

Roj: STS 2822/2005  
Id Cendoj: 28079130022005100227  
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso  
Sede: Madrid  
Sección: 2  
Nº de Recurso: 4670/2000  
Nº de Resolución:  
Procedimiento: CONTENCIOSO  
Ponente: RAFAEL FERNANDEZ MONTALVO  
Tipo de Resolución: Sentencia

#### Resumen:

Impugnación de la Orden de fecha 8 de enero de 1997, que aprueba modelo declaración gravamen único de actualización de balance. La OM no se opone al Concierto Económico con el País Vasco, L.12/1981. Se recurría porque la OM no contemplaba las sociedades que tributaban en las dos Administraciones, estatal y foral, para establecer que las declaraciones se hicieran en ambas y el ingreso de la cuota en función del volumen respectivo de las operaciones. La OM no contradice al art. 22 L. Concierto Económico. La ilegalidad por omisión.

### **SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a cuatro de Mayo de dos mil cinco.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo el recurso de casación núm. 4670/00, interpuesto por la Procuradora de los Tribunales doña Isabel Juliá Corujo, en nombre y representación de la Diputación Foral de Gipuzkoa, contra la sentencia, de fecha 10 de abril de 2000, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 440/07, en el que se impugnaba la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de fecha 8 de enero de 1997, por la que se "aprueba el modelo de declaración-liquidación del gravamen único de actualización que deben satisfacer los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, dicta instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y determina la información complementaria sobre las operaciones de actualización que debe acompañar al modelo de declaración- liquidación del Impuesto sobre Sociedades que incluye el balance actualizado". Ha sido parte recurrida el Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

PRIMERO.- En el recurso contencioso administrativo núm. 440/97 seguido ante la Sala de dicho orden jurisdiccional de la Audiencia Nacional se dictó sentencia, con fecha 10 de abril de 2000, cuyo fallo es del siguiente tenor literal: "Desestimamos la demanda y confirmamos el acto impugnado. Sin costas".

SEGUNDO.- Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación procesal de la Diputación Foral de Gipuzkoa se preparó recurso de casación y, teniéndose por preparado, se emplazó a las partes para que pudieran hacer uso de su derecho ante esta Sala.

TERCERO.- Dicha representación procesal, por escrito presentado el 24 de julio de 2000, formaliza el recurso de casación e interesa sentencia por la que se case y anule la dictada, con fecha 10 de abril de 2000, por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso contencioso-administrativo núm. 440/1997 y, en su consecuencia, declare la nulidad de la orden de 8 de enero de 1997 con los demás pronunciamientos que en Derecho hubiere lugar.

CUARTO.- El Abogado del Estado formalizó, con fecha 30 de abril de 2002, escrito de oposición al recurso de casación interesando sentencia que declare no haber lugar a casar la recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente.

QUINTO.- Por providencia de 28 de enero de 2005, se señaló para votación y fallo el 26 de abril de 2005, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Fernández Montalvo, Magistrado de Sala

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- El recurso de casación se basa en un único motivo formulado al amparo del *artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-administrativa* (LJCA, en adelante), invocándose como norma infringida la *Ley 12/1981, de 13 de mayo*, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Se razona el motivo señalando que la Orden impugnada aprueba el modelo de declaración-liquidación del gravamen único de actualización de balances a pagar por los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades (IS, en adelante), dando las siguientes instrucciones:

1º) Se fija el modelo de declaración-liquidación (Modelo 208).

2º) Se fija el plazo de presentación y pago del gravamen único de actualización.

3º) Se fija el lugar de la presentación e ingreso de la declaración- liquidación del Modelo 208, estableciéndose como tal donde deba presentarse la declaración del IS.

4º) Fija la información complementaria que debe acompañarse a la declaración-liquidación, aprobándose un modelo de impreso a presentar.

De ello deduce la Administración recurrente que los sujetos pasivos del IS deberán presentar la declaración-liquidación del gravamen único en el lugar donde radique el domicilio fiscal del sujeto pasivo y en la sede de la Delegación de la Agencia Tributaria correspondientes.

Este establecimiento generalizado de criterios de liquidación del gravamen único de actualización, sin tener en cuenta las competencias forales reconocidas por el Concierto Económico con el País Vasco (*Ley 12/1981*), determina, a juicio de la Administración recurrente, que la Orden Ministerial impugnada sea ilegal.

La sentencia directamente recurrida utiliza, para mantener la legalidad de la Orden, un argumento que, para la representación procesal de la Diputación Foral de Gipuzkoa, es inapropiado, pues afirma que debiera actuarse de manera similar a como se actuó con la *Orden Ministerial de 5 de octubre de 1964*, que venía a dar solución a un problema similar referido al *Decreto 1985/1964, de 2 de julio*. Así, en lugar de juzgar la legalidad de la Orden Ministerial impugnada propone soluciones para convalidarla.

En síntesis, la argumentación del escrito de formalización del recurso de casación para sostener la ilegalidad de la Orden Ministerial impugnada es la siguiente: Los *artículos 17 y siguientes de la Ley 12/1981* regulan el IS declarándolo como un impuesto concertado y estableciendo los criterios para resolver si la normativa aplicable es la foral o la del territorio común (en función del lugar de realización de las operaciones y del importe de éstas y teniendo en cuenta el domicilio fiscal del sujeto pasivo). Y así el artículo 18 establece las reglas distinguiendo tres tipos de sujetos pasivos: los que tributan exclusivamente en el País Vasco, los que lo hacen en las dos Administraciones (la foral y la del Estado) y, por último los que tributan exclusivamente en territorio común.

Por tanto, la *Orden Ministerial de 8 de enero de 1997* debería haber tenido en cuenta las competencias reconocidas a la recurrente por el Concierto Económico en materia del IS y "sin embargo omite u olvida lo que el Concierto Económico establece en su artículo 21 (debe entenderse 22) referente a las normas de gestión del Impuesto sobre Sociedades en los supuestos de tributación en ambas Administraciones". Se pregunta a continuación la Administración recurrente ¿cuál es la vulneración de la Orden Ministerial impugnada? y ella misma se responde señalando como tal la vulneración del artículo 21 [art. 22] al "no exigir en los supuestos de declaración en las Administraciones que la declaración-autoliquidación del gravamen único se realice en las dos Administraciones Tributarias (la Foral y la del Estado) acomodándose así a las directrices marcadas por la *Ley 12/1981*".

En definitiva, sostiene, "la *Orden Ministerial de 8 de enero de 1997* debe ser declarada nula por vulneración del Concierto Económico, al no prever que en los supuestos de doble declaración (en las dos Administraciones) la declaración-liquidación del gravamen único debiera realizarse en ambas

Administraciones así como el ingreso de la cuota en función del volumen de operaciones realizadas en uno u otro territorio. Frente a esta ilegalidad de la Orden no debiera prosperar, a juicio de la recurrente, el criterio de conservación del acto a que se refiere la sentencia impugnada.

SEGUNDO.- La vulneración atribuida a la Orden impugnada, que confirma la sentencia de instancia, aunque referida inicialmente a la Ley, en general, que aprueba el anterior concierto económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, *Ley 12/1981, de 13 de mayo*, puede, en realidad, concretarse, conforme a la propia argumentación de la recurrente antes expuesta, en una infracción de la norma legal de gestión de impuesto (artículo 22) y como consecuencia de una omisión, al no contemplar los supuestos en los que los sujetos pasivos del IS tributan en las Administraciones foral y del Estado, para exigir, en relación con ellos, que la declaración-liquidación del gravamen único se efectuase en dichas dos Administraciones. Y, de esta manera, ha de entenderse que el reparo de legalidad formulado queda constreñido al artículo 3 de la Orden que es el relativo a los lugares de presentación del modelo de declaración-liquidación 208.

Pero, en cualquier caso, el motivo de casación invocado no puede ser acogido por las razones que a continuación se exponen.

a) El *artículo 22.1 de la Ley 12/1981* establecía el lugar de presentación de los documentos que determinaba la legislación vigente respecto a los sujetos pasivos, en el IS, que se hallaban sometidos a la tributación en territorio común y vasco, señalando como tal la Delegación de Hacienda que correspondiese a su domicilio fiscal y en la Diputación Foral de cada uno de los Territorios en que operase. Y la Orden Ministerial impugnada no resulta contraria a dicha previsión legal, al establecer que la declaración-liquidación 208 había de presentarse e ingresarse conjuntamente y en el mismo lugar de presentación del modelo de declaración del IS.

b) La ilegalidad por omisión de una norma reglamentaria presenta una cierta singularidad resaltada por la jurisprudencia de esta Sala, aunque ello no significa la exclusión de la posibilidad de estimar en sede jurisdiccional la eventual infracción de la Ley o del ordenamiento jurídico como consecuencia de la ausencia de una determinada regulación en el reglamento.

Es cierto que las pretensiones deducidas frente a la omisión o, en general, la inactividad reglamentaria han encontrado tradicionalmente, en nuestra jurisprudencia, el doble obstáculo del carácter revisor de la jurisdicción y la consideración de la potestad reglamentaria como facultad político-normativa de ejercicio discrecional.

Ahora bien, tales reparos no ha sido óbice para que, ya desde antiguo, se haya abierto paso una corriente jurisprudencial que ha admitido el control judicial de la inactividad u omisión reglamentaria. En el ejercicio de esta potestad son diferenciables aspectos reglados y discrecionales (Cfr. SSTs 8 de mayo de 1985, 21 y 25 de febrero y 1o de mayo de 1994), y no es rechazable ad limine, sin desnaturalizar la función jurisdiccional, una pretensión de condena a la Administración a elaborar y promulgar una disposición reglamentaria o a que ésta se refiera a un determinado aspecto, porque el pronunciamiento judicial dependerá de la efectiva existencia de una obligación o deber legal de dictar una norma de dicho carácter con un contenido que contemple un determinado desarrollo normativo. Es este un problema sustantivo diferenciable, sin embargo, del alcance del control judicial, pues constatado el deber legal de dictar una regulación por la Administración y el incumplimiento de aquél resulta ciertamente más difícil admitir la posibilidad de una sustitución judicial de la inactividad administrativa reglamentaria hasta el punto de que el Tribunal dé un determinado contenido al reglamento omitido, siendo significativo a este respecto el *artículo 71.2 LJCA* al disponer que "los órganos jurisdiccionales no podrán determinar la forma en que han de quedar redactados los preceptos de una disposición general en sustitución de los que anulen ni podrán determinar el contenido discrecional de los actos anulados". Y ello es así porque el poder de sustitución no puede llegar allí donde la ley reserva a la Administración un poder discrecional de decisión que responde a su específica posición político-constitucional. O, dicho en otros términos, tal poder sólo alcanza hasta donde la ley regla la actividad administrativa que en el ámbito de la potestad reglamentaria no suele alcanzar hasta la imposición de la forma o contenido con que ha de quedar redactada la norma reglamentaria, aunque exista la obligación legal de dictarla.

En definitiva, la posibilidad de nulidad de una norma reglamentaria por infracción omisiva es posible en dos supuestos señalados ya por la jurisprudencia de esta Sala: 1º) cuando, siendo competente el órgano titular de la potestad reglamentaria para regular la materia de que se trata, la ausencia de la previsión reglamentaria suponga el incumplimiento, no de una mera habilitación, sino de una obligación expresamente establecida por la Ley que se trata de desarrollar o ejecutar; y 2º) cuando el silencio del Reglamento determine la creación implícita de una situación jurídica contraria a la Constitución o al ordenamiento jurídico. Y es únicamente en este caso de omisión reglamentaria, en el que el restablecimiento de la

supremacía de la Constitución o de la Ley puede consistir en negar simplemente eficacia jurídica al efecto derivado de dicho silencio del reglamento contrario al ordenamiento jurídico (Cfr. SSTS 16 y 23 de enero de 1998, 14 de diciembre de 1998 , 7 de diciembre de 2002 y 28 de junio de 2004 ).

Pues bien, en el presente caso no puede apreciarse ninguno de los indicados supuestos de ilegalidad por omisión. De la ley del Concierto Económico no resulta ni explícita ni implícitamente la obligación de que la Orden Ministerial impugnada contemplara el régimen de presentación de las declaraciones-liquidaciones para los sujetos pasivos que tributaban en territorio común y foral, como lo acredita, además, la misma promulgación por otra Diputación Foral, la de Álava, del *Decreto Foral 40/1997, de 22 de abril* por el que, precisamente, se aprueba "el modelo de impreso y normas que regirán la presentación de solicitudes de actualización de balances por parte de los sujetos pasivos que tributen en la Administración estatal y la Diputación Foral". Y la falta de referencia al referido régimen tampoco creaba una situación contraria al ordenamiento jurídico, pues eran aplicables directamente las normas legales de gestión a que se ha hecho referencia.

TERCERO.- Las razones expuestas justifican que, rechazando el motivo aducido, haya de desestimarse el recurso de casación, con imposición legal de las costas causadas a la parte recurrente.

Por lo expuesto, en nombre de su Majestad el Rey y por la potestad que nos confiere el pueblo español,

## **FALLAMOS**

Que rechazando el motivo de casación aducido, debemos desestimar y desestimamos el recurso de casación interpuesto por la representación procesal de la Diputación Foral de Gipuzkoa, contra la sentencia, de fecha 10 de abril de 2000, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional , en el recurso de dicho orden jurisdiccional núm. 440/07. Con imposición legal de las costas a la parte recurrente.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse en la Colección Legislativa, definitivamente juzgando, , lo pronunciamos, mandamos y firmamos J. Rouanet Moscardó R. Fernández Montalvo M.V. Garzón Herrero J.G. Martínez Micó E. Frías Ponce PUBLICACION.- Leída y publicada ha sido, la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, Don Rafael Fernández Montalvo, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario Certifico.