

## ■ Tribunal Supremo (Sala Tercera, Secc. 2.ª)

■ Sentencia de 23 de Mayo de 2006.

■ Ponente: Excmo. Sr. Martínez Micó, Juan Gonzalo.

### Régimen organizativo y competencial de la AEAT.

El Tribunal enjuicia el régimen organizativo (y competencial) de la AEAT –en particular, de la Inspección de los tributos– que había sido cuestionado por la Asociación Profesional de Subinspectores al compararse aquella regulación con el régimen general que nuestro ordenamiento tiene establecido en relación con la organización y funcionamiento de los órganos de la Administración pública, llegando a la conclusión de la validez de las disposiciones objeto del recurso en la medida en que la especialidad de la Agencia justifica, creada por norma legal, la existencia de las disparidades examinadas.

Concretamente, la disposición impugnada es la Resolución normativa de 24 de marzo de 1998 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por la que se procedió a modificar la Resolución de 24 de marzo de 1992 relativa a la organización y atribución de funciones correspondientes a la Inspección de los Tributos.

### Fundamentos de Derecho

*Primero.- El recurso contencioso-administrativo se centró en determinar si es ajustado o no al Ordenamiento jurídico la Resolución normativa de 24 de marzo de 1998 de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por la que se procedió a modificar la anterior Resolución de 24 de marzo de 1992 de la misma Agencia Estatal relativa a la organización y atribución de funciones correspondientes a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria...*

*La Asociación profesional recurrente planteó en la demanda las cuestiones de fondo y de procedimiento que constituyeron el objeto de debate en la litis, a saber: 1) La cuestión relativa a la degradación del rango normativo en el ámbito de la Agencia Estatal mencionada; 2) La relativa a la insuficiencia de la habilitación contenida en el art. 103.11.5 de la Ley 3/1990, y en el apartado decimoquinto de la Orden de 2 de junio de 1994; 3) La cuestión concerniente a que la atribución de competencias liquidatorias al adjunto del Inspector Jefe vulnera lo dispuesto en el art. 60 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos; 4) La concerniente a que la atribución de competencias sancionadoras al citado adjunto al Inspector Jefe vulnera lo previsto en las Leyes 30/1992 y 1/1998 y 5) La cuestión relacionada con la inobservancia total y absoluta del procedimiento para dictar disposiciones de carácter general...*

*Tercero.- Entrando en el análisis y valoración de los motivos de casación formulados, es preciso hacer las siguientes consideraciones:*

*El primer motivo de casación que alega la Asociación recurrente se funda en que ... la sentencia coloca indebidamente en cabeza de la parte recurrente la carga de la prueba de la inobservancia del procedimiento para dictar disposiciones de carácter general...*

*Es claro, pues, que la Resolución que se recurre no ha infringido en su tramitación el mandato contenido en los arts. 105 de la Constitución y 24 de la Ley 50/97, de 27 de noviembre, por el hecho de no haberse dado audiencia a la Asociación recurrente. De otra parte, es constante la jurisprudencia de este Tribunal acerca de que el preceptivo trámite de audiencia sólo es tal para las entidades que por Ley ostenten la representación y defensa de intereses de carácter general o corporativo, afectados por la disposición. Lo que no era el caso al estarse ante una asociación profesional de tipo voluntario. Debe rechazarse, en consecuencia, este primer motivo de casación.*

*Cuarto.- En el segundo motivo de casación alega la Asociación de Subinspectores de Tributos que la sentencia recurrida incurre en infracción de los arts. 91 de la Ley General Tributaria y 67 de la Ley 6/1997, de Organización y Funcionamiento de la Administración del Estado, que exigen rango de Decreto u Orden Ministerial para regular la competencia para emanar liquidaciones e imponer sanciones...*

*La simple consideración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como un ente de Derecho Público, con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada, como establece el art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, que la creó, permite concluir, de una parte, que la invocación de lo dispuesto en la Ley General Tributaria ha de atemperarse a lo establecido en una Ley posterior, como es la de creación de la Agencia Estatal, a cuya normativa propia sobre competencia liquidatoria y sancionadora debe estarse.*

*De otra parte, es de tener en cuenta que la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, no es de aplicación directa al funcionamiento y régimen orgánico y de actuación de la Agencia Tributaria... Debe desestimarse, por tanto, este segundo motivo de casación.*

*Quinto.- En el tercer motivo de casación la Asociación recurrente denuncia la vulneración del art. 103 de la Ley 31/1990, en la redacción dada por la Ley 18/1991, así como del apartado decimoquinto de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de junio de 1994, al estimar erróneamente que dichas disposiciones contienen una habilitación suficiente para dictar una disposición como la impugnada.*

*1. El art. 103 de la Ley 31/1990 establece en el párrafo final de su apartado once, número 5, que «el Ministro de Economía y Hacienda, por Orden, podrá organizar las unidades inferiores a Departamento o habilitar al Presidente de la Agencia para dictar resoluciones normativas por las que se estructuren dichas unidades y se realice la concreta atribución de competencias. Dichas resoluciones deberán publicarse en el Boletín Oficial del Estado como requisito previo a su eficacia».*

*Al amparo de esta habilitación específica en favor del Ministro, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 2 de junio de 1994, en su apartado decimoquinto, dispone que «de*

acuerdo con lo establecido en el número 5 del apartado once del art. 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, se habilita al Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para dictar resoluciones normativas por las que se estructuren y atribuyan competencias a los órganos de las Delegaciones Especiales y Delegaciones de la Agencia, así como para estructurar, atribuir competencias, crear, refundir o suprimir dichas Delegaciones. Asimismo, se habilita al Presidente de la Agencia para que dicte resoluciones normativas por las que se estructuren las unidades inferiores a Subdirección General, así como para que realice la concreta atribución de competencia a las mismas y a las propias Subdirecciones Generales de la Agencia.

... al haber asumido la AEAT la titularidad de las potestades administrativas de gestión de los tributos en el ámbito estatal, surge la duda acerca de si esa asunción conlleva igualmente la de interpretar de modo exclusivo a través de disposiciones de carácter general -instrucciones o circulares- las normas tributarias que la propia AEAT ha de aplicar, quedando, por consiguiente, el art. 18 LGT implícitamente derogado, por ser incompatible con la actual configuración jurídico-organizativa de la Administración tributaria; o, si bien, por el contrario, dicha configuración permite una interpretación del art. 18 LGT según la cual el Ministro de Economía y Hacienda pueda aprobar disposiciones interpretativas de carácter general y vinculante para los órganos de gestión de la AEAT.

Para poder contestar a este interrogante debemos partir del propio fundamento de las Ordenes ministeriales que examinamos: el principio de jerarquía; un principio que despliega sus efectos, de modo exclusivo, dentro del ámbito interno de una organización administrativa y que, por consiguiente, se sustituye, en el ámbito de las relaciones entre un ente institucional y el ente matriz del cual aquél depende, por el principio de instrumentalidad y de tutela administrativa. La conclusión es, así, la incompatibilidad de las Ordenes ministeriales del art. 18 LGT con la distribución jurídica de competencia en materia de gestión tributaria realizada por el legislador a través del art. 103 de la Ley 31/1990, por el que se crea la AEAT...

Sexto.- En el cuarto motivo de casación se aduce por la Asociación recurrente la infracción por la sentencia recurrida del art. 60.1 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos (aprobado por el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril), que atribuye en exclusiva la competencia para liquidar al Inspector-Jefe, mientras que la disposición litigiosa prevé liquidaciones dictadas por un Adjunto...

Es lo cierto, sin embargo, que el art. 60.1 del Reglamento General de la Inspección no atribuye «en exclusiva» la facultad de dictar liquidaciones al Inspector-Jefe; simplemente le atribuye tal facultad, pero le permite delegar tal facultad en los términos que se establezcan «por el Ministerio de Economía y Hacienda» (apartado 6 del mismo artículo); remisión que actualmente hay que entender referida a la posteriormente creada Agencia Estatal de Administración Tributaria...

Séptimo.- En el quinto motivo de casación alega la Asociación de Subinspectores que la atribución de competencias sancionadoras al Inspector Adjunto al Inspector Jefe vulnera los siguientes preceptos: art. 81.1.e) de la Ley General Tributaria, en relación con el art. 60 del Reglamento General de Inspección, que atribuyen la competencia para sancionar al Inspector Jefe...

*La delegación de la facultad de imponer las sanciones que procedan, como consecuencia de las actuaciones realizadas por los miembros de la Unidad de Inspección experimental, por el Inspector- Jefe en favor de su Adjunto, está amparada en el art. 60, apartados 1 y 6 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en cuanto este precepto permite delegar las atribuciones relativas tanto a dictar actos de liquidación como «los demás actos administrativos que procedan», entre los que, sin duda, cabe incluir los relativos a la imposición de sanciones en los términos y con el alcance que establece el art. 81.1.e de la Ley General Tributaria ...*

*En definitiva, reconocida la competencia de la O.N.I. para llevar a cabo las actuaciones de comprobación e investigación tributaria y también la del Inspector Jefe Adjunto para efectuar la liquidación de la deuda tributaria conforme a lo razonado más arriba, resulta evidente la competencia para imponer sanciones por parte de los Inspectores Adjuntos al Inspector Jefe, sin que el tenor del art. 60 del RGIT se oponga a ello. ■*