

IV. Jurisprudencia Extranjera

1. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL

PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y PROPORCIONALIDAD EN MATERIAS ADMINISTRATIVO-SANCIONADORAS.

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL 145/2013, DE 11 DE JULIO

RAFAEL COLLADO GONZÁLEZ*

1. EL CASO

El Tribunal Constitucional Español (en adelante “TC”), conoció de una cuestión de constitucionalidad promovida por Sala contenciosa-administrativa (en adelante “La Sala”) del Tribunal Supremo Español, por virtud de la cual, la Sala sometía a consulta la constitucionalidad de los apartados 2 y 10 del artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades recientemente refundido¹ (en adelante “LIS”), y que conjuntamente regulaban un ilícito administrativo (tributario) y su sanción.

El artículo 16 de la LIS regula las operaciones realizadas entre empresas relacionadas. El objetivo de estas normas es que las empresas relacionadas que realicen ventas de acciones u otras operaciones con contenido patrimonial, lo hagan a un valor de mercado. Para lograr esta finalidad el apartado 1 del artículo 16 dispone que *las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado*. Esta es la norma primaria que contiene la obligación a que deben someterse las personas o entidades relacionadas. El apartado 2 establece el medio en que esta obligación podrá ser fiscalizada por la autoridad tributaria al disponer que *las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación que se establezca reglamentariamente*. El Reglamento de la LIS reguló las dos obligaciones documentales a que hace

*Máster en Ciencias Jurídicas, Universitat Pompeu Fabra, profesor asistente de la cátedra de Luis Ortiz Quiroga, Universidad de Chile.

¹El real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo de 2013, refundió la Ley de Impuesto a las Sociedades.

referencia el apartado 2 señalando que el contribuyente debía tener en su poder la documentación relativa a su grupo económico y la documentación referida a su propia configuración normativa y económica. Con estas dos obligaciones, entiende el Reglamento, es posible para los entes fiscalizadores determinar si el valor de una determinada operación entre relacionadas se efectuó a valor de mercado o no.

Hay que mencionar que los apartados 4 a 9 del artículo 16 regulan el procedimiento que debe seguir la agencia tributaria para determinar el valor de mercado de la respectiva operación.

Finalmente, el apartado 10 establece el régimen de sanciones para los obligados tributarios que no aporten o aporten en forma incompleta, inexacta o falsa la documentación exigida por el Reglamento. La norma señala que junto con esta infracción, será sancionado todo obligado que contabilice operaciones con relacionadas fuera del valor normal de mercado para ese tipo de operaciones. La norma contiene 4 sanciones, todas monetarias y que dependen de diversos supuestos de aplicaciones descritos en detalle en el mismo apartado.

La Sala cuestiona estas normas por considerar que el apartado 2 delega en una norma reglamentaria todo el contorno de la infracción al condicionar la infracción a *la documentación que se establezca reglamentariamente*. El apartado 10, por su parte, es cuestionado por cuanto iguala sanciones para infracciones muy diversas, ya que califica de *graves* todas las infracciones documentales, lo que permitiría a la administración, a través de modificaciones reglamentarias, decidir qué tipo de omisión documental sería considerada grave. El apartado 2 infringiría el principio de legalidad sancionador y el apartado 10 infringiría el principio de proporcionalidad, ambos reconocidos con grado constitucional en el artículo 25.1 de la Constitución Española, que dispone que *nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento*.

2. LA DECISIÓN

El TC basa toda su decisión en el fundamento jurídico 4 de su sentencia. En este fundamento el TC señala que el principio de legalidad penal *absorbe* a la legalidad sancionadora administrativa y se manifiesta en una doble faceta, como garantía formal (infracción y sanción deben estar descritas en la Ley) y material (las infracciones y sanciones deben estar descritas clara y taxativamente en la Ley de modo que el ciudadano pueda conocer clara-

mente la conducta ilícita). El TC señala que en lo que se refiere al aspecto material, el principio en sede administrativo sancionadora rige de *igual* modo que respecto de la legalidad penal, pero el aspecto formal tiene una eficacia *relativa o limitada* en el ámbito sancionador, ya que en este tipo de materias la colaboración reglamentaria en la propia tarea tipificadora es permitida, siempre y cuando, señala el TC, los elementos esenciales de la conducta antijurídica estén contenidas en la norma.

Con base en esta distinción del principio de legalidad, el TC considera que las normas cuestionadas serían constitucionales. En lo que se refiere al ámbito formal del principio, el TC considera que los demás apartados del artículo 16 dejan en claro el bien jurídico que se busca proteger mediante la sanción, determina claramente los montos de la sanción y fija quiénes son empresas relacionadas, todo lo cual deja en claro que las obligaciones documentales que son relegadas a rango reglamentario, simplemente complementan el núcleo de la infracción que es posible deducirlo de la Ley.

En lo que se refiere al ámbito material del principio, el TC es bastante menos claro. Comienza su argumento declarando que, en general, la ley cuestionada no permite al ciudadano identificar *certeramente* el ámbito de lo prohibido al remitir a un reglamento la determinación de los documentos que deberá tener siempre a su disposición. Es decir para el TC, que entiende que la aplicación del principio de legalidad penal en el aspecto material rige siempre de la misma manera, los apartados cuestionados debieran ser inconstitucionales. Pero en el párrafo siguiente señala que la ausencia de taxatividad no supone, ahora en especial, que el apartado 10 del artículo 16 de la LIS vulnere el artículo 25.1 de la Constitución. Esto se debe a que en materias administrativas, el reglamento tiene la posibilidad de concretar este mandato de taxatividad. Dicho de otro modo, el TC resuelve que la legalidad material en el ámbito sancionador, depende que se cumpla con la legalidad formal, lo que termina por disolver la categoría de la legalidad material en la legalidad formal.

Dado que el principio de proporcionalidad se afectaría en este caso derivativamente, por cuanto la remisión al reglamento permite calificar de graves infracciones diversas, y con ello dotar de gravedad a situaciones leves, a juicio del TC, al no haber infracción a la legalidad formal ni material, resulta imposible que se pueda infringir el principio de proporcionalidad, el que aplicado al caso concreto intenta cuestionar que la desproporción entre sanción e infracción. Por esta razón termina rechazando, también, la alegación de que las normas cuestionadas infringirían el principio de proporcionalidad.

3. EL COMENTARIO: DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR V/S DERECHO PENAL

El TC tuvo que resolver una materia que no tiene ningún rasgo que pueda acercarla al Derecho Penal. En efecto, se trata de una norma sobre tributos, que vincula a los ciudadanos, mayoritariamente personas jurídicas pertenecientes a grupos empresariales, con un organismo administrativo, y por medio de la cual se busca fortalecer ciertas políticas públicas, principalmente, por exigencias de la Unión Europea.

Sin embargo, al resolver el caso, el TC recurre a conceptos como legalidad penal, leyes penales en blanco o error de prohibición, para intentar conseguir una argumentación que fundamente su intuición de que la normativa parece razonable. Dicho de otro modo, al TC *no le queda otra* que recurrir a los conceptos propios del Derecho Penal para intentar resolver la cuestión que le plantean.

Esta estrategia lo lleva a resolver el caso de conformidad con la lógica de las leyes penales en blanco, intentando a lo largo de su fallo determinar si las normas cuestionadas eran leyes penales en blanco constitucionales o no. Para ello intenta determinar si la remisión reglamentaria afecta o no el centro de la conducta antijurídica y sus sanciones.

El TC no esconde esta estrategia. Señala en el inicio de su argumento que la legalidad penal *absorbe* la legalidad administrativo-sancionadora, y que el aspecto material del principio de legalidad sancionador debe entenderse *igual* al principio de legalidad penal. Estos dos sistemas de normas difieren a juicio del TC sólo en el aspecto formal del principio de legalidad, ya que, a su juicio, el legislador administrativo sancionador tiene mayor laxitud para recurrir a la complementación reglamentaria que el penal.

El TC al declarar la constitucionalidad de las normas cuestionadas con base en esta distinción, incurre en un error lógico y en una complicación sistemática innecesaria. El error consiste en disolver el principio material de legalidad sancionador por la vía de obtener su contenido del principio formal de legalidad, a pesar de que para el TC el principio en su vertiente material es absoluto. Al señalar que en el ámbito sancionador la taxatividad puede ser dejada a la complementación por vía reglamentaria, simplemente quiere decir que en materia administrativa el legislador sólo tiene el deber de cumplir con la legalidad formal y no con la material, que se encuentra reservada para las normas penales.

La complicación sistemática dice relación con la vinculación que se siente obligado a realizar el TC entre Derecho Administrativo Sancionador y Dere-

cho Penal, como lo manifiesta su intento por igualar la aplicación principio de legalidad (material) en ambas ramas. Esta supuesta igualdad se sustenta en la vieja presunción de que por emanar ambas ramas del *Ius Puniendi* estatal, tienen parecidos ontológicos que permiten este tipo de licencias al intérprete, quien tiene permitido tomar prestados conceptos de una rama para aplicarlos a otra. A mi juicio, estas diferencias ontológicas son irrelevantes para el legislador quien tiene un deber de consistencia diferente, que podríamos denominar como normativo². Al legislador sólo le preocupa normar, no determinar la igualdad ontológica de las materias que regula. Dicho de otro modo, más que cavilar sobre si una pena y una sanción *son* lo mismo, la pregunta fundamental para un legislador democrático debe ser si *sirven* para lo mismo. Dado que ambas ramas tienen diferencias normativas significativas –que en esta oportunidad solamente podré enumerar livianamente–, no resulta posible admitir una cuantitatividad entre ambas ramas³, salvo claro que se trate de un error de técnica legislativa⁴. Quisiera desarrollar un poco más este punto.

Una técnica legislativa ideal debería mantener el contenido del Derecho Penal reservado exclusivamente para los hechos moralmente reprochables para la comunidad, por cuanto principios como el de *ultima ratio*, fragmentariedad, proporcionalidad, exclusiva protección de bienes jurídicos así lo imponen. Por contraste, el contenido del Derecho administrativo sancionador debería quedar reservado para el *enforcement* de determinadas políticas públicas con sanciones que se justifiquen en la evitación de lesiones o de concreción de peligros a estas áreas de actividad. Si esto fuera realizado sin fallas por el legislador, no existiría conflicto entre ambas ramas del Derecho ni sería admisible para el intérprete tomar prestados principios de un sistema nor-

² Acerca de la sustantividad del Derecho Administrativo Sancionador y su necesario desvinculación del Derecho Penal se manifiesta NIETO, Alejandro, *Derecho Administrativo Sancionador*, 4ª ed. (Madrid, 2005), p. 161.

³ Una buena reflexión acerca de las diferencias funcionales del Derecho Penal dentro de un sistema de normas la entrega COFFEE JR., John C., *Does unlawful mean criminal?: reflections on the disappearing tort/crime distinction in american law*, en *Boston University Law Review* 71 (1991), pp. 193-246.

⁴ Por todos cuando acuña el término *administrativización del Derecho Penal*, SILVA SÁNCHEZ, Jesús, *La expansión del Derecho Penal*, 2ª ed. (Montevideo-Buenos Aires, 2008), pp. 131-157. En dicho capítulo el autor da cuenta de cómo el fenómeno de la expansión ha provocado un acercamiento entre ambas ramas. Como señala el autor, este fenómeno dista de ser ideal y provoca que muchas veces materias administrativas se penalicen, permitiendo que criterios cuantitativos se vean ratificados.

mativo que no resultan aplicables en otro creado con fines normativos diferentes, por cuanto la dogmática especializada en cada rama debería extraer los principios a partir de estas diversas funciones normativas.

En fin, el principio de juridicidad del derecho administrativo hubiera sido suficiente para evaluar la constitucionalidad de la legislación cuestionada, ya que por sí solo permite identificar que la administración se encuentra vinculada de forma directa con la constitución y la legislación que reglamenta, por lo que la forma en que la LIS intentaba fortalecer la fiscalización de las operaciones entre sociedades relacionadas, no tenía ningún conflicto con este principio. Muy por el contrario, asumiendo esta supuesta igualdad ontológica, el TC intenta resolver un problema administrativo recurriendo al principio de legalidad penal, lo que lo obligó a inventar una serie de justificaciones poco felices, terminando por resolver que los apartados 2 y 10 del artículo 16 de la LIS vulneran el principio constitucional de legalidad (penal) al no ser taxativos en la determinación de la conducta, pero al mismo tiempo no lo vulnera, por cuanto la administración al estar sometida a la Constitución y la Ley, puede tipificar parte relevante de una infracción a nivel reglamentario. Es decir, para el TC las normas serían al mismo tiempo inconstitucionales y constitucionales (léase fundamento jurídico N° 7 de la sentencia en comentario). En mi opinión, el TC se complica innecesariamente.