contiene los elementos esenciales del injusto y si la remisión a la norma reglamentaria, que realiza el apartado 10 del art. 16 LIS a través del reenvío al apartado 2, está dentro de los términos admisibles de colaboración entre los reglamentos y las leyes, con clara subordinación de los primeros a las segundas. Subraya en este sentido que el propio Tribunal Supremo cuestiona, no que los tipos sancionadores contengan los elementos esenciales de las conductas antijurídicas, sino que el elemento “documentación” esté suficientemente determinado, pues la remisión al reglamento podría permitir a la Administración ampliar o reducir el ámbito de las infracciones. A su juicio, no estamos en presencia de una cláusula residual que, al incluir la remisión reglamentaria, permita la tipificación infralegal de nuevas infracciones. No se puede ignorar que el término “documentación” es un elemento esencial de las infracciones a las que se refiere el precepto legal cuestionado, pues la conducta antijurídica depende básicamente de él. El reglamento se limita a precisar la documentación que los sujetos obligados deben tener a disposición de la Administración tributaria contribuyendo a su seguridad jurídica. La duda puede nacer, entonces, de la posibilidad que tiene la Administración en uso de su potestad reglamentaria, de modificar el contenido de los preceptos de manera que, al margen de la ley y por vía infralegal, amplíe o reduzca el número o contenido de los documentos, ampliando o reduciendo así las conductas infractoras.

Recuerda el Fiscal General del Estado que la norma infractora nace en el contexto de las operaciones vinculadas, donde tiene una especial incidencia la normativa de la OCDE y de la Unión Europea, que establecen estándares dirigidos a la declaración del valor normal de mercado, armonizándose la documentación de las transacciones transnacionales [así, en el marco de la Unión Europea, la Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros de 27 de junio de 2006 (DOCE C 176, de 28 de julio de 2006)]. En el ámbito interno, la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas de prevención del fraude fiscal, reformó el régimen de las operaciones vinculadas, dotando a esta regulación normativa –entre otros contenidos– de una serie de medidas antielusión, para impedir que las personas o entidades vinculadas fijen valores distintos de los que resultarían de realizarse las operaciones entre terceros independientes en un mercado de libre competencia. Por eso, concurren razones técnicas y materiales que aconsejan que el reglamento pueda desarrollar y concretar la documentación exigible a las personas y grupos vinculados contribuyendo a complementar la ley. Además, el

establecimiento de un deber de documentación se orienta a colaborar con la Administración tributaria para facilitar y posibilitar su función de comprobación e investigación en el ámbito fiscal. En tercer lugar, la facultad de comprobación de la Administración tributaria responde al legítimo interés de garantizar la equitativa distribución de la carga tributaria en función de la capacidad económica de cada cual. En cuarto lugar, la obligación de conservar una determinada documentación es un deber general de todo contribuyente.

Más adelante subraya el Fiscal General del Estado que el apartado 10 del art. 16 establece las conductas antijurídicas, los sujetos responsables y las sanciones. Además, el apartado 1.2 autoriza a la Administración tributaria a comprobar el valor atribuido a las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas. Cabe así afirmar que la obligación de documentación de las operaciones vinculada está restringida y delimitada por la propia Ley. De hecho, la propia Ley General Tributaria (en adelante, LGT) contempla las llamadas obligaciones formales en el art. 29 con relación al art. 93.2. Por tanto, el elemento “documentación” a que se refiere el precepto legal cuestionado no es impreciso; la Ley establece unos elementos delimitadores mínimos de su contenido y alcance, aunque no lo haga de una manera expresa.

Por otra parte, el Fiscal General descarta que la regulación cuestionada viole el principio de proporcionalidad en las sanciones, pues responde a un fin legítimo: impedir la elusión fiscal de las operaciones vinculadas. Protege el interés público subyacente a la labor de comprobación e investigación de la Administración tributaria al permitir, no sólo descubrir el fraude fiscal, sino que el sistema tributario sea justo. Se presenta así como un instrumento necesario e idóneo para estos fines e intereses. Además, el sacrificio impuesto al derecho fundamental es de menor entidad en comparación con los beneficios que redundan para los intereses y fines constitucionales en juego. Por otra parte, la naturaleza de la relación que une al contribuyente con la Administración tributaria (STC 76/1990, FJ 3) coloca a aquél en una situación de especial sujeción y de colaboración, que permite limitaciones legales al ejercicio de los derechos fundamentales. En este contexto ha de entenderse el deber de conservar y facilitar la documentación para la comprobación de la correspondencia entre el valor de la operación vinculada y el valor normal de mercado.

En conclusión, según el Fiscal General del Estado, la descripción de los tipos infractores con relación al término “documentación” no vulnera las exigencias de *lex certa*. Los destinatarios de la norma (las personas y entidades vinculadas) pueden saber de antemano el

ámbito de lo prohibido y prever las consecuencias de sus acciones; sobre todo porque conocen los documentos que integran ese término. No hay imprecisión o indeterminación, pues existe una serie de elementos que contribuyen a su configuración. Incluso admitiendo como hipótesis que el citado término gozase de cierta imprecisión, la doctrina constitucional ha admitido la incorporación de tipos sancionadores con cláusulas normativas abiertas (STC 151/1997), “de manera que se puede dejar márgenes a la discrecionalidad judicial o administrativa, siempre que no equivalga a una habilitación en blanco por carecer la norma legal de un contenido material” (STC 100/2003, FJ 3). Es más, el principio de reserva de ley no impide la utilización de conceptos jurídicos indeterminados como el que nos ocupa en la tipificación de las infracciones, siempre que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia (STC 305/1996). En suma, el contribuyente, destinatario de la norma, puede prever su conducta y sus consecuencias a la vista de los tipos infractores del art. 16.10 cuestionado, sin que la búsqueda de la norma reglamentaria a la que se remite la ley suponga una gran dificultad para conocer el alcance del deber de conservación de la documentación referida a las operaciones vinculadas.

11. El Procurador don José Luis Ferrer Recuero, en nombre y representación del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España, presentó el 23 de febrero de 2012 en el Registro de este Tribunal escrito de alegaciones. Precisa los antecedentes de hecho en el planteamiento de la cuestión, determina la trascendencia de la constitucionalidad del art. 16 LIS para la resolución del proceso judicial *a quo* y concreta la norma controvertida. Afirma que las últimas reformas legales (Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, primero, y Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, después) y reglamentarias (Real Decreto 897/2010, de 9 de julio) no han afectado a los vicios de inconstitucionalidad denunciados y repasa los argumentos del Auto de planteamiento de la cuestión. Procede, por último, a sintetizar la doctrina constitucional sobre el principio de legalidad penal, de tipicidad y de proporcionalidad en el ámbito sancionador.

Afirma la representación del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España que el art. 16.10 LIS establece un tipo infractor lo más amplio posible, que contempla tanto la no aportación de documentación como el hecho de que la efectivamente proporcionada sea defectuosa. Como consecuencia se equiparan a efectos punitivos situaciones totalmente diferentes. El art. 16.10 LIS cuenta pues con un déficit de tipicidad. Corresponde al reglamento dibujar con todo detalle en qué consiste la documentación que deben tener a disposición de la Administración tributaria los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Además, el reglamento incide incluso en la vertiente subjetiva, pues determina los niveles de plenitud exigida a la documentación según el colectivo de que se trate, hasta el punto de decidir quién puede o no cometer la infracción y en qué medida o con qué intensidad; aspectos todos que guardan una relación directa con la severidad de la sanción que puede llegar a imponerse afectando al ámbito de la proporcionalidad. Así pues, se ha dejado en manos del Ejecutivo la delimitación de un elemento principal de la conducta infractora: el contenido de la documentación, la identificación de los sujetos que deben conservarla a disposición de la Administración y la medida en que estos pueden convertirse en infractores. No hay, pues, un desarrollo reglamentario de tipos infractores previamente establecidos por la ley, sino la sustitución de la voluntad de la ley por la de la Administración en la previsión normativa de aspectos sustantivos de dichos tipos.

A continuación, se realiza una serie de reflexiones sobre lo que se considera como ilegalidad y desproporción en la regulación de la sanción por parte del reglamento y, concretamente, con relación a los conceptos de “dato” y “conjunto de datos”; expresiones ambas que no fueron reguladas por la Ley 36/2006, sino por el Real Decreto 1793/2008, al dictar los arts. 19.3 y 20.4, que acoge una regulación reglamentaria independiente. La doctrina del Tribunal Constitucional (SSTC 50/1983, de 14 de junio; 341/1993, de 18 de noviembre; 242/2005, de 10 de octubre; y 162/2008, de 15 de diciembre) así como la jurisprudencia del Tribunal Supremo (SSTS de 6 de febrero de 1985 y 22 de septiembre de 2008) han admitido que una tipificación genérica en una ley puede ser objeto de concreción en otra norma legal distinta, pero no han permitido regulaciones reglamentarias independientes. Consideran necesario que la norma legal contenga los elementos esenciales de la conducta antijurídica, de manera que la norma infralegal no pueda crear sanciones o infracciones so pretexto de desarrollar una ley que carezca de regulación alguna sobre éstas. Pues bien, los conceptos de “dato” y “conjunto de datos” que emplea el reglamento sólo se justifican desde el prisma de las reglas sancionadoras establecidas en el art. 16.10 LIS. No es sostenible que, al hilo del desarrollo del art. 16.2 LIS, pueda completarse el art. 16.10 LIS. Es más, si se suprimen los apartados del reglamento relativos a “dato” y “conjunto de datos” en nada se resiente la obligación de documentación, pero, paradójicamente, dejan de ser aplicables las sanciones reguladas en el art. 16.10.1º LIS; lo que pone de manifiesto que las previsiones reglamentarias suplantán la indispensable previsión legal, hasta el punto de que sin ellas la norma de infracción no es viable.

Por otra parte, afirma la representación del Consejo Superior, el reglamento para los grupos de sociedades (art. 19.3) y para los obligados individuales (art. 20.4) concreta el significado de “dato” y “conjunto de datos”, pero lo hace desagregando la infracción genérica en diversas omisiones, inexactitudes o falsedades. Esto supone aumentar los ingresos por la sanción, pues permite articular un sistema punitivo individualizado y caso por caso. Cabe de este modo exigir multas que, si aisladamente consideradas son ya muy elevadas, al acumularse se convierten en sanciones exorbitantes contrarias a los principios de proporcionalidad y de interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE). De esta manera, el poder ejecutivo, no sólo decide las sanciones a imponer (al concretar las obligaciones de documentación) sino que gradúa la mayor o menor gravedad de las conductas antijurídicas, es decir, establece por sí el nivel de severidad que corresponde a la infracción cometida. En este sentido, las directrices de la OCDE consideran excesivamente severa la imposición de sanciones importantes por la sola declaración de una cuantía menor, si se trata de un error del infractor de buena fe, no expresiva de negligencia o verdadera intencionalidad evasiva. También aprecian la injusticia de las sanciones importantes a contribuyentes que se han esforzado de buena fe en fijar las condiciones de operaciones con empresas asociadas, de una manera conforme con el principio de plena competencia (epígrafe 4.28). Por tanto, no se atisba razón seria alguna justificativa de que la ausencia del “análisis de comparabilidad” o de la justificación del método de valoración por parte del contribuyente pueda vincularse a “conjunto de datos” a la hora de castigarlas con 15.000 €, en lugar de reconducirlas únicamente a “dato”, cuya falta de aportación se sanciona con multa de 1.500 €.

Se insiste a continuación en que la completa determinación en sede reglamentaria de la obligación de documentación supone que deja de hacerse por Ley. De este modo, el legislador deja en manos de la Administración la completa determinación del nivel de documentación, las circunstancias de su llevanza y aportación y cualquier otro extremo que pueda contribuir a configurar el régimen jurídico de este tipo particular de obligaciones formales. Aunque la Disposición adicional cuarta de la LIS habilita al Gobierno a dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de la ley, esta habilitación no puede servir para sustentar cualquier norma de naturaleza reglamentaria y menos aún en materia sancionadora. Conforme a la doctrina constitucional, la extensión y límites de la reserva material deben ser similares a los aplicables a las obligaciones formales. Por esto el art. 16.2 LIS constituye una auténtica habilitación legal en blanco a favor del reglamento que no encuentra fundamento en los arts. 93 y 119 LGT (deberes de información). Tal habilitación es manifiestamente insuficiente

desde la perspectiva del art. 31.3 CE, al no fijarse un contenido mínimo en cuanto a la documentación que debe tenerse a disposición de la Administración. Sigue siendo insuficiente incluso tras la ampliación del contenido del art. 16.2 LIS por el Real Decreto-ley 13/2010, que hace absolutamente inevitable acudir a la norma reglamentaria para llenar de contenido la previsión meramente formal que de este tipo de obligación tributaria hace el precepto legal. En consecuencia, una hipotética norma legal de delegación (el art. 16.2 LIS o su Disposición adicional cuarta) no legitima una infracción del principio de legalidad tributaria del art. 31.3 CE ni del de jerarquía normativa del art. 103.1 CE, mediante un pleno apoderamiento a la Administración, para que supla la función de legislar sobre los aspectos esenciales de prestaciones personales de carácter público como las obligaciones tributarias formales.

A continuación la representación del Consejo Superior aborda el análisis del art. 20.1 RIS relativo a la documentación específica del obligado tributario, centrándose en la letra e): “Cualquier otra información relevante”. El juicio de relevancia de la documentación queda en manos de la Administración y, por tanto, la sanción se convierte en discrecional. El tipo infractor que debiera conformar la Ley, al permanecer vacío, se convierte en un tipo penal en blanco cuyo relleno corresponde al Poder Ejecutivo; el propio Dictamen del Consejo de Estado de 18 de septiembre de 2008 calificó este inciso como “indeterminado en exceso”. La inseguridad jurídica se adueña de los arts. 19.1 y 20.10.e) RIS en la medida que la utilización de calificativos tales como “general” o “relevante”, referidos a la documentación que debe tenerse a disposición de la Administración, puede tener serias consecuencias en el orden sancionador. Además, la documentación relativa al grupo que exige el art. 19 RIS coincide, en términos generales, con la prevista en el punto 4 del Código de Conducta (conocido como *Masterfile*), que es “facultativa” para los grupos de empresas multinacionales. El art. 20.1 RIS exige lo solicitado por el citado Código de Conducta como “documentación específica de cada país”. El sentido de esta documentación en el *Masterfile* es completamente distinto al que tiene en la normativa española. Si este Código se proyecta sobre empresas o grupos empresariales transnacionales reflejando la información global del grupo, el texto español se aplica a todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, de manera que -de forma extraña e inaceptable- se impone a un obligado tributario no integrado en grupo empresarial alguno una documentación específica que el invocado Código de Conducta reserva a las entidades, individualmente consideradas, que sí se integran en un grupo societario.

12. Por escrito registrado en este Tribunal el 3 de septiembre de 2012, doña María de Villanueva Ferrer, Procuradora de los Tribunales, en nombre del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España, suplicó que se la tuviese por personada ante este Tribunal en sustitución de don José Luis Ferrer Recuero, como consecuencia de su fallecimiento.

13. La Sala Primera de este Tribunal, por diligencia de ordenación de 4 de septiembre de 2012, acordó tener por personada y parte en sustitución del Procurador fallecido don José Luis Ferrer Recuero, a la Procuradora doña María de Villanueva Ferrer, en nombre y representación del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.

14. Por providencia de 26 de febrero de 2013, el Pleno del Tribunal Constitucional acordó recabar para sí el conocimiento de esta cuestión de inconstitucionalidad.

15. Por providencia de 9 de julio de 2013 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 11 del mismo mes y año.

## **II. Fundamentos jurídicos**

1. La presente cuestión de inconstitucionalidad tiene como objeto analizar la constitucionalidad de 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 por posible vulneración del art. 25.1 CE. El Auto de planteamiento considera, en particular, que tales apartados pueden comprometer los principios de legalidad sancionadora (en relación tanto con las infracciones como con las sanciones) y de proporcionalidad.

2. Por razones de claridad expositiva, antes de realizar las precisiones procesales y de entrar en el fondo de la cuestión formulada, conviene exponer brevemente el contenido de las previsiones discutidas dentro de su contexto normativo.

Las llamadas “operaciones vinculadas” son las transacciones que realizan sociedades o sujetos relacionados entre sí, no independientes o sometidos de algún modo a un mismo poder de decisión. Cabe que estas entidades pacten los precios de sus operaciones (los llamados “precios de transferencia”) lo que puede falsear la competencia y alterar la tributación correspondiente. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la Unión Europea y el legislador español se han ocupado de estas operaciones con el fin de evitar que los precios de

transferencia encubran una traslación de beneficios o pérdidas de unas sociedades a otras con fines de elusión fiscal. El Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en particular, dispensa un tratamiento fiscal a las operaciones vinculadas distinto del establecido para las transacciones entre empresas independientes. Como ha puesto de manifiesto la doctrina especializada, su objetivo en este caso es someter a tributación la capacidad económica real subyacente a la transacción, no simplemente la que pone formalmente de manifiesto la operación. Un instrumento básico al efecto es la previsión de que las empresas guarden y pongan a disposición de la Administración tributaria la documentación que permite comprobar si los precios de transferencia se ajustan al valor normal del mercado. El incumplimiento de estas obligaciones documentales o la comprobación a partir de ellas de una discrepancia entre el valor declarado y el real de mercado acarrea las consecuencias sancionadoras previstas en el art. 16 LIS. El análisis de este régimen sancionador desde la perspectiva de los principios de legalidad sancionadora y proporcionalidad constituye el objeto de la presente cuestión de inconstitucionalidad.

La Resolución del Consejo y de los Representantes de los Gobiernos de los Estados miembros de la Unión Europea reunidos en su seno el 27 de junio de 2006, relativa a un Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea (DOCE C 176/1, de 28 de julio de 2006) considera que la aceptación de una documentación armonizada y parcialmente centralizada por los Estados miembros es un valioso instrumento en la determinación de los precios de transferencia entre las empresas asociadas en la Unión Europea. Esa “documentación sobre precios de transferencia en la Unión Europea” (en adelante, DPTUE) hará referencia, por un lado, a “los documentos con información común armonizada pertinente para todos los miembros del grupo establecidos en la UE” (*Masterfile*), que “debe reflejar la realidad económica de la empresa y ofrecer una descripción general del grupo de empresas multinacionales y su método de fijación de los precios de transferencia” (apartado 4.1 de la Sección 1 del Anexo); por otro, a “varios conjuntos de documentos armonizados, cada uno de los cuales contiene información relativa a un único país” (documentación específica de cada Estado), que complementa el *Masterfile* (apartado 5.1 de la Sección 1 del Anexo).

El citado Código de Conducta prevé hasta tres tipos de sanciones derivadas de los incumplimientos relativos a la obligación de documentación en materia de precios de transferencia en la UE [DPTUE (Sección 5ª del Anexo)]: sanción relacionada con la

documentación (incumplimiento de las obligaciones relativas a la DPTUE en el plazo establecido para presentarla), con la corrección (incumplimiento del principio de plena competencia aplicada generalmente como recargo de cuantía fija o como porcentaje de la corrección de los precios de transferencia o del importe del impuesto no declarado); o por falta de cooperación (incumplimiento en el plazo correspondiente del requerimiento por parte de la Administración tributaria relativo a la presentación de información o documentación complementaria). Cabe destacar que el Código fija un límite común a todas estas sanciones: “Los Estados miembros se abstendrán de imponer cualquier sanción relacionada con la documentación a los contribuyentes que cumplan de buena fe, de forma razonable y dentro de un plazo aceptable, la obligación de presentar una documentación armonizada y coherente” (apartado 7). Sobre estas bases, el Código reconoce como válido que los Estados miembros regulen un sistema sancionador que retribuya la conducta de aquellos contribuyentes que incumplan los citados deberes de documentación en cualquiera de sus tres manifestaciones (no documentar los precios de transferencia, no entregar a la Administración tributaria la documentación acreditativa de los precios de transferencia o no declarar el valor de mercado en las operaciones vinculadas).

También la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ha adoptado Directrices sobre precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias aprobadas por el Consejo de la OCDE el 13 de julio de 1995 [C(95)126/Final], cuya última ampliación y actualización se ha producido por Resolución del mismo Consejo de 22 de julio de 2010. Tales Directrices, al igual que el indicado Código de Conducta, carecen de valor estrictamente normativo. Sin embargo, han orientado al legislador español con incidencia particular en el apartado Dos del artículo 1 de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que dio nueva redacción a los apartados 2 y 10 del art. 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004. Tan es así, que la propia Exposición de Motivos (apartado III) de la Ley 36/2006 afirma que “a [su] luz debe interpretarse la normativa modificada” y justifica la reforma en el cumplimiento de dos objetivos. El primero, la regulación de las consecuencias fiscales derivadas de valorar las operaciones vinculadas a precios diferentes de los de mercado (esto es, del importe que se habría acordado entre personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia). El segundo, la adaptación de la legislación española en este punto a las directrices internacionales (OCDE y Foro europeo sobre precios de transferencia), de cara a homogeneizar la actuación de la Administración tributaria española con los países de nuestro entorno. La Exposición de Motivos destaca en este sentido la importancia de dotar a las

actuaciones de comprobación de una mayor seguridad obligando al sujeto pasivo a documentar la determinación del valor de mercado acordado en las operaciones vinculadas.

El número 1º del apartado 1 del art. 16 LIS establece que “las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado”, entendiéndose por tal “aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia”. A continuación, el apartado 2 dispone que “las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente”. El segundo párrafo de este apartado (añadido por Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril y reformado después por el Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre) exonera de las obligaciones de documentación a personas o entidades vinculadas cuya cifra de negocios sea inferior a diez millones de euros. El apartado 10 del art. 16 LIS establece, de un lado, que “constituye infracción tributaria no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos 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” (párrafo primero); de otro, que “también constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado” (párrafo segundo). En ambos casos la Ley califica la infracción de “grave” asociándole -cuando no proceda efectuar correcciones valorativas respecto de operaciones sujetas a una serie de impuestos (de sociedades, de renta de las personas físicas o de renta de no residentes- una “multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjunto de datos, omitido, inexacto o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada entidad en su condición de sujeto pasivo o contribuyente” (número 1º). En todo caso, conforme al último párrafo del número 1º del párrafo tercero (añadido por Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril), tales multas en ningún caso pueden superar la menor de las dos cuantías siguientes: el 10 % del importe conjunto de las operaciones realizadas en el periodo impositivo o el 1 % del importe neto de la cifra de negocios. Cuando sí procedan las correcciones valorativas de la Administración tributaria, la sanción es una “multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación del número 1º anterior” (número 2º). Por lo demás, las restantes previsiones del art. 16.10 LIS (tanto en el número 2º, como en los 3º, 4º y 5º) delimitan el ámbito de compatibilidad de este régimen sancionador específico para las operaciones vinculadas con

las previsiones generales que en materia sancionadora recogen los artículos 188.1, 188.3, 191, 192, 193, 195 y 203 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El desarrollo reglamentario vino de la mano del Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. Se regularon en él ciertos aspectos relativos a la determinación del valor normal de mercado, en particular, elementos procedimentales y las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas y con personas o entidades residentes en paraísos fiscales. Concretamente se distinguen dos tipos de obligaciones documentales: de un lado, la correspondiente al grupo al que pertenece el obligado tributario (art. 19) y, de otro, la relativa al propio obligado tributario (art. 20). En la configuración de estas nuevas obligaciones se ponderó fundamentalmente la necesidad de garantizar la actividad de comprobación de las operaciones vinculadas por parte de la Administración tributaria. La exigencia de las obligaciones de documentación se ha modulado en función de dos criterios: las características de los grupos empresariales y el riesgo de perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Con ocasión del recurso directo interpuesto por el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España contra el Real Decreto 1793/2008, la Sala 3ª del Tribunal Supremo ha planteado por Auto de 8 de febrero de 2011 la cuestión de inconstitucionalidad con relación a dos previsiones del art. 16 LIS. La provocan los apartados 2 y 10 por entender que podrían violar los principios de legalidad sancionadora (en relación tanto con las infracciones como con las sanciones) y de proporcionalidad. Como se ha expuesto ampliamente en los antecedentes, tanto el Abogado del Estado como el Fiscal General del Estado se oponen a la declaración de inconstitucionalidad de los apartados señalados. La apoya, en cambio, la representación del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.

3. Antes de exponer nuestra doctrina sobre el derecho a la legalidad sancionadora y de proyectarla sobre el presente caso, deben realizarse las precisiones procesales siguientes:

a) Respecto del art. 16.10 LIS, aduce el Abogado del Estado que falta en el Auto de planteamiento la exteriorización del juicio sobre la repercusión que, dentro del procedimiento judicial, debe tener –a efectos de admisión– la presente cuestión de acuerdo al art. 35.1 LOTC. Según afirma, la ausencia de razonamientos se debe a que, en realidad, la irrelevancia de ese

precepto para el proceso *a quo* es “clarísima”. Afirma en este sentido que el Reglamento establece normas extrasancionadoras que desarrollan la obligación documental mencionada en el apartado 2, pero no los tipos infractores previstos en el apartado 10 y que, en consecuencia, el órgano judicial no podrá controlarlo bajo la perspectiva del derecho sancionador en conexión con las infracciones y multas previstas en la Ley. De modo que en nada influiría en el proceso judicial *a quo* de recurso directo contra reglamento que el Tribunal Constitucional acabara declarando o rechazando la constitucionalidad del régimen sancionador establecido en el art. 16.10 LIS, por lo que procedería inadmitir la cuestión de inconstitucionalidad. Frente a ello, el Fiscal General del Estado entiende que el Auto de planteamiento ha especificado con claridad por qué es aplicable la norma legal cuestionada, explicitando la relación de dependencia existente entre el pronunciamiento o fallo de la cuestión litigiosa y la validez del precepto cuestionado.

El Auto de planteamiento cumple el art. 35.1 LOTC al incluir argumentos suficientes sobre la relevancia para el procedimiento judicial de este proceso constitucional en relación con el art. 16.10 LIS. En particular, da cuenta, por un lado, de cada uno de los preceptos reglamentarios impugnados en el procedimiento judicial con base en los principios de legalidad sancionadora y proporcionalidad y, por otro, del hecho de que el propio recurrente vincula el éxito de sus pretensiones al planteamiento de la presente cuestión. A su vez, sus “razonamientos jurídicos” primero y segundo destacan, justamente, la conexión de los apartados 10 y 2 del art. 16 LIS con los preceptos reglamentarios que, al establecer concretamente la obligación documental, cierran el régimen sancionador, completando vía reglamentaria el supuesto de hecho que acarrea las consecuencias sancionadoras legalmente previstas. Por eso el Auto concluye que el resultado de su proceso “está supeditado a la inconstitucionalidad de la norma de cobertura”.

Por lo demás, no es “clarísimo” que el Reglamento desarrolle exclusivamente el apartado 2, que las obligaciones documentales que establece participen exclusivamente de una naturaleza extrasancionadora, ni que no puedan examinarse por esta razón en el proceso judicial *a quo* en conexión con el apartado 10 desde la perspectiva del principio de legalidad sancionadora. Para empezar, como se desprende del propio Auto de planteamiento (“razonamiento jurídico” quinto), algunas previsiones reglamentarias recurridas en el procedimiento judicial se establecen expresamente “a efectos de lo dispuesto en el art. 16.10 de la Ley del impuesto” (art. 19 RIS); esto es, a efectos sancionadores. El aspecto decisivo es, sin embargo, que toda la regulación reglamentaria de la obligación documental, al completar el tipo infractor legalmente previsto,

tiene también carácter sancionador y es, en este sentido, perfectamente fiscalizable en sede contencioso-administrativa en conexión con el art. 16.10 LIS y a la luz del principio de legalidad sancionadora. Hay que tener en cuenta que, conforme a nuestra consolidada doctrina (que se expone con detalle en los fundamentos jurídicos siguientes), la ley puede establecer válidamente infracciones mediante remisiones reglamentarias si contiene el mínimo de tipicidad (los “elementos esenciales” de las conductas antijurídicas) que exige la garantía formal del principio de legalidad, pero en ese caso corresponderá al reglamento cumplir la garantía constitucional de taxatividad de modo tal que los ciudadanos puedan razonablemente prever el ámbito de lo punible (STC 181/2008, de 22 de diciembre, FJ 5). Si, como afirma el Abogado del Estado, la jurisdicción ordinaria no pudiera examinar el desarrollo reglamentario a la luz del Derecho sancionador bajo el entendimiento de que constituye una norma extrasancionadora, la garantía constitucional de taxatividad no podría realizarse pura y simplemente. Consecuentemente, procede rechazar la alegación en cuanto a la ausencia de relevancia del examen de la constitucionalidad del art. 16.10 LIS para el procedimiento *a quo*.

b) El Abogado de Estado solicita subsidiariamente la inadmisión de la cuestión respecto del tercer párrafo del apartado 10 del art. 16 LIS, que perfila las infracciones administrativas mencionadas en los párrafos anteriores (distinguiendo modalidades según que la información omitida -o no correctamente aportada- sea un “dato” o un “conjunto de datos”), las califica de graves y establece sus consecuencias sancionadoras. Considera que el Auto cuestiona los dos primeros párrafos de este apartado pero no el tercero, dada la ausencia de razonamientos en relación con él.

Ciertamente, en palabras del propio Auto de planteamiento, la “cuestión básica” que suscita dudas de constitucionalidad es la pretendida ausencia de rigor o precisión en la tipificación de los ilícitos previstos en los dos primeros párrafos del art. 16.10 LIS como consecuencia, esencialmente, de la remisión que contiene al reglamento a través del apartado 2 y de los conceptos jurídicos indeterminados empleados (como documentación “inexacta” o “incompleta”). No obstante, el órgano promotor de la cuestión se refiere a la totalidad del apartado 10, expresando también las dudas que esta previsión plantea desde la perspectiva de las exigencias constitucionales de tipicidad de las sanciones (razonamiento jurídico cuarto). El órgano judicial descarta la inconstitucionalidad de la inclusión de los conceptos jurídicos indeterminados “dato” y “conjunto de datos” porque, aunque la Ley no los define, puede hacerlo válidamente el reglamento. Ahora bien, considera que del sistema sancionador en su conjunto

resultan multas desproporcionadas y destaca que su concreto alcance depende esencialmente de la voluntad de la Administración. Estos razonamientos se entrelazan en el Auto de planteamiento con los relativos a la “cuestión básica” (ausencia de determinación de las infracciones por la amplia remisión reglamentaria), pero –a efectos de la admisibilidad de la cuestión– son suficientes para tener por cumplida la carga de fundamentación expresa que impone el art. 35.2 LOTC y, por tanto, para considerar que el tercer párrafo del art. 16.10 LIS forma parte del objeto del presente proceso constitucional, con independencia de la valoración de fondo que merezca desde la perspectiva de la exigencia constitucional de sanciones típicas y proporcionales.

c) El Abogado del Estado considera que también debería excluirse de nuestro enjuiciamiento el art. 16.2 LIS. Afirma que sus dos párrafos –sobre la documentación exigible (párrafo primero), por un lado, y las entidades o personas vinculadas exoneradas (párrafo segundo), por otro– deben entenderse como normas extrasancionadoras que no pueden analizarse desde la perspectiva del art. 25.1 CE, que es la única que adopta el Auto de planteamiento. Comoquiera que el órgano judicial no ha cuestionado este apartado autónomamente, sino en conexión con el 10, las conclusiones del Tribunal Constitucional en torno a su compatibilidad con el principio de legalidad sancionadora serían del todo irrelevantes para el proceso judicial *a quo*. Dentro de este proceso, las previsiones reglamentarias recurridas –dada su naturaleza extrasancionadora– no serán fiscalizadas bajo la óptica punitiva. Para que la cuestión de inconstitucionalidad en este punto superase el juicio de relevancia, el Auto de planteamiento tendría que haberse fundado en otras bases, como la reserva de ley tributaria (arts. 31.3 y 133.1 CE).

El apartado 2 contiene, en efecto, previsiones extrasancionadoras, pues establece una obligación documental encomendando al reglamento la definición de su alcance y supuestos de exoneración. Ahora bien, cabe constatar –como hicimos en la STC 86/2012, de 18 de abril, FJ 2, en relación con una previsión legal similar– que el apartado 10 le imprime el carácter de norma sancionadora, al remitirse a él para completar el tipo. Por eso este apartado 2 puede examinarse bajo la perspectiva del art. 25.1 CE, tal como razona suficientemente el órgano promotor de la cuestión. Ciertamente, en este caso, si el apartado 2 no satisficiera las garantías del principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE), este Tribunal no declarararía su inconstitucionalidad, sino la de la remisión a su favor incluida en el apartado 10. No obstante, no corresponde aún abordar el enjuiciamiento de fondo ni anticipar sus posibles consecuencias; a los efectos de la

admisibilidad, basta constatar que el apartado 2 del art. 16 LIS puede efectivamente valorarse a la luz del art. 25.1 CE, como pide el órgano judicial.

Cosa distinta es que, en efecto, este Tribunal no puede enjuiciar el apartado 2 sino en conexión con el apartado 10 y bajo la exclusiva óptica del art. 25.1 CE, pues estos son los términos en que ha sido cuestionado por el órgano judicial. Hay que tener en cuenta en este sentido que el Auto de planteamiento no trae a colación el principio constitucional de reserva de ley tributaria (31.3 CE) para cuestionar que el apartado 2 pueda obligar a las personas o entidades vinculadas a poner a disposición de la Administración los documentos que reglamentariamente se indiquen. Se trata del enfoque adoptado por el escrito de alegaciones de la representación del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España, que parece deducir pretensiones más allá de lo que permiten los apartados 2 y 3 del art. 37 LOTC: la personación y la participación en el debate sobre la constitucionalidad de una disposición legal en los términos establecidos por el órgano judicial promotor de la cuestión para colaborar en el proceso de formación de la decisión.

Consecuentemente, este Tribunal no entrará a conocer de otras dudas de constitucionalidad que las razonadas por el órgano judicial *a quo*, que se refieren exclusivamente al apartado 10 en conexión con el apartado 2, ambos del art. 16 LIS, y a su compatibilidad con el art. 25.1 CE. No obstante, hay que tener en cuenta que, como ha destacado acertadamente el Abogado del Estado, el Auto de planteamiento carece de toda argumentación en torno a la posible inconstitucionalidad del párrafo segundo del apartado 2. Por eso habrá que entender referida la cuestión exclusivamente al primer párrafo de este apartado.

c) En fin, habría que excluir de nuestro enjuiciamiento también el primer párrafo del apartado 2 del art. 16 LIS si acogiéramos otra alegación de la Abogacía del Estado, que resalta que dicho apartado no aparece expresamente mencionado en la providencia de 26 de julio de 2010 que abrió el trámite de alegaciones del art. 35.2 LOTC en el proceso judicial *a quo*. La citada providencia planteó a las partes la oportunidad de promover la cuestión de inconstitucionalidad respecto de los arts. 16.8.2º (ajuste secundario sobre la base de una presunción *iuris et de iure* que, si contraria a la realidad, supondría el gravamen de una capacidad económica inexistente contradiciendo el art. 31.1 CE), 16.9.2º (regulador del procedimiento de impugnación del valor de mercado fijado en el que se establece un *litisconsorcio* activo necesario contrario al art. 24 CE) y 16.10 (que establece la infracción y

correspondiente sanción anudada al incumplimiento del deber de aportación de documentación de forma contraria al art. 25 CE), todos ellos del Real Decreto Legislativo 4/2004. Posteriormente, el Auto de 8 de febrero de 2011 de la Sección 2ª de la Sala Tercera del Tribunal Supremo acordó el planteamiento de la cuestión respecto de los apartados 2 y 10 del art. 16 LIS “por su inadecuación con el artículo 25.1 de la Constitución”. Consecuentemente, el órgano judicial superó sus anteriores dudas respecto de los apartados 8.2º y 9.2º del art. 16 LIS, pero, al tiempo, introdujo otra aparentemente nueva, la relativa al apartado 2.

Ciertamente, las dudas de inconstitucionalidad han de ser “puestas de manifiesto a las partes en el preceptivo trámite de audiencia previa a que obliga el art. 35 LOTC”, so pena de incurrir en una causa de inadmisión [SSTC 242/2004, de 16 de diciembre, FJ 3; 139/2008, de 28 de octubre, FJ 4; 45/2009, de 19 de febrero, FJ 2.d); 177/2009, de 21 de julio, FJ 2; y 77/2010, de 19 de octubre, FJ 2]. Sin embargo, en el presente caso carece de significación que la cuestión se plantee también respecto del apartado 2 sin que lo mencionara explícitamente la providencia de audiencia. La cuestión de inconstitucionalidad, al dirigirse hacia el apartado 10, se extiende de suyo al apartado 2, habida cuenta de que el primero contiene la remisión al segundo y de que el punto focal de los razonamientos del Auto de planteamiento es, justamente, el reenvío al reglamento que lleva a cabo tal apartado. Dicho de otro modo, era ya patente en la providencia de audiencia que, para examinar la constitucionalidad del apartado 10, hay que identificar su tipo infractor; obliga a acudir al apartado 2, que reenvía al desarrollo reglamentario para completar el supuesto de hecho de la norma sancionadora. Tan es así que en nada cambiaría nuestro enjuiciamiento si el Auto de planteamiento se hubiera limitado a acordar la elevación de la cuestión respecto del apartado 10 del art. 16 LIS; el análisis del apartado 2 bajo la perspectiva del principio de legalidad sancionadora seguiría siendo preciso, dado el tenor del apartado 10 y los razonamientos del Auto de planteamiento.

Así pues, el debate sobre el contenido y alcance de la obligación prevista en este apartado 2 ha estado presente desde el principio en las alegaciones formuladas por las partes. No cabe pues en modo alguno entender que el órgano judicial ha formulado una duda *ex novo* ajena a lo planteado a las partes, ni que el trámite de alegaciones ha perdido su virtualidad. Al contrario, como afirma el propio Ministerio Fiscal del proceso judicial *a quo*, las dudas planteadas en la providencia deben entenderse dirigidas también contra el citado apartado 2, pues la “remisión expresa que el apartado 10 hace al mismo” supone que “ningún óbice existiría, desde la perspectiva del cumplimiento de los presupuestos del artículo 35 LOTC, a que fuera

incluido aquél en el eventual Auto de planteamiento de la cuestión”. Consecuentemente, debe rechazarse este óbice procesal.

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 prever, de esta manera, las consecuencias de sus acciones (SSTC 242/2005, de 10 de octubre, FJ 2; 162/2008, de 15 de diciembre, FJ 1; 81/2009, de 23 de marzo, FJ 4; y 135/2010, de 2 de diciembre, FJ 4). Como señala la STC 104/2009, de 4 de mayo, FJ 2, “la garantía material implica que la norma punitiva permita predecir con suficiente grado de certeza las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa, lo que conlleva que no quepa constitucionalmente admitir formulaciones tan abiertas por su amplitud, vaguedad o indefinición, que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador”. 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 (STC 297/2005, de 21 de noviembre, FJ 8, y las Sentencias que allí se citan). Desde esta perspectiva, según la última Sentencia citada, el principio de tipicidad, vinculado “indisolublemente con el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE)”, se traduce, en particular, en “la necesidad de que la Administración en el ejercicio de su potestad sancionadora identifique el fundamento legal de la sanción impuesta en cada resolución sancionatoria”.

La garantía formal, como señala la STC 166/2012, de 1 octubre, FJ 5, hace referencia al rango necesario de las normas tipificadoras de esas conductas y sanciones, que ha de ser legal y no reglamentario de conformidad con el término “legislación vigente” contenido en el art. 25.1

CE (por todas STC 77/2006, de 13 de marzo, FJ único y jurisprudencia allí citada). El sentido de esta garantía es “asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos depende exclusivamente de la voluntad de sus representantes” (STC 42/1987, de 7 de abril, FJ 2). Ahora bien, como dispuso la última Sentencia citada y hemos vuelto a afirmar recientemente en la STC 34/2013, de 14 de febrero, FJ 19, el alcance de la reserva de ley respecto de las infracciones y sanciones administrativas no es tan riguroso como en relación con los tipos y sanciones penales en sentido estricto y ello tanto “por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas” como “por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en ciertas materias, bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad”. Por tales razones es doctrina constitucional reiterada (por todas, STC 242/2005, de 10 de octubre, FJ 2) que frente a la garantía material, que tiene un “alcance absoluto”, 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”. De ahí que la STC 242/2005, de 10 de octubre, FJ 2, con cita de otras Sentencias (SSTC 161/2003, de 15 de septiembre, FJ 2; 26/2005, de 14 de febrero, FJ 3), declare que “la garantía formal implica que la ley debe contener la determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica y al reglamento sólo puede corresponder, en su caso, el desarrollo y precisión de los tipos de infracciones previamente establecidos por la ley”. En definitiva, como ha señalado la STC 104/2009, de 4 de mayo, FJ 2, 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”.

5. Sobre estas bases, conviene aclarar primero la relevancia que ha de tener para nuestro enjuiciamiento el Reglamento que desarrolla las previsiones legales cuestionadas, habida cuenta de que se han expresado reproches o dudas de constitucionalidad a partir de él. En particular, la representación del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España afirma en el escrito de alegaciones presentado ante el Tribunal Constitucional que el Real Decreto 1793/2008 –recurrido en el procedimiento judicial *a quo*– no subsana la indefinición que –a su modo de ver– caracteriza al régimen sancionador de los citados apartados. Se refiere en este sentido al desarrollo reglamentario del significado de “dato” y “conjunto de datos” para los grupos de sociedades (art. 19.3 RIS) y para los obligados individuales (art. 20.4 RIS). También a la obligación de documentación específica y a las consecuencias represivas de su

incumplimiento, pues su definición queda en manos del aplicador del régimen sancionador –según dice– en virtud de la letra e) del art. 20.1 RIS, que permite la exigencia de “cualquier otra información relevante”. Señala en este orden de ideas que la “inseguridad jurídica” proviene de los arts. 19.1 y 20.10 e) RIS, dada la indeterminación de los conceptos empleados (“general” y “relevante”).

Todas estas consideraciones en torno al desarrollo reglamentario de los preceptos legales enjuiciados están por completo fuera de lugar en el presente proceso constitucional. Ciertamente, el principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE) exige taxatividad en la tipificación de las infracciones y sanciones administrativas (garantía material). Comoquiera 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 (STC 181/2008, de 22 de diciembre, FJ 5). Esto supone que la jurisdicción ordinaria, que es a la que compete el control de la legalidad de las normas reglamentarias, habrá de controlar, no sólo la fidelidad del reglamento a la ley desarrollada (principio de jerarquía: 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: 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, que es lo que dan a entender las consideraciones reseñadas del escrito de alegaciones presentado por la representación del Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulares Mercantiles de España.

La regulación legal de las infracciones administrativas será o no constitucional con entera independencia de lo que establezca el reglamento que la desarrolla, tanto si éste respeta la exigencia constitucional de taxatividad como si no (en este sentido, STC 60/2000, de 2 de marzo, FJ 5). Naturalmente, no cabe negar la proyección del art. 25.1 CE sobre la actividad reglamentaria, pero sólo la Constitución es utilizable por este Tribunal como parámetro de control de la constitucionalidad de una norma sancionadora con rango de ley. 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, en línea con lo alegado por el Fiscal General del Estado y el Abogado del Estado.

Hay que tener en cuenta, en primer lugar, que el apartado 10 del art. 16 LIS no puede leerse aisladamente, sino en conexión con el resto del precepto. A la vista de su apartado 1, es claro que el régimen sancionador establecido se refiere, no a cualesquiera conductas en materia tributaria, sino a las específicamente relacionadas con las denominadas “operaciones vinculadas”. El objetivo que fundamenta la intervención sancionadora es la lucha contra el fraude y, en particular, contra la elusión fiscal en las operaciones vinculadas, como se desprende claramente también del apartado III de la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 y como subraya acertadamente el Fiscal General del Estado. Por eso la descripción de la conducta típica ha de entenderse desde tales parámetros; las previsiones reglamentarias llamadas a complementar el ámbito de tales conductas típicas no pueden ser sino aquellas relacionadas con tales objetivos. Por tanto no estamos ante una tipificación de infracciones “sin acotación material alguna ni referencia a bienes jurídicos cuya protección pudiera justificar la sanción” (STC 13/2013, de 28 de enero, FJ 4). Se cuenta con un marco de referencia valorativa suficientemente claro que permite excluir una interpretación expansiva del ámbito típico y una consideración meramente formalista de las previsiones reglamentarias referidas a las que se refiere la Ley.

Por otra parte, el apartado 3 identifica con un grado no desdeñable de exhaustividad las “personas o entidades vinculadas” y, por tanto, los sujetos susceptibles de incurrir en la responsabilidad sancionadora regulada en el apartado 10. A su vez, el segundo párrafo del apartado 2 especifica las “personas o entidades” que, teniendo el carácter de “vinculadas”, están exoneradas de la obligación de documentación y, consecuentemente, se sitúan fuera del ámbito sancionador del apartado 10. Por tanto, a la acotación material del ámbito sancionador con enunciación del bien jurídico protegido, se añade la definición detallada del aspecto subjetivo o personal de las conductas jurídicas previstas, esto es, la identificación de las empresas que pueden cometer la infracción. El propio Auto de planteamiento admite que la Ley predetermina

suficientemente las personas comprendidas dentro del “perímetro” de la regulación sancionadora.

A su vez, la descripción de los elementos objetivos de la conducta infractora no se remite sin más al reglamento. El apartado 10 distingue dos tipos de ilícitos tributarios, asociándoles diferentes consecuencias sancionadoras. El primero es la falta de aportación o aportación incompleta, inexacta o con datos falsos de documentación. Esta conducta antijurídica se delimita en mayor medida después: el tercer párrafo del apartado 10 la concreta en la omisión o aportación inadecuada de un “dato” o “conjunto de datos”. El legislador pretende así diferenciar varios ilícitos (con distintas consecuencias represivas) dentro de este primer tipo de infracción. A su vez, a la vista de todo el art. 16 LIS, es claro que la documentación exigible es sólo la estrictamente necesaria para la comprobación de que el obligado tributario no está utilizando las operaciones vinculadas para eludir o reducir fraudulentamente su carga fiscal en relación con una serie tasada de impuestos. Es más, desde la perspectiva del tipo sancionador, son sólo exigibles, de entre estas informaciones, aquellas cuya omisión o aportación inadecuada pueda considerarse “grave” y proporcional a las multas previstas en el tercer párrafo del apartado 10. Además, no puede perderse de vista tampoco que, como destaca el Fiscal General del Estado, ya pesa sobre todos los obligados tributarios, incluidas por tanto las “personas o entidades vinculadas”, una serie de “obligaciones de información” legalmente previstas en los arts. 29 y 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El segundo tipo de infracción administrativa es la declaración de un valor diferente al normal de mercado, es decir, la discrepancia entre el valor declarado en determinados impuestos –sociedades, renta de las personas físicas o renta de no residentes– y el resultante de la documentación anterior (segundo párrafo del apartado 10). También en este caso otras previsiones del art. 16 LIS proporcionan una descripción más acabada del elemento objetivo del tipo infractor. Hay que tener en cuenta, en particular, la regulación relativa al concepto y métodos de determinación del valor normal del mercado (apartados 1 y 4), la deducción de gastos a estos efectos (apartados 5 y 6) y el procedimiento de comprobación de ese valor (apartado 9); regulación a la que ha de sujetarse el desarrollo reglamentario. A su vez, el tercer párrafo del apartado 10 establece en su punto 4 una serie de conductas que no realizan el tipo.

Como destaca el Auto de planteamiento, el apartado 10 del art. 16 LIS no indica específicamente cuál es la documentación obligatoria que constituye la base sobre la que

delimita los dos tipos señalados de infracciones tributarias. Tal apartado se remite a otro que no la concreta tampoco (el primer párrafo del apartado 2 dispone: “Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente”). Según afirma, habría sido deseable que la Ley hubiera especificado en mayor medida el alcance de esa obligación documental. Sin embargo, esta no puede ser nuestra perspectiva de enjuiciamiento, pues hemos de ceñirnos a la valoración de si el legislador ha respetado la vertiente formal del principio de legalidad sancionadora.

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” (STC 34/2013, de 14 de febrero, FJ 19, que cita la STC 42/1987, de 7 de abril, FJ 2). Hay que estar de acuerdo con el Fiscal General del Estado y el Abogado del Estado en que sería incorrecto afirmar que la remisión permite a la potestad reglamentaria establecer libremente o a capricho las infracciones sancionables. Como acabamos de ver, la Ley sitúa el desarrollo reglamentario en el ámbito material de las operaciones vinculadas para evitar el fraude, imponiendo una serie relevante de límites: los sujetos responsables son sólo las personas o entidades vinculadas enumeradas en el apartado 3 que no estén en las circunstancias señaladas en el párrafo segundo del apartado 2, no cualesquiera otros; y el incumplimiento de esa obligación es sancionable únicamente respecto de las informaciones que, conforme a lo dispuesto en los apartados 1, 4, 5, 6 y 9 del art. 16 LIS, permitan la comprobación del valor normal de mercado en las operaciones vinculadas. Tal es una orientación material precisa que impide que la remisión del art. 16.10 LIS se entienda referida a obligaciones documentales no relacionadas con la determinación del “precio de transferencia”. A su vez, 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. Por otra parte, la obligación documental cuya configuración se traslada al reglamento, aunque fundamental, es sólo uno de los aspectos objetivos de la conducta antijurídica descrita en el apartado 10, pues hay otros que habrán de servir de guía normativa al desarrollo reglamentario (documentación “incompleta”, “inexacta” o con “datos falsos”; “datos” y “conjunto de datos”, “valor normal de mercado”, métodos y procedimientos de valoración). Puede constatarse, de este modo, que el desarrollo reglamentario al que hace referencia el art. 16 LIS no podrá realizar

estrictamente una tipificación *ex novo* de infracciones administrativas. Al contrario, habrá de acomodarse a los elementos esenciales de la conducta antijurídica efectivamente previstos en la Ley. Por esta razón, el apartado 10 del art. 16 LIS no vulnera la dimensión formal del principio de legalidad sancionadora.

Partiendo de la doctrina constitucional que acaba de aplicarse, hemos declarado la compatibilidad con el principio de legalidad de preceptos legales que también deferían al reglamento la concreción de algunos elementos de la conducta típica, pese a que varios de ellos estaban afectados por un grado de indefinición mayor que el enjuiciado en el presente asunto. Por ejemplo, la STC 3/1988, de 21 de enero, con relación al art. 9 del Real Decreto-ley 3/1979 de 26 de enero, sobre seguridad ciudadana, que castigaba el “incumplimiento de las normas de seguridad impuestas reglamentariamente a las Empresas para prevenir la comisión de actos delictivos”. La Sentencia consideró que la previsión no vulneraba el art. 25.1 CE porque fijaba suficientemente los elementos esenciales de la infracción, al concretar “el desvalor de las conductas consideradas ilícitas en la referencia al incumplimiento por las Empresas de normas de seguridad teleológicamente encaminadas a la prevención de hechos delictivos, normas de seguridad que vendrán luego determinadas en sus circunstancias particulares por reglamentos que responderán, en cada caso, a valoraciones de carácter técnico y contingente, efectuadas por la Administración” (FJ 10). En esta línea, la STC 246/1991, de 19 de diciembre, FJ 3, desestimó un recurso de amparo en relación con “la infracción de preceptos legales y reglamentarios” sobre determinadas materias, entre otras, “registro y comunicación de datos” y “condiciones de seguridad técnica o sanitaria del personal”. El Tribunal consideró que la sanción impuesta no vulneraba el principio de legalidad sancionadora porque la regulación legal tipificaba los elementos esenciales de la conducta antijurídica. A la misma conclusión llegamos en la STC 104/2009, de 4 mayo, con relación al art. 91 b) 1 de la Ley 25/1964, de 29 de abril, de energía nuclear, en la redacción dada por la disposición adicional quinta de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del sector eléctrico, que establece como infracción grave “el incumplimiento de los preceptos legales o reglamentarios aplicables o de los términos y condiciones de las autorizaciones o documentos oficiales de explotación, cuando no constituya falta muy grave, salvo los de escasa trascendencia”. Entendimos que no había vulneración de las garantías derivadas del art. 25.1 CE porque “la infracción grave tipificada en el art. 91 b). 1 de la Ley de energía nuclear delimita los elementos esenciales de las conductas antijurídicas sancionadas, pues no sólo contiene la acotación del ámbito al que se refieren las normas reglamentarias y las autorizaciones o documentos oficiales de explotación a que se refiere la remisión, que es la

actividad desarrollada en las instalaciones nucleares y radioactivas, así como la identificación de los sujetos que pueden cometer la infracción, esto es, las empresas que realicen dicha actividad (art. 91, inciso primero, de la Ley de energía nuclear), sino que, además, mediante la integración del precepto cuestionado con el art. 91 a) de la propia Ley al que indirectamente se remite (‘cuando no constituya falta muy grave’), se enuncia el bien jurídico protegido, y se describe suficientemente en qué consiste la conducta infractora, por lo que la remisión a las normas reglamentarias y a los términos y condiciones de las autorizaciones o los documentos oficiales de explotación, satisface plenamente la garantía formal del art. 25.1 CE, al tratarse de una regulación complementaria y claramente subordinada a la Ley.”

A su vez, hemos considerado que la remisión de la ley al reglamento no satisfacía las exigencias del art. 25.1 CE cuando el reenvío, a diferencia de lo que acontece en el asunto ahora enjuiciado, se efectuaba sin una “definición básica de la conducta prohibida en la propia ley” (SSTC 60/2000, de 2 de marzo, FJ 4 y 26/2005, de 14 de febrero, FJ 4). La última Sentencia citada amparó por esta razón al recurrente que había sido sancionado al abrigo del art. 8 de la Ley 38/1985, de 22 de noviembre, del monopolio fiscal de tabacos, que disponía, en su apartado 3, que “mediante normas reglamentarias” se establecería “el régimen sancionador” y, en su apartado 4, que la Delegación del Gobierno podría sancionar a los expendedores cuando incurrieran las infracciones que se determinaran en el reglamento de desarrollo. De igual modo la STC 81/2009, de 23 de marzo, anuló el art. 69.3 c) de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del deporte, que establecía que eran infracciones leves “todas las acciones u omisiones no tipificadas como infracciones graves o muy graves en el presente Título y que sean contrarias a las normas y reglamentos aplicables a los espectáculos deportivos”. Apreciamos aquí que la Ley no contenía los elementos esenciales de la conducta antijurídica, por lo que permitía una regulación reglamentaria independiente, lo que es contrario a las exigencias de legalidad formal que se derivan del art. 25.1 CE. Por la misma razón hemos declarado recientemente la inconstitucionalidad del apartado 7 del art. 16.2 b) de la Ley 20/1998, de 27 de noviembre, de ordenación y coordinación de los transportes urbanos de la Comunidad de Madrid (STC 13/2013, de 28 de enero). La Ley tipifica mediante remisiones reglamentarias varias infracciones cuya constitucionalidad no se discutía, como la falta de “disposición del número mínimo de conductores que, en su caso, reglamentariamente se exijan” o el incumplimiento del régimen de “plena dedicación del titular de la preceptiva licencia o autorización habilitante al ejercicio de la actividad, cuando así se exija reglamentariamente”. La controversia se centró en otra infracción definida de manera mucho más genérica e indeterminada: el incumplimiento de “cualesquiera

otras [condiciones esenciales] que puedan establecerse reglamentariamente” (apartado 7). En este caso el único límite legal impuesto al desarrollo reglamentario es el concepto jurídico indeterminado de “condición esencial”. Ante la falta de acotación de las materias u ámbitos a las que debía referirse la tipificación reglamentaria de infracciones y la ausencia de “referencia a los bienes jurídicos cuya protección pudiera justificar la sanción”, apreciamos que la Ley vulneraba en este punto el art. 25.1 CE porque dejaba de identificar “los elementos esenciales de la conducta antijurídica”.

En resumen, en el presente caso la Ley contiene la definición básica de los comportamientos prohibidos; acota materialmente el ámbito al que debe ceñirse el régimen sancionador, enuncia su concreta finalidad, identifica los sujetos responsables y describe suficientemente los elementos objetivos de las conductas antijurídicas en una materia específica y mudable que requiere de una colaboración reglamentaria “en cierto modo insuprimible” (STC 34/2013, FJ 19, citando la STC 42/1987, FJ 2). La remisión al reglamento de la regulación de la documentación relacionada con las operaciones vinculadas no es, pues, una referencia abierta: la potestad reglamentaria está sujeta a directrices legales suficientemente precisas. Consecuentemente, procede afirmar que la tipificación de las infracciones administrativas del apartado 10 del art. 16 es conforme con la garantía formal del principio de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE).

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

La Ley enjuiciada, aunque contiene los elementos esenciales de la conducta antijurídica, al incluir una amplia serie de conceptos jurídicos indeterminados (como documentación “incompleta”, “inexacta” o con “datos falsos”; “dato” y “conjunto de datos”; o “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. No puede en este sentido afirmarse, como hace el Fiscal General del Estado, que la sola lectura del art. 16 LIS permite a sus destinatarios deducir con exactitud los documentos cuya falta de aportación o aportación inadecuada es sancionable y saber claramente de antemano cómo acomodar su conducta a la prohibición establecida. Una

cosa es que la regulación legal cumpla con la garantía formal del principio de legalidad, que es “relativa” en el Derecho administrativo sancionador, y otra bien distinta que satisfaga por sí la dimensión material de ese principio, que solemos calificar de “absoluta” para el ordenamiento sancionador tanto penal como administrativo. 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 (en este sentido, entre otras, STC 181/2008, de 22 de diciembre, FJ 5). Es lo que ocurre evidentemente en el presente caso, pues el art. 16 LIS cumple con la exigencia constitucional de reserva de Ley, pero no realiza la de predeterminación.

Ahora bien, la ausencia de taxatividad no supone que el apartado 10 del art. 16 LIS vulnere el art. 25.1 CE. Este precepto constitucional no obliga a las normas con fuerza de ley a tipificar agotadoramente las infracciones administrativas. Conforme a nuestra doctrina constitucional, expuesta en el fundamento jurídico 4 y aplicada en los siguientes, el principio de legalidad sancionadora exige sólo la regulación en norma con rango legal de 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). Por eso la ley reguladora de derecho administrativo sancionador no está obligada a orillar todo género de incertidumbre, ni es el instrumento que debe necesariamente cumplir con el alto grado de predeterminación normativa que exige la Constitución. Si, como en el presente caso, la ley ha optado (con mejor o peor técnica legislativa, pero válidamente) 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, por tanto, asegure la previsibilidad por parte de los ciudadanos de las conductas constitutivas de infracción administrativa (STC 219/1989, de 21 de diciembre, FFJJ 4 y 5), debiéndose tener en cuenta, en todo caso, que el reglamento no vulnere 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 criterios lógicos, técnicos y de experiencia (entre otras, SSTC 151/1997, de 29 de septiembre, FJ 3; 297/2005, de 21 de noviembre, FJ 8). Ahora bien,

corresponderá a la jurisdicción ordinaria controlar que el desarrollo reglamentario (y los actos sancionadores de aplicación) cumple con el mandato constitucional de taxatividad. Por eso, si en este caso el Reglamento impugnado en el proceso judicial *a quo* cumple o no con la exigencia constitucional de predictibilidad es un asunto ajeno a nuestro enjuiciamiento que habrá de abordar el Tribunal que ha planteado la cuestión de inconstitucionalidad.

Téngase en cuenta que, respecto de las infracciones administrativas, este Tribunal examina con naturalidad la vulneración de la dimensión material del principio de legalidad sancionadora (garantía de taxatividad o previsibilidad) cuando resuelve recursos de amparo, es decir, dentro de procesos constitucionales destinados a apreciar si existía vulneración del art. 25.1 CE a la vista de un caso concreto, teniendo en cuenta el conjunto de la regulación aplicada, tanto legal como reglamentaria (por ejemplo, SSTC 42/1987, de 7 de abril, FJ 4; 219/1989, de 21 de diciembre, FFJJ 4 y 5; 207/1990, de 17 de diciembre, FJ 3; STC 305/1993, de 25 de octubre, FJ 5; STC 297/2005, de 21 de noviembre, FJ 8; 9/2006, de 16 de enero, FJ 6; 181/2008, de 22 de diciembre, FJ 5). Sin embargo, en procesos constitucionales de control abstracto de leyes no tenemos que examinar estrictamente 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 infralegal que escapan a nuestro enjuiciamiento. Por eso el grado de predeterminación que podemos exigirle a la ley reguladora de infracciones administrativas en el contexto de estos procesos es sólo el impuesto por 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). Ello es así, salvo que la propia ley no haya previsto el desarrollo reglamentario y sin perjuicio de que, según hemos declarado (SSTC 162/2008, de 15 de diciembre, FJ 2; 97/2009, de 27 de abril, FJ 3), la ley puede llegar a vulnerar, “más allá de la dimensión estrictamente formal del principio de legalidad sancionadora, la dimensión material”, cuando el modo en que articula las remisiones reglamentarias dificulta especialmente “el conocimiento de lo prohibido”, pues esto “permite afirmar ya desde la norma de remisión que no queda salvaguardado suficientemente el valor de la seguridad jurídica al que sirve, entre otros, la proclamación del art. 25.1 CE”.

8. Por último, hay que examinar las dudas de inconstitucionalidad manifestadas en el Auto de planteamiento en torno a los principios de legalidad sancionadora y proporcionalidad en relación con las multas previstas en el tercer párrafo del apartado 10 del art. 16 LIS.

Conforme a la doctrina constitucional expuesta en el fundamento jurídico 4 de esta Sentencia, la garantía formal del principio de legalidad sancionadora se proyecta también sobre las sanciones administrativas. La ley debe, consecuentemente, establecer una regulación suficiente de las consecuencias represivas de los ilícitos administrativos (entre muchas, SSTC 42/1987, de 7 de abril, FJ 2, y 252/2006, de 25 de julio, FJ 4, que remite a la 100/2003, de 2 de julio). Ahora bien, la garantía formal del principio de legalidad sancionadora admite la colaboración reglamentaria e, incluso, su dimensión material es compatible con la atribución de discrecionalidad al aplicador del ordenamiento administrativo sancionador dentro de unos límites: “la necesidad de que la ley predetermine suficientemente las infracciones y las sanciones, así como la correspondencia entre unas y otras, no implica un automatismo tal que suponga la exclusión de todo poder de apreciación por parte de los órganos administrativos a la hora de imponer una sanción concreta” (STC 113/2002, de 9 de mayo, FJ 6). Resulta compatible con la garantía del principio de legalidad sancionadora que el legislador atribuya discrecionalidad a la Administración dentro de unos límites para concretar el alcance o importe de la sanción (STC 175/2012, de 15 de octubre, FJ 3).

En el presente caso, la regulación legal de las sanciones es netamente taxativa por lo que satisface la exigencia de ley formal y cumple por sí la de predictibilidad. En efecto, el tercer párrafo del apartado 10 del art. 16 LIS, tras calificar los dos tipos de infracciones reseñadas como graves, fija con precisión las sanciones correlativas. Respecto de los ilícitos tributarios consistentes en la falta de aportación de datos o conjuntos de datos o en su aportación inexacta, incompleta o falseada, la sanción prevista es una “multa pecuniaria fija de 1.500 euros por cada dato” o de “15.000 euros por conjunto de datos”, sin que en ningún caso pueda superar un límite máximo determinado, que es la menor de las dos cuantías siguientes: el 10 % del importe conjunto de las operaciones realizadas en el periodo impositivo o el 1 % del importe neto de la cifra de negocios (número 1). A su vez, respecto de la segunda modalidad de infracción, que consiste en la declaración en determinados impuestos de un valor diferente al normal de mercado y que tiene lugar cuando la Administración, tras el examen de la información aportada, aprecia la procedencia de efectuar correcciones valorativas, la sanción es una “multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones valorativas de cada operación, con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por aplicación del número 1º anterior” (número 2º). Como puede constatarse, la Ley fija agotadoramente las consecuencias sancionadoras de los dos tipos de infracciones administrativas reguladas. No habilita siquiera el ejercicio de discrecionalidad en la concreción del importe; en

lugar de horquillas de cantidades, hay sumas perfectamente determinadas o determinables y, por tanto, completamente previsibles.

Ciertamente, la sola lectura de la Ley no permite predecir la cuantía de las multas a las que se exponen las personas y entidades vinculadas. Ahora bien, tal incertidumbre proviene de la indefinición relativa de las infracciones, no de las sanciones. No es que las sanciones no estén taxativamente previstas, que lo están, es que la Ley hace depender su imposición de la definición precisa de las conductas antijurídicas que, de conformidad con el apartado 10 del art. 16 LIS, corresponde en parte al desarrollo reglamentario; desarrollo que habrá de identificar la documentación específicamente exigible y que, en su caso, puede concretar a efectos sancionadores el significado de los conceptos legales indeterminados. La imprecisión está en el supuesto de hecho de la norma, no en su consecuencia jurídica; afecta a la tipicidad de las infracciones, no a la de las sanciones. Ocurre que esa relativa imprecisión no vulnera la garantía formal del principio de legalidad sancionadora porque, según hemos razonado ya, la Ley recoge en todo caso los elementos esenciales de las conductas antijurídicas. El cumplimiento de las exigencias de previsibilidad de la reacción punitiva está de este modo vinculado, no a la regulación legal de las sanciones, sino a la definición reglamentaria de las infracciones; definición que debe completar el régimen legal de los “elementos esenciales” teniendo en cuenta el mandato constitucional de taxatividad, tanto más acuciante cuanto mayor es la entidad de las consecuencias represivas. Consecuentemente, cumplidas las exigencias mínimas de tipicidad que la Constitución impone al legislador en relación con las infracciones administrativas y fijadas taxativamente las multas correspondientes, la Ley no puede lógicamente vulnerar la vertiente formal del principio de legalidad en relación con las sanciones.

Lo mismo ocurre con la falta de proporcionalidad imputada al régimen sancionador del tercer párrafo del apartado 10 del art. 16 LIS. Afirma el órgano judicial que el principio de proporcionalidad “queda comprometido” porque “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”. Como puede comprobarse, la violación del principio de proporcionalidad se vincula a la pretendida ausencia de tipificación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica. Se está, de este modo, ante una duda que es enteramente dependiente de la principal puesta de manifiesto en el Auto de planteamiento, que es la relativa a si el grado de densidad reguladora de las infracciones administrativas previstas en el apartado 10

del art. 16 LIS es compatible con la garantía formal del principio de legalidad sancionadora (art. 25. 1 CE). Pues bien, como no hay vulneración de aquella garantía respecto de las infracciones, procede descartar también que la regulación legal de las sanciones infrinja el principio de proporcionalidad. No obstante, el desarrollo reglamentario debe garantizar que las infracciones que concrete sean en efecto “graves” y consecuentes con la severidad de las multas tipificadas en el párrafo tercero del apartado 10 del art. 16 LIS. Dicho de otro modo, 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).

## **F A L L O**

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Desestimar la presente cuestión de inconstitucionalidad.

Publíquese esta Sentencia en el “Boletín Oficial del Estado”.

Dada en Madrid, a once de julio de dos mil trece.