|  |  |
| --- | --- |
| Auto | 117/2006 |
| Fecha | de 28 de marzo de 2006 |
| Sala | Pleno |
| Magistrados | Doña María Emilia Casas Baamonde, don Guillermo Jiménez Sánchez, don Vicente Conde Martín de Hijas, don Javier Delgado Barrio, doña Elisa Pérez Vera, don Roberto García-Calvo y Montiel, don Eugeni Gay Montalvo, don Jorge Rodríguez-Zapata Pérez, don Ramón Rodríguez Arribas, don Pascual Sala Sánchez, don Manuel Aragón Reyes y don Pablo Pérez Tremps. |
| Núm. de registro | 5852-2005 |
| Asunto | Cuestión de inconstitucionalidad 5852-2005 |
| Fallo | Inadmitir a trámite la presente cuestión de inconstitucionalidad. |

**AUTO**

**I. Antecedentes**

1. El día 29 de julio de 2005 tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal Constitucional un escrito de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, al que se acompaña, junto al testimonio del correspondiente procedimiento, el Auto de la referida Sala de 1 de julio de 2005, mediante el que se acuerda elevar a este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad en relación con el apartado 4º del art. 23 Ley 19/1988, de 12 de julio, sobre auditoría de cuentas, introducido por el apartado noveno del art. 53 Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de medidas de reforma del Sistema financiero, dado que dicho precepto pudiera ser contrario al art. 14, en relación con los arts. 9.3 y 31.1, todos ellos de la CE.

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

a) La entidad “Bové Montero y Asociados, S.L.” presentó una autoliquidación en concepto de tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas correspondiente al tercer trimestre de 2003, autoliquidación cuyo importe total era de 960 euros, fruto de multiplicar doce informes de auditoria a razón de 80 euros cada uno. Posteriormente, la citada entidad solicitó la rectificación de la autoliquidación presentada, solicitud que le fue denegada por Resolución de 5 de diciembre de 2003 del Presidente del Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas.

b) Contra la anterior Resolución se interpuso reclamación económico-administrativa (núm. 374-2004) que sería desestimada posteriormente mediante Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 2004, al no haberse alegado defecto o vicio alguno en la autoliquidación y versar la reclamación sobre extremos que exceden de la competencia de dicho Tribunal.

c) Con fecha de 21 de julio de 2004 se interpuso contra la Resolución antes mencionada recurso contencioso-administrativo (núm. 379-2004) ante la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional quien, una vez tramitados y conclusos los autos, dictó providencia con fecha de 23 de mayo de 2005 en la que, de conformidad con el art. 35.2 LOTC, con suspensión del plazo para dictar sentencia, se acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal, por término de diez días, para que alegasen lo que estimasen oportuno “sobre la pertinencia de plantear la cuestión de inconstitucionalidad del art. 23 Ley 19/1988, cuyo texto ha sido incorporado por el art. 53 Ley 44/2002, de 22 de noviembre, sobre medidas para la reforma del Sistema financiero, al poder conculcar el principio de igualdad previsto como derecho fundamental de la persona en el art. 14 de la Constitución Española, en relación con el art. 31.1 del mismo texto constitucional”.

3. Mediante Auto de 1 de julio de 2005, la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional acordó elevar a este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 23 Ley 19/1988, de 12 de julio, sobre auditoría de cuentas, en su redacción dada por el art. 53.9 Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de medidas de reforma del Sistema financiero, por vulneración del art. 14, en relación con los arts. 9.3 y 31.1, todos ellos de la CE. En la fundamentación jurídica del Auto se razona en los siguientes términos:

a) Pone de manifiesto la Sala, en primer lugar, que el recurso contencioso-administrativo del que deriva la presente cuestión tiene por objeto determinar si la Resolución del Instituto de contabilidad y auditoría de cuentas de 5 de diciembre de 2003, que desestima la solicitud de rectificación de la autoliquidación presentada por “Bové Montero y Asociados, S.L.” en cumplimiento del art. 23 de la Ley 19/1988, en su redacción dada por el art. 53 de la Ley 44/2002, infringe o no el art. 14 CE. Esto sentado, y después de expresar las razones por las que la parte actora considera que los arts. 23.2 y 4 de la Ley 19/1988 contradicen el art. 31, en relación con el 14, ambos de la CE, subraya el órgano judicial el cumplimiento de los requisitos del art. 35 LOTC para plantear cuestión de inconstitucionalidad, dado que, a su juicio, el art. 23 de la Ley 19/1988, en su redacción dada por el art. 53.9 de la Ley 44/2002, puede conculcar el art. 14, en relación con el 31, ambos de la CE, y “la interpretación y aplicación de dicho precepto es aplicable al caso sometido a su enjuiciamiento” y de su validez “depende el fallo de la sentencia que pueda dictarse en su día”.

b) A continuación, destaca la Sala que para la parte actora el citado art. 23 de la Ley 19/1988 vulnera el principio de igualdad al configurar un tributo cuya base imponible aparece totalmente desligada del hecho imponible. En efecto, de un lado, dicho precepto otorgaría un trato igual a situaciones desiguales, al obligar a satisfacer la tasa por la mera emisión de informes de auditoría con independencia de que haya tenido o no lugar la realización del hecho imponible, esto es, la actuación supervisora del ICAC; de otro lado, también la cuantificación de la tasa se desvincularía absolutamente de la configuración de su hecho imponible, en la medida en que se hace depender de los honorarios percibidos por los informes emitidos y no del ejercicio de la actividad de supervisión.

Partiendo de esta premisa, el órgano judicial se cuestiona si el trato desigual denunciado es consecuencia de la definición del hecho imponible de la tasa establecida en el art. 23.2 de la Ley 19/1988 o si, por el contrario, se trata de una discriminación padecida como consecuencia de la aplicación de la Ley al caso concreto, llegando a la conclusión de que estamos en el primer supuesto y, por tanto, procede plantear la cuestión de inconstitucionalidad.

c) Seguidamente, vuelve a recordar la Sala que, a juicio de la parte recurrente en el proceso contencioso-administrativo, se quiebra el principio de igualdad en el momento de fijar la cuota tributaria de la tasa cuestionada, pues se exige una cantidad fija por cada informe de auditoría emitido, con independencia de que se haya o no revisado o verificado el mismo, debiendo satisfacer el tributo tanto el auditor cuyo informe haya sido revisado como el que no. A este respecto, pone de manifiesto que, conforme a una interpretación sistemática de los arts. 1.1, 22.1 y 23.1, 2 y 4 de la Ley 19/1988, así como del art. 1 del Real Decreto 181/2003, de 14 de febrero, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la tasa del ICAC, dicha tasa se crea por la emisión de informes de auditoría de cuentas —entendiendo por tales sólo los que se determinan en el art. 1 de la Ley 19/1988— y tiene como finalidad cubrir los costes correspondientes al ejercicio de las competencias del ICAC a que se refiere el art. 22 de la citada Ley, precepto que le atribuye el control de la actividad de auditorías de cuentas a través de revisiones o verificaciones de algunos de los trabajos de los auditores de cuentas, así como el ejercicio de la potestad disciplinaria en ese ámbito.

En suma, la tasa cuestionada tiende a sufragar el total de los costes de las competencias del Instituto, pero, conforme al art. 23.2 de la Ley 19/1988, el hecho imponible está constituido por el ejercicio por el ICAC de las competencias a que se refiere el art. 22.1 de la misma Ley 19/1988 en relación, no con cualquier actividad de los auditores, sino sólo con la emisión de informes de auditoría de cuentas, lo que obedece a la “trascendencia que tiene su actividad tanto para terceros, como para la confianza que en el tráfico mercantil debe tener su actividad”, según habría apreciado este Tribunal en su STC 386/1993.

d) Después de recordar que el art. 23 de la Ley 19/1988 crea una tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas que se rige por dicha Ley y las demás fuentes a que se refiere el art. 9 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de tasas y precios públicos, el Auto de planteamiento recoge la definición de tasa que establece el art. 6 de la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público (a saber, en esencia, tributos cuyo hecho imponible consiste, bien en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, bien en la prestación de servicios o en la realización de actividades que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, siempre que dichos servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria o no se presten o realicen por el sector privado o estén monopolizados), así como las reglas que sobre la cuantificación de dicho tributo fija el art. 7 de la Ley 8/1989 (en virtud del cual, la tasa tenderá a cubrir el coste del servicio o actividad que constituya su hecho imponible y en su cuantificación se habrá de tener en cuenta, cuando lo permitan las características del tributo, la capacidad económica de las personas que deban satisfacerlas), preceptos de cuya lectura deduce el órgano judicial que con el importe de la tasa “se trata de compensar el gasto realizado por el erario público al prestar el servicio reclamado por el administrado de forma voluntaria o forzosa” (sic).

e) Tras señalar la naturaleza y alcance que la citada STC 386/1993 ha atribuido al control que el ICAC ejerce sobre los informes emitidos por los auditores de cuentas, y subrayar, una vez más, que, en virtud del art. 23 de la Ley 19/1988, el hecho imponible de la tasa cuestionada consiste en el ejercicio de las competencias del ICAC a que se refiere el art. 22.1 de dicha Ley en relación con la emisión de informes de auditoría de cuentas, destaca el órgano judicial que, “en puridad legal, el hecho imponible se producirá cuando el ICAC lleve a cabo su control mediante la revisión o comprobación de los informes de auditoría de cuentas”. Pese a ello —prosigue— a la hora de fijar el importe de la cuota tributaria el art. 23.4 de la Ley 19/1988 establece dos cuantías diferentes (80 y 160 euros), en función, no de los gastos que haya implicado la actividad de control del ICAC, sino de los honorarios del auditor (inferior o superior a 30.000 euros, respectivamente), y con independencia de que se haya efectuado o no dicho control. De este modo —se concluye—, se conculca el derecho a la igualdad previsto en el art. 14 CE “en cuanto se da un tratamiento legislativo igual a situaciones de hecho desiguales, sin que se haya justificado por el Legislador tal regulación igualitaria, pues la tasa se devenga se haya producido o no la actividad de control, y con independencia del coste del servicio prestado”, así como “el principio de igualdad y proporcionalidad que deben presidir el sistema tributario” recogidos en el art. 31.1 CE, y el art. 9.3, inciso final, CE, “en cuanto se conculca la prohibición de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

4. Mediante providencia de 8 de noviembre de 2005, la Sección Primera de este Tribunal acordó, a los efectos que determina el art. 37.1 LOTC, oír al Fiscal General del Estado para que en el plazo de diez días alegase lo que considerara conveniente acerca de la admisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad, por posible incumplimiento de los requisitos procesales del art. 35.2 LOTC y por si fuese notoriamente infundada.

5. El Fiscal General del Estado evacuó el trámite conferido mediante escrito registrado el día 23 de noviembre de 2005, interesando la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad por incumplimiento de determinados presupuestos procesales y por considerar, asimismo, que la cuestión planteada carece manifiestamente de fundamento.

Tras exponer los hechos de los que trae causa la presente cuestión y destacar las razones por las que el órgano judicial considera que el art. 23.4 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, contradice los arts. 9.3, 14 y 31.1 CE, el Fiscal pone de manifiesto que, a la luz de la doctrina establecida en los Autos de 25 de octubre de 2005, resolutorios de las cuestiones de inconstitucionalidad núms. 6999-2004, 7880-2004 y 4757-2005, en la presente cuestión debe apreciarse también tanto el incumplimiento de presupuestos procesales (falta del juicio del relevancia) como la notoria falta de fundamento.

En primer lugar, faltaría el necesario juicio de relevancia por dos razones: de un lado, por no haber aclarado el órgano judicial que la parte actora en el proceso contencioso-administrativo hubiera satisfecho la tasa por los informes de auditoría emitidos sin que el ICAC hubiera procedido al control efectivo de los mismos; y, de otro lado, por no haber aclarado tampoco que la parte actora hubiera satisfecho la suma de 160 euros por todos o algunos de los informes emitidos, sin que dicha circunstancia pueda deducirse del examen de las actuaciones judiciales (sólo se desprende de las mismas que el importe total de 960 € autoliquidados corresponde a un total de doce informes a razón de 80 € cada uno).

En segundo lugar, entiende que la cuestión planteada carece asimismo manifiestamente de fundamento, no sólo porque el hecho imponible de la tasa no es el control efectivo que pueda realizar el ICAC de las auditorias de cuentas realizadas, sino la emisión del informe que realiza el auditor, lo que determina el devengo de la tasa en todos los casos, sino también porque la norma cuestionada respeta el principio de capacidad económica al prever una cuota tributaria diversa en función de la capacidad económica del auditor (cuantía de los honorarios) que realiza el informe.

Con apoyo en las consideraciones expuestas concluye el Fiscal General del Estado interesando que se dicte Auto por el que se declare la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad sometida a enjuiciamiento, tanto por entender que no se han cumplido los presupuestos procesales como por carecer manifiestamente de fundamento.

##### II. Fundamentos jurídicos

1. Como ha quedado expuesto en los antecedentes, plantea la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional una cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 23, apartado 4, Ley 19/1988, de 12 de julio, sobre auditoría de cuentas, introducido por el art. 53, apartado noveno, Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de medidas de reforma del Sistema financiero, al considerar que dicho precepto pudiera ser contrario al art. 14, en relación con los arts. 9.3 y 31.1, todos ellos de la CE.

Pues bien, la presente cuestión de inconstitucionalidad es idéntica a las núms. 6999-2004, 7880-2004 y 4757-2005 planteadas por el mismo órgano judicial con relación a la misma disposición legal, que han sido inadmitidas a trámite por los AATC 381/2005, 382/2005 y 383/2005, todos ellos, de 25 de octubre, tanto por la insuficiencia del juicio del relevancia como por estar notoriamente infundadas, circunstancias que igualmente concurren en el presente supuesto.

2. En efecto, por lo que al juicio de relevancia se refiere, debe señalarse que la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional denuncia el trato discriminatorio que padecerían los auditores que deben satisfacer la tasa sin que el ICAC les haya controlado el informe frente a quienes la abonan porque su labor ha sido objeto de verificación o revisión por dicho organismo público, discriminación que, a juicio del órgano judicial, se produciría porque mientras que el art. 23.2 de la Ley 19/1988 define el hecho imponible del tributo como el control efectivo por el ICAC de los informes emitidos por los auditores, el 23.4 de la misma Ley autoriza que se exija la tasa por la mera emisión de dichos informes. Sin embargo, el órgano judicial no aclara —como era preciso— que la parte actora en el proceso contencioso-administrativo (sociedad de auditoría) hubiera satisfecho la tasa por los informes de auditoría emitidos sin que el ICAC hubiera procedido al control efectivo de los mismos.

Además, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional denuncia la discriminación que sufrirían quienes, por el mero hecho de haber facturado unos honorarios superiores a 30.000 euros, deben pagar 160 euros en lugar de los 80 establecidos con carácter general en el art. 23.4 de la Ley 19/1988. Sin embargo, el órgano judicial no sólo no aclara —como debiera— que la parte actora en el proceso contencioso-administrativo hubiera satisfecho la suma de 160 euros por todos o algunos de los informes emitidos, sino que, además, basta con acudir a los autos del proceso para comprobar cómo la entidad recurrente ingresó 960 euros derivados de una autoliquidación comprensiva de 12 informes liquidados unitariamente a 80 euros por no superar la facturación el límite de 30.000 euros.

Existe, en definitiva, una insuficiencia del juicio de relevancia que impide la admisión a trámite de la presente cuestión en virtud del art. 35.2 LOTC.

3. Pero es que, como señalamos en los citados AATC 381/2005, 382/2005 y 383/2005, incluso en el supuesto de que el órgano judicial hubiera articulado correctamente el juicio de relevancia, la presente cuestión de inconstitucionalidad debe ser inadmitida a trámite por estar notoriamente infundada, en los términos en que esta expresión ha sido entendida por este Tribunal.

A este respecto conviene recordar, una vez más, que el órgano judicial considera que el art. 23.4 de la Ley 19/1988 vulnera el derecho a la igualdad reconocido en el art. 14, en conexión con los arts. 9.3 y 31.1, ambos de la Constitución. Y es la de la igualdad la única infracción sobre la que debemos indagar porque de la mera lectura del Auto de planteamiento se desprende claramente que la violación del principio de “proporcionalidad” y, sobre todo, de la “prohibición de arbitrariedad de los poderes públicos” establecida en el art. 9.3 CE, que la Sala achaca también a la norma cuestionada, se considera como una mera consecuencia o derivación de la lesión de la igualdad. Descartado, pues, el análisis del art. 9.3 CE, debemos concluir que, tal y como aparece formulada la queja de desigualdad en el Auto de planteamiento, ninguno de los preceptos constitucionales citados —arts. 14 y 31.1 CE— han resultado vulnerados por la norma cuestionada, por los motivos que pasamos a exponer.

En particular, en primer lugar, resulta claro que —como señalamos en los citados Autos— no es de aplicación el art. 14 CE, dado que dicho precepto protege sólo frente a las discriminaciones que se produzcan por razones de “índole subjetiva”, y, “en la medida en que el órgano judicial denuncia la existencia de una discriminación porque el art. 23.4 de la Ley 19/1988 permite exigir el gravamen cuestionado por la emisión de informes que no han sido controlados por el ICAC y porque la cuota del tributo se fija en atención a los honorarios facturados por el auditor, no cabe duda de que se está planteando la existencia de una diferencia de trato que obedecería a razones objetivas (verificación o no del informe por el ICAC y cuantía de los honorarios), lo que, por las razones expresadas, sitúa el problema extramuros del art. 14 CE” (FJ 3).

Pero, en segundo lugar, pese a que la vulneración del principio de igualdad se fundamenta en el diferente tratamiento que, desde la perspectiva del deber de contribuir, atribuye el legislador a idénticas manifestaciones de riqueza, tampoco puede apreciarse la vulneración del principio de igualdad tributaria recogido en el art. 31.1 CE, porque es evidente que al afirmar que el precepto cuestionado conculca el derecho a la igualdad en cuanto se da un tratamiento legislativo igual a situaciones de hecho desiguales, sin que se haya justificado por el Legislador tal regulación igualitaria, lo que el órgano judicial está denunciando ante este Tribunal “es un supuesto de discriminación por indiferenciación que, conforme a nuestra reiterada doctrina, no forma parte del contenido constitucional del derecho a la igualdad” (FJ 3).

4. Tampoco desde la perspectiva del principio de capacidad económica (art. 31.1 CE) la cuestión de constitucionalidad puede ser acogida porque, pese a que el art. 23 cuestionado califica el tributo como “tasa”, en la medida en que “no se exige —como es esencial a las tasas— por un servicio o actividad de un ente público que se refiera, afecte o beneficie de modo particular a los sujetos pasivos”, sino “por la mera emisión de informes por los auditores de cuentas y sociedades de auditoria, y que, por ende, la cuantía de la contraprestación exigida no tiene conexión alguna con la prestación efectiva de un servicio público o la realización de una actividad administrativa”, lo que en realidad establece y regula el art. 23 de la Ley 19/1988 es un “impuesto” que, como ya tuvimos la ocasión de señalar en los Autos citados, respeta dicho principio. En efecto, en primer lugar, el apartado 4 del art. 23 citado no hace otra cosa que exigir el importe del tributo cuestionado en todos aquellos supuestos en los que se ha realizado el presupuesto de hecho al que la ley vincula el nacimiento de la obligación tributaria: la emisión de informes de auditoría, con independencia de que haya sido o no objeto de control por el ICAC. Y no parece dudoso, “que la emisión de informes de auditoría, en la medida en que llevan aparejado una contraprestación pecuniaria (honorarios facturados), constituye un índice revelador de riqueza —ni siquiera potencial, sino real— susceptible como tal de ser gravado por un tributo, razón por la cual hay que concluir necesariamente que se respeta el principio de capacidad económica” (FJ 5). Y, en segundo lugar, “precisamente porque la riqueza que pretende gravar el tributo no es otra que la que se manifiesta en los honorarios percibidos por la emisión de los informes de auditoría, frente a lo que se deduce del Auto de planteamiento, tampoco puede considerarse contrario al principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE la circunstancia de que el apartado 4 del art. 23 de la Ley 19/1988 establezca dos cuotas tributarias diferentes —de 80 ó 160 euros— en función de cuál sea el importe de los honorarios que por el informe emitido han facturado los auditores o sociedades de auditoría —menor o mayor de 30.000 euros, respectivamente—, dado que con esta previsión no se hace otra cosa que, tal y como viene reclamando asimismo este Tribunal, exigir el gravamen, no sólo en un supuesto en que indudablemente existe capacidad económica, sino también “en la medida —en función— de la capacidad económica” (FJ 5).

Por las razones expuestas, debe concluirse también que la presente cuestión de inconstitucionalidad carece notoriamente de fundamento, por lo que debe ser inadmitida a trámite.

Por lo expuesto, el Pleno

ACUERDA

Inadmitir a trámite la presente cuestión de inconstitucionalidad.

Madrid, a veintiocho de marzo de dos mil seis.