|  |  |
| --- | --- |
| Auto | 383/2005 |
| Fecha | de 25 de octubre de 2005 |
| 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 | 4757-2005 |
| Asunto | Cuestión de inconstitucionalidad 4757-2005 |
| Fallo | Inadmitir a trámite la presente cuestión de inconstitucionalidad. |

**AUTO**

 **I. Antecedentes**

1. El día 27 de junio de 2004 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 30 de mayo de 2005, mediante el que se acuerda elevar a este Tribunal cuestión de inconstitucionalidad en relación con el apartado 4º del art. 23 de la Ley 19/1988, 12 de julio, auditoría de cuentas, introducido por el apartado noveno del art. 53 de la Ley 44/2002, 22 de noviembre, 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 “Busquet Estuti Juridic, S.L.” presentó autoliquidación en concepto de tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas correspondiente al segundo trimestre de 2003, autoliquidación cuyo importe total era de 2.880 euros, fruto de multiplicar treinta y seis informes de auditoria a razón de 80 euros cada uno. Posteriormente, al amparo del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, sobre procedimiento para la devolución de los ingresos indebidos de naturaleza tributaria, la citada entidad solicitó la rectificación de la autoliquidación presentada con fundamento en la contradicción existente entre el hecho imponible de la tasa definido en el art. 2 del Real Decreto 181/2003, de 14 de febrero, por el que se desarrolla el régimen de aplicación de la tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) y el principio de capacidad económica (art. 31.1 CE); por la antinomia existente entre el citado art. 2 del Real Decreto 181/2003 y la definición del hecho imponible de las tasas contenido en los arts. 26.1.a) de la Ley 230/1963, 28 de diciembre, general tributaria, y 6 de la Ley 8/1989, 13 de abril, tasas y precios públicos; y, finalmente, por la incompatibilidad entre el art. 9 del Real Decreto 181/2003, que establece la cuantificación de la tasa, y el art. 7 LTPP.

b) La solicitud de rectificación fue denegada por Resolución de 5 de diciembre de 2003 del Presidente del ICAC, en cuyos fundamentos jurídicos se ponía de manifiesto que, en la medida en que el Real Decreto 181/2003 se había limitado a reproducir la regulación de los elementos esenciales de la tasa del ICAC por emisión de informes de auditoría de cuentas fijados en el art. 23 de la Ley 19/1988, cualquier posible vicio de inconstitucionalidad de dicho tributo había que imputárselo directamente a la Ley y denunciarlo ante el Tribunal Constitucional, único órgano competente para interpretar la constitucionalidad de las leyes. Contra dicha Resolución la entidad “Busquet Estuti Juridic, S.L.” interpuso reclamación económico-administrativa (núm. 18-2004) al considerar que la misma vulneraba el derecho a la igualdad reconocido en el art. 14 CE, reclamación 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) Contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central antes citada, la parte actora interpuso —con fecha de 16 de julio de 2004— un recurso contencioso-administrativo (núm. 369-2004), a través del procedimiento ordinario, con fundamento, en esencia, en que, constituyendo el hecho imponible de la tasa el control de la actividad de auditoría de cuentas por el ICAC a través de revisiones o verificaciones de los trabajos de los auditores de cuentas (art. 23.2 Ley 19/1988), la ley exige la tasa por cada informe emitido por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en función de los honorarios percibidos por el informe y con independencia de que respecto del mismo haya o no existido actividad de control por el ICAC (art. 23.4 Ley 19/1988), lo que vulneraría el principio de capacidad económica consagrado en el art. 31.1 CE en conexión con el de igualdad del art. 14 CE. Asimismo, se alegaba la vulneración de los arts. 26.1.a) de la Ley 230/1963, 28 de diciembre, general tributaria, 7 de la Ley 8/1989, 13 de abril, tasas y precios públicos, y 43 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea.

d) Admitido y tramitado el recurso, y una vez conclusos los autos, el día 28 de abril de 2005 la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional dictó Providencia en la que, de conformidad con el art. 35.2 LOTC, con suspensión del término 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 de la Ley 19/1988, cuyo texto ha sido incorporado por el art. 53 de la Ley 44/2002, 22 de noviembre, 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”.

e) El Fiscal presentó escrito fechado el 11 de mayo de 2005 en el que manifestaba que, cumpliéndose todos los requisitos establecidos en el art. 35 LOTC (la norma cuya constitucionalidad se cuestiona tiene rango legal, resulta aplicable al caso y de ella depende la resolución del recurso contencioso-administrativo), no se oponía al planteamiento de la cuestión. Por su parte, la representación procesal de “Busquet Estuti Juridic, S.L.”, mediante escrito de fecha 11 de mayo de 2005, suplicaba a la Sala que acordara plantear cuestión de inconstitucionalidad del art. 23 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, por su posible vulneración de los arts. 14, 31.1 y 9.3, todos ellos de la CE. A su juicio, dicho precepto violaría el principio de capacidad económica reconocido en el art. 31.1 CE por dos razones: porque estando constituido el hecho imponible de la tasa cuestionada por las revisiones o verificaciones por el ICAC de algunos de los trabajos de los auditores de cuentas (art. 23.1 Ley 19/1988), se exige dicha tasa por cada informe emitido, con independencia de haya sido o no objeto de control por el ICAC; en segundo lugar, porque a la hora de fijar la cuantía de la tasa (art. 23.4 Ley 19/1988) se establecen dos tramos en función de los honorarios facturados por el informe (si la facturación es inferior a 30.000 euros, 80 euros; si es superior, 160). Por lo que al derecho a la igualdad establecido en el art. 14 CE se refiere, éste resultaría lesionado porque el art. 23 de la Ley 19/1988 exige la misma tasa a los informes de auditoría revisados por el ICAC y a los no revisados, dando un tratamiento tributario igual a situaciones desiguales, a saber, aquellas en las que se ha realizado el hecho imponible y aquellas otras en las que éste no ha tenido lugar. Finalmente, el art. 23 de la Ley 19/1988 vulneraría el art. 9.3 CE porque lo que dicho precepto denomina como tasa (en la medida en que puede exigirse sin contraprestación) constituiría un verdadero impuesto, lo que genera una confusión que afecta a la seguridad jurídica. Finalmente, el Abogado del Estado evacuó el trámite conferido mediante escrito de fecha 16 de mayo de 2005, en el que se oponía al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad al considerar que, frente a lo que mantenía la parte actora, el art. 23 de la Ley 19/1988 respeta los arts. 31.1 y 9.3 CE al establecer una auténtica tasa — no un impuesto— que se devenga por servicios efectivamente prestados — no potenciales— y cuya cuantía se determina en función del volumen de actividad del auditor y la importancia o dimensión de los informes emitidos o, lo que es igual, del esfuerzo de control del ICAC que requieren dichos informes.

3. Mediante Auto de 30 de mayo 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 de la Ley 19/1988, 12 de julio, auditoría de cuentas, en su redacción dada por el art. 53 de la Ley 44/2002, 22 de noviembre, 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 “Busquet Estuti Juridic, 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 de la 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 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” (fundamento de derecho 3º).

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 (fundamento de derecho 5º). Y resulta pertinente plantear la cuestión — prosigue (fundamentos de derecho 5º y 6º)— aunque el recurso contencioso-administrativo se haya tramitado por el cauce procesal de protección jurisdiccional de los Derechos Fundamentales (sic) —lo que conlleva limitar la cobertura protectora al ámbito de los derechos fundamentales tutelables en amparo, aunque la determinación de la existencia de dicha lesión exija examinar aspectos de legalidad ordinaria—, dado que, pese a que dicha posibilidad fue puesta en duda en un principio por el Tribunal Supremo (se cita la Sentencia 7 de febrero de 1984), tal doctrina fue posteriormente abandonada (se citan las Sentencias de 12 de marzo de 1985 y de 10 de junio de 2003).

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 de los auditores de cuentas y sociedades auditoras de cuentas.

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” (fundamento de derecho 7º), 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, 13 de abril, tasas y precios públicos, el Auto de planteamiento recoge la definición de tasa que establece el art. 6 de la Ley 25/1998, 13 de julio, 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) [fundamento de derecho 8º].

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 (fundamento de derecho 9º), 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” (fundamento de derecho 11º).

4. Mediante providencia de 19 de julio de 2005, la Sección Cuarta 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 19 de septiembre de 2005, interesando la inadmisión de la cuestión de inconstitucionalidad por considerar que 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, 12 de julio, contradice los arts. 9.3, 14 y 31.1 CE, el Ministerio Fiscal señala las razones por las que, frente a lo que mantuvo en los escritos de alegaciones presentados en las cuestiones de inconstitucionalidad 6999-2004 y 7880-2004, en este caso no aprecia la existencia de óbices procesales que impidan un pronunciamiento de este Tribunal. En primer lugar, porque, a diferencia de lo que sucedía en los procesos que dieron lugar a las citadas cuestiones, en este supuesto la parte recurrente, que instó el recurso contencioso-administrativo por el procedimiento ordinario, agotó debidamente la vía administrativa previa, aguardando a que recayera resolución en la reclamación económico-administrativa que había formalizado. Y, en segundo lugar, porque los recursos que han dado lugar al planteamiento de las cuestiones 6999/2004 y 7880/2004 se iniciaron por el procedimiento especial para la protección de los derechos fundamentales de la persona, en cuyo seno no cabe analizar la alegada — bajo la invocación formal del art. 14 CE— vulneración del principio de igualdad del art. 31.1 CE, en tanto que este último precepto no contiene derecho fundamental alguno susceptible de amparo; sin embargo, como se ha dicho, el recurso contencioso-administrativo del que deriva la presente cuestión de inconstitucionalidad se ha tramitado por el procedimiento ordinario, por lo que el órgano judicial puede plantear cualesquiera dudas de constitucionalidad, tengan o no relación con un derecho amparable.

En suma, el Fiscal considera que se han cumplido los presupuestos procesales del art. 35.2 LOTC, dado que, no sólo no se advierte irregularidad alguna en el trámite de audiencia a las partes establecido en el citado precepto, sino que, además, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha justificado debidamente la aplicabilidad de la norma cuestionada al caso y ha exteriorizado el juicio de relevancia sobre la misma.

Finalmente, por lo que se refiere a la carencia manifiesta de fundamento de la presente cuestión de inconstitucionalidad, dada la identidad que existe entre el contenido del Auto de planteamiento de la misma y el del Auto por el que el órgano judicial planteó la cuestión de inconstitucionalidad 6999-2004, el Fiscal General del Estado da por reproducido en su integridad los razonamientos que sobre el particular se exponen en el escrito de alegaciones que presentó en el citado proceso constitucional.

Con fundamento 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, por entender que carece manifiestamente de fundamento.

##### II. Fundamentos jurídicos

1. La Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional plantea, por medio de Auto de 30 de mayo de 2005, cuestión de inconstitucionalidad en relación con el art. 23, apartado 4, de la Ley 19/1988, 12 de julio, auditoría de cuentas, introducido por el art. 53, apartado noveno, de la Ley 44/2002, 22 de noviembre, 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.

El citado art. 23 de la Ley 19/1988, crea la llamada “tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas” (apartado 1), un tributo que tiene como hecho imponible “el ejercicio de las competencias del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a que se refiere el art. 22.1 de la presente Ley, en relación con la emisión de informes de auditoría de cuentas” (apartado 2), cuyos sujetos pasivos son los auditores de cuentas y sociedades de auditoría “que emitan informes de auditoría de cuentas” (apartado 3), que se devenga “el último día de cada trimestre natural, en relación a los informes de auditoría emitidos en cada trimestre” (apartado 5) y, en fin, cuya cuantía fija el apartado 4 del citado art. 23, único precepto cuestionado en este proceso, que señala lo que sigue:

“4. La cuota tributaria de esta tasa consistirá en una cantidad fija de 80 euros por cada informe de auditoría emitido. Dicha cuantía fija será de 160 euros en el caso de que los honorarios facturados por el informe de auditoría emitido sea superior a 30.000 euros”.

Del Auto de planteamiento de la cuestión se desprende que, en esencia, son dos los motivos por los que el órgano judicial considera que el art. 23.4 de la Ley 19/1988 vulnera los preceptos constitucionales citados. En primer lugar, porque, deduciéndose del art. 23.2, en conexión con el 22.1, ambos de la Ley 19/1988, que el hecho imponible de la tasa es el control efectivo por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) de los informes emitidos por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, el art. 23.4 autoriza que se exija el tributo por la mera emisión de los informes, con independencia de que hayan sido o no objeto de revisión o verificación por dicho organismo público. De este modo, se estaría discriminando a los auditores que pagan el tributo sin que se les haya revisado el informe (sin recibir contraprestación alguna o, como señala el Auto de planteamiento, sin que se haya realizado el hecho imponible), frente a aquellos que lo satisfacen porque su labor ha sido objeto de control por el ICAC. En segundo lugar, el art. 23.4 vulneraría el derecho a la igualdad porque, en lugar de fijar el quantum de la prestación tributaria — como exigiría la naturaleza de las tasas— en función del coste de la actividad de control ejercida por el ICAC, la cuota tributaria se hace depender de un elemento extraño a la configuración del hecho imponible: los honorarios percibidos por los informes emitidos. Desde esta perspectiva — aunque no se llega a expresar en estos términos—, se estaría discriminando a quienes, sin una justificación razonable (el importe de los honorarios no lo sería) tienen que satisfacer una tasa de 160 euros por informe emitido, frente a quienes tienen que pagar únicamente 80 euros.

El Fiscal General del Estado, por el contrario, interesa la inadmisión de la presente cuestión de inconstitucionalidad por carecer notoriamente de fundamento, dado que el art. 23.4 de la Ley 19/1988, al fijar una cuantía diferente de la tasa en función de los honorarios facturados por el auditor, respeta el principio de igualdad, atiende al principio de capacidad económica y, en fin, se ajusta a la naturaleza de las tasas, dado que cuanto más elevados sean los honorarios mayor será la complejidad del informe emitido y, por tanto, mayor será el coste que suponga al ICAC el control y verificación del mismo.

2. Centrado así el objeto de la presente cuestión debemos examinar, en primer lugar, si la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha cumplido los requisitos procesales establecidos en el art. 35.2 LOTC y, en particular, si ha formulado correctamente el denominado juicio de relevancia o, lo que es igual, si ha justificado suficientemente en qué medida la decisión del proceso depende de la validez del art. 23.4 de la Ley 19/1988.

Y, a este respecto, debemos recordar que el juicio de relevancia ha sido definido por este Tribunal como “el esquema argumental dirigido a probar que el fallo del proceso judicial depende de la validez de la norma cuestionada” (por todas, SSTC 64/2003, de 27 de marzo, FJ 5; 244/2004, de 16 de diciembre, FJ 1; 254/2004, de 23 de diciembre, FJ 2; y 48/2005, de 3 de marzo, FJ 3; AATC 61/2004, de 24 de febrero, FJ 4; 272/2005, de 21 de junio, FJ 3; y 273/2005, de 21 de junio, FJ 3). Como venimos afirmando reiteradamente, “es necesario que, con mayor rigor que el que expresa la sola invocación de una conexión relevante entre validez de la Ley y objeto del proceso, el juzgador exponga ante el Tribunal (...) el esquema argumental en razón del cual el contenido de su fallo depende, precisamente, de la validez de la norma cuya constitucionalidad se cuestiona, pues sólo a la luz de esta exposición podrá el Tribunal juzgar sobre la legitimidad del planteamiento”. Esta debida exteriorización del juicio de relevancia “supone, en definitiva, que el órgano judicial ha de poner de manifiesto ante este Tribunal de qué manera, a la vista del objeto del proceso en curso, la alternativa que encierra la duda de constitucionalidad lo es también, idealmente, pero de modo necesario, para resolver aquél en uno u otro sentido, descartando ya cualquier otro parámetro distinto de la disposición de la Ley cuestionada para llegar a dicha resolución”. Sólo cuando sobre los problemas de legalidad ordinaria planteados en el proceso “no pueda ya fundarse una decisión, con independencia de la duda constitucional, podrá ser también reconocida la relevancia que justifica el empleo por el juzgador del instrumento que es la cuestión de inconstitucionalidad (ATC 47/2004, de 10 de febrero, FJ 3; en el mismo sentido, por todas, STC 244/2004, de 16 de diciembre, FJ 1).

Pues bien, a la luz de la citada doctrina, planteada la presente cuestión en los términos expresados anteriormente, es claro que debe ser inadmitida por incumplimiento de los requisitos procesales establecidos en el art. 35.2 LOTC. En efecto, en primer lugar, como hemos señalado, 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.

En segundo lugar, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional denuncia asimismo 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 (la entidad “Busquet Estuti Juridic, S.L.”) 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 a quo, en concreto, a la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de junio de 2004, para comprobar cómo la citada entidad ingresó 2.880 euros derivados de una autoliquidación “comprensiva de 36 informes liquidados unitariamente a 80 euros por no superar la facturación el límite de 30.000 euros” (fundamento de derecho 4º).

Existe, pues, 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, 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.

En efecto, el art. 37.1 LOTC dispone que este Tribunal podrá rechazar, en trámite de admisión, mediante Auto y sin otra audiencia que la del Fiscal General del Estado, la cuestión de inconstitucionalidad cuando fuere notoriamente infundada. En este sentido, es nuestra doctrina acerca del concepto de “cuestión notoriamente infundada” que dado que dicha expresión encierra un cierto grado de indefinición que se traduce procesalmente en otorgar a este Tribunal un margen de apreciación a la hora de controlar la solidez de la fundamentación de las cuestiones de inconstitucionalidad, existen supuestos en los que un examen preliminar de las cuestiones de inconstitucionalidad permiten apreciar la falta de viabilidad de la cuestión suscitada, sin que ello signifique, necesariamente, que carezca de forma total y absoluta de fundamentación o que ésta resulte arbitraria, pudiendo resultar conveniente en tales casos resolver la cuestión en la primera fase procesal, máxime si su admisión pudiera provocar efectos no deseables como la paralización de múltiples procesos en los que resulte aplicable la norma cuestionada (entre los últimos, AATC 63/2004, de 24 de febrero, FJ 2; 233/2004, de 7 de junio, FJ 2; 24/2005, de 18 de enero, FJ 2; 207/2005, de 10 de mayo, FJ 2; y 275/2005, de 22 de junio, FJ 5).

Pues bien, de una primera lectura de los razonamientos jurídicos del Auto de planteamiento de la presente cuestión se desprende claramente que la misma carece de viabilidad. 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 (fundamento de derecho 11º del Auto), se considera como una mera consecuencia o derivación de la lesión de la igualdad. Descartado, pues, el análisis del art. 9.3 CE, debemos anticipar 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 — tal y como señala el Fiscal General del Estado— no es de aplicación el art. 14 CE. Así es, como viene señalando este Tribunal, según se infiere de su propia literalidad, el citado precepto protege únicamente frente a las discriminaciones que se produzcan “por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social” o, dicho de otro modo, por razones de “índole subjetiva” (SSTC 111/2001, de 7 de mayo, FJ 7; 200/1999, de 8 de noviembre, FJ 3; 36/1999, de 22 de marzo, FJ 3; 71/1998, de 30 de marzo, FJ 4; 183/1997, de 28 de octubre, FJ 3; y 59/1997, de 18 de marzo, FJ 4, in fine; en el mismo sentido, STC 55/1998, de 16 de marzo, FJ 2; y ATC 1/2000, de 10 de enero, FJ 4). 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.

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 que, como venimos señalando, resulta indisociable, entre otros, del principio de capacidad económica (entre las últimas, SSTC 46/2000, de 17 de febrero, FJ 4; 96/2002, de 25 de abril, FJ 7; 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 3; y 225/2004, de 22 de diciembre, FJ 4). 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” (fundamento de derecho 11º del Auto), lo que la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional 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. El derecho a la igualdad, en efecto, no otorga un derecho a la desigualdad de trato, a ser tratado de manera diferente, de manera que no cabe alegar que se ha vulnerado el citado derecho porque la Ley no distingue entre situaciones desiguales o, lo que es igual, porque trata de manera igual situaciones desiguales (en este sentido, entre las últimas, SSTC 36/1999, de 22 de marzo, FJ 4; 181/2000, de 29 de junio, FJ 11; 241/2000, de 16 de octubre, FJ 5; 21/2001, de 29 de enero, FJ 2; 88/2001, de 2 de abril, FJ 3; 156/2003, de 15 de septiembre, FJ 3; y 104/2005, de 9 de mayo, FJ 3).

4. En realidad, sin necesidad de reconstruir el Auto de planteamiento, de los razonamientos del mismo puede deducirse sin dificultad que lo que en el fondo está planteando el órgano judicial es — tal y como hiciera la parte actora en el proceso a quo, en el trámite de audiencia abierto por el Auto de 15 de julio de 2004— la colisión del apartado 4 del art. 23 de la Ley 19/1988 con el principio de capacidad económica que, como hemos señalado, el art. 31.1 CE conecta de manera inescindible con el de igualdad tributaria. Confrontación que se produciría por dos razones: en primer lugar, porque, según se expresa claramente (fundamento de derecho 4º del Auto), la norma estaría exigiendo la tasa en supuestos en los que no se ha realizado el hecho imponible, esto es, el control por el ICAC de los informes de auditoría emitidos o, dicho en otros términos, en supuestos en los que no se ha revelado la capacidad económica que el tributo pretende gravar; en segundo lugar, porque la cuantía de la tasa se determinaría, no teniendo en cuenta el índice de riqueza susceptible de imposición en las tasas —el costo del servicio prestado o actividad desarrollada por el poder público (en este caso, el costo del control efectuado por el ICAC)—, sino atendiendo a una manifestación de riqueza que no guarda relación alguna con el hecho imponible del tributo: el importe de los honorarios del auditor.

Pero tampoco desde esta perspectiva la cuestión de constitucionalidad promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional puede ser acogida. Para fundamentar la vulneración del principio de capacidad económica, la Sala parte de la premisa de que el tributo que crea el art. 23 de la Ley 19/1988 es, tal y como señala su apartado 1, una tasa (por más que en el fundamento de derecho 1º del Auto de planteamiento llegue a poner en duda dicha naturaleza), tributo cuyo hecho imponible está constituido por la verificación o control efectivo por parte del ICAC de los informes de auditoría de cuentas emitidos por los auditores de cuentas y sociedades de auditoría. El órgano judicial llega a esta conclusión interpretando el apartado 2 de dicho precepto, que define el hecho imponible de la tasa como “el ejercicio de las competencias” del ICAC a que se refiere el art. 22.1 de la misma Ley “en relación con la emisión de informes de auditoría de cuentas”, en conexión con dicho art. 22.1, en virtud del cual, corresponde al ICAC, entre otras funciones, “el control de la actividad de auditoría de cuentas que será realizado de oficio cuando el superior interés público lo exija a través de revisiones o verificaciones de alguno de los trabajos de los auditores de cuentas”.

Ciertamente, el art. 23 de la Ley 19/1988 califica al tributo que regula como “tasa”; pero, como señalamos en la STC 296/1994, de 10 de noviembre, “sería puro nominalismo entender que tal denominación legal sea elemento determinante de su verdadera naturaleza fiscal, pues las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengan sometidas” (FJ 4). En este sentido, para determinar la verdadera naturaleza del tributo en cuestión es preciso tener en cuenta los siguientes datos, todos ellos relevantes: a) que el art. 23 lleva por título “Tasa del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por emisión —no dice control— de informes de auditoría de cuentas”; b) que, en la misma línea, según el apartado 1 de dicho precepto “[s]e crea la tasa por emisión —una vez más, no dice control— de informes de auditoría de cuentas”; c) que el art. 22.1 atribuye al ICAC el control de la actividad de auditoría de cuentas sólo “cuando el superior interés público lo exija” y únicamente “a través de revisiones o verificaciones de alguno —no todos— de los trabajos de los auditores de cuentas”; d) que, conforme al apartado 4 del art. 23, son sujetos pasivos los auditores de cuentas y sociedades de auditoría “que emitan informes de auditoría de cuentas”; e) que, a tenor del apartado 5 del precepto, la tasa se devenga el último día de cada trimestre natural “en relación a los informes de auditoría emitidos —no verificados— cada trimestre”; f) y, en fin, que el art. 23.4 cuestionado fija la cuantía del tributo en función de los honorarios facturados.

Pues bien, de los anteriores datos puede deducirse que, con independencia de que la ley delimite como hecho imponible de la llamada “tasa” la actividad de control de la auditoria de cuentas que realiza el ICAC, en la medida en que el tributo de referencia se crea por la pura emisión de informes de auditoria, que es sujeto pasivo cada persona que suscribe uno de tales informes (auditor de cuentas o sociedad de auditoría), que el nacimiento de la obligación tributaria se vincula a la simple realización de cada uno de ellos (con independencia de que las declaraciones se efectúen de forma trimestral) y, por ende, finalmente, que se exige una “tasa” por cada uno de los informes efectuados, hayan sido o no objeto de control o verificación por el Instituto citado, debemos concluir que lo que verdaderamente se somete a tributación con el citado gravamen no es — como podría deducirse de la definición legal de su hecho imponible— la actividad de control y verificación del ICAC —que puede o no existir—, sino la mera realización de informes de auditoría de cuentas.

De todo lo anterior puede deducirse que, 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 [art. 2.2.a) de la Ley 58/2003, 17 de diciembre, general tributaria; art. 6 de la Ley 8/1989, 13 de abril, tasas y precios públicos; y art. 20.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales], 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”.

A diferencia de lo que concluimos en la STC 121/2005, de 10 de mayo (FJ 10), en la que declaramos que la mera calificación como “precio privado” de lo que eran verdaderas prestaciones patrimoniales de carácter público de naturaleza tributaria (las denominadas “tarifas portuarias”), vulneraba la reserva de ley exigida por los arts. 31.3 y 133.1 CE, porque dicha calificación predeterminaba la aplicación de un régimen jurídico en el que se excluyen las exigencias que derivan de la citada reserva, la circunstancia de que la verdadera naturaleza de la denominada “tasa por emisión de informes de auditoría” sea la de un impuesto no constituye, en principio, en sí mismo, vicio alguno de inconstitucionalidad, porque el régimen jurídico que se anuda a una u otra figura tributaria (tasa e impuesto) es sustancialmente el mismo, en tanto que a ambas les resulta aplicable tanto la reserva de ley del art. 31.3 CE, que no está aquí en cuestión, como los principios tributarios del art. 31.1 CE. De manera que lo que, desde una perspectiva constitucional, resulta relevante determinar en el presente proceso es si el criterio para cuantificar la denominada “tasa” que establece el cuestionado art. 23.4 de la Ley 19/1988 vulnera el principio de capacidad económica, en los términos en que éste ha sido definido por este Tribunal en reiterada doctrina. Y no cabe la menor duda de que el tributo —impuesto— regulado en el art. 23 de la Ley 19/1988, introducido por la Ley 44/2002, respeta dicho principio.

5. En primer lugar, no es posible afirmar, como se hace en el Auto de planteamiento, que la norma cuestionada permite exigir el tributo en casos en los que no se ha llegado a realizar el hecho imponible, supuesto en el que, claramente, se estaría vulnerando el principio de capacidad económica establecido en el art. 31.1 CE. Como hemos señalado, pese a que el órgano proponente de la cuestión considera que del apartado 2 del art. 23 de la Ley 19/1988 se deduce que el hecho imponible del tributo en cuestión es el control o verificación por el ICAC de los informes emitidos por los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, un análisis conjunto de todos los elementos configuradores del tributo definidos en el citado art. 23 (no sólo el hecho imponible, sino también el devengo, el objeto, los sujetos pasivos y la cuantía) pone de manifiesto que lo que en realidad grava la llamada “tasa por emisión de informes de auditoría de cuentas” es, como su propio nombre indica, la mera emisión de informes por los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría, con independencia de que dichos informes sean o no objeto de verificación posterior por el ICAC. Siendo esto así, hay que concluir que el apartado 4 del art. 23 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 —el órgano judicial, desde luego, no lo discute— 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, principio que, como venimos señalando, “impide que el legislador establezca tributos —sea cual fuere la posición que los mismos ocupen en el sistema tributario, de su naturaleza real o personal, e incluso de su fin fiscal o extrafiscal (por todas, SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 194/2000, de 19 de julio, FJ 8)— cuya materia u objeto imponible no constituya una manifestación de riqueza real o potencial, esto es, no le autoriza a gravar riquezas meramente virtuales o ficticias y, en consecuencia, inexpresivas de capacidad económica” (STC 193/2004, de 4 de noviembre, FFJJ 4 y 5).

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” (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 8; y 46/2000, de 14 de febrero, FJ 8).

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 veinticinco de octubre de dos mil cinco.