

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ087587

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1261/2022, de 6 de octubre de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6566/2020

SUMARIO:

II.EE. Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte (IEDMT). Reducciones. Familia numerosa. La resolución impugnada determina que la cuestión a dilucidar es si para poder tener derecho al beneficio fiscal de la reducción de la base imponible en un 50 por ciento, establecida para las familias numerosas, es necesario haber obtenido el reconocimiento de la Administración tributaria, previo a la presentación de la declaración-liquidación correspondiente al IEDMT. Ante la falta de desarrollo reglamentario, tal y como el precepto legal mandataba, cabe preguntarse si dicho incumplimiento puede derivar consecuencias adversas para quien resulta ajeno al mismo. El principio de buena regulación, implícito en el art. 9 CE y hoy en día positivizado expresamente en la Ley 30/2015, constituye uno de los principios básicos en el ejercicio de la potestad reglamentaria, lo que implica, además del rechazo a toda arbitrariedad, exigencias de una mínima y suficiente calidad jurídica, que se traduce, en lo que en este asunto interesa, en la coherencia exigible no sólo interna, sino también entre los distintos niveles normativos reguladores en atención a las previsiones de la ley. En modo alguno podemos compartir el razonamiento que opone el Abogado del Estado al desprenderse de su escrito de oposición que igual es un Real Decreto que una Orden Ministerial. Lejos de lo que afirma, la ley no exige el previo reconocimiento previo, no lo exige sino a través del correcto desarrollo reglamentario, y la OM no responde a este mandato en cuanto a la reducción de bases imposibles. Incumpliendo la Administración el mandato legal, no existiendo desarrollo reglamentario para el previo reconocimiento, este requisito que en condiciones normales, ya se ha dicho, resulta estructural y obligatorio, ha de tenerse por inexistente, por lo que dado que el ciudadano tiene derecho a una buena regulación, bajo los parámetros referidos, la consecuencia, no discutiéndose el cumplimiento del resto de requisitos exigidos de presente -existe un requisito de futuro que condiciona el reconocimiento a la reducción de base provisionalmente- procede reconocerle dicho derecho. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si el contribuyente tiene derecho a que le sea aplicada la reducción por familia numerosa cuando se acredite tal condición en el momento de autoliquidar el IEDMT, sin que se haya procedido al reconocimiento previo de dicha reducción por parte de la Administración tributaria no puede responderse con carácter general, ni cae bajo la órbita de cumplimiento de los requisitos materiales respecto de un vicio formal concurrente, sino que viene condicionada al caso concreto en el que se parte de la inexistencia de desarrollo reglamentario en los términos exigidos legalmente; por lo que sobre las premisas sentadas en los fundamentos anteriores debe de darse una respuesta positiva en el sentido de que el contribuyente tiene derecho a que le sea aplicada la reducción por familia numerosa cuando, a falta del correcto desarrollo reglamentario exigido legalmente, se acredite tal condición en el momento de autoliquidar el IEDMT sin que se haya procedido al reconocimiento previo de dicha reducción por parte de la Administración tributaria. [Vid., ATS de 13 de mayo de 2021, recurso n.º 6566/2020 (NFJ082219) y STSJ de Aragón de 17 de junio de 2020, recurso n.º 351/2017 (NFJ082220) que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 50 y 54.
Constitución Española, arts. 31 y 133.
Ley 38/1992 (Ley II.EE.), arts. 65 y 66.
RD 1165/1995 (Rgto II.EE.), arts. 135 y 136.

PONENTE:

Don José Antonio Montero Fernández.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Doña MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.261/2022

Fecha de sentencia: 06/10/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6566/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 04/10/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: T.S.J.ARAGON CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6566/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1261/2022

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Rafael Toledano Cantero
D. Dimitry Berberoff Ayuda
D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 6 de octubre de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 6566/2021, interpuesto por don Carlos Antonio, representado por la procuradora de los tribunales doña Ana Elisa Lasheras Mendo, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de fecha 17 de junio de 2020, dictada en el recurso contencioso-administrativo núm. 351/2017, en el que se impugna la resolución del Tribunal Económico-

Administrativo Regional de Aragón (TEARA), de 29 de septiembre de 2017, que desestima la reclamación interpuesta contra la liquidación provisional practicada el 9 de enero de 2015, por la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Albareda, por el Impuesto Especial sobre Determinados medios de Transporte por importe de 670,59 euros.

Se ha personado en este recurso como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, con la representación que le es propia.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación.*

En el recurso contencioso-administrativo núm. 351/2017 la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, con fecha 17 de junio de 2020, dictó sentencia cuyo fallo es del siguiente tenor literal:

"FALLO:

PRIMERO. Desestimar el presente recurso contencioso-administrativo no 351/2017.

SEGUNDO. No hacer especial imposición de costas".

Segundo. *Preparación del recurso de casación.*

Contra la referida sentencia preparó la representación procesal de don Carlos Antonio recurso de casación, que por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón tuvo por preparado mediante Auto de 1 de octubre de 2020, que, al tiempo, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento a las partes.

Tercero. *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones y personadas las partes, la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, con fecha 13 de mayo de 2021, dictó Auto precisando que:

"[...] 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si el contribuyente tiene derecho a que le sea aplicada la reducción por familia numerosa cuando se acredite tal condición en el momento de autoliquidar el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, sin que se haya procedido al reconocimiento previo de dicha reducción por parte de la Administración tributaria.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 66.4.d) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, 3 y 34.1.o) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, y 31.1 y 133 de nuestra Constitución [...]."

Cuarto. *Interposición del recurso de casación.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, la representación procesal de don Carlos Antonio, por medio de escrito presentado el 2 de julio de 2021, interpuso recurso de casación en el que se expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

El artículo 66.4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y los artículos 135 y 136 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales.

El recurrente manifiesta, respecto al primer motivo, que la sentencia recurrida debe ser revocada por haber infringido el artículo 66.4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, por exigirse el cumplimiento del requisito de la letra d) del mismo, sin que previamente se cumpla lo que dicho precepto establece, un desarrollo reglamentario sobre la forma en que dicho reconocimiento previo debe obtenerse; no puede exigirse

un requisito sin que previamente se haya desarrollado reglamentariamente como obtenerlo, sin que sea posible exigirlo en base a una aplicación analógica del desarrollo reglamentario existente para los supuestos de no sujeción o de exención, ni por el hecho de estar aprobado un modelo 05 que, además de estar aprobado por Orden Ministerial sin autorización para ello, resulta, insuficiente pues no implica en sí mismo un desarrollo reglamentario como el que para los supuestos de no sujeción y de exención establecen los artículos 135, 136 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio: artículos que, al no contemplar el supuesto de reducción por familia numerosa han sido indebidamente aplicados por la Sentencia recurrida, dado que estamos ante un supuesto de reducción no ante un supuesto ni de sujeción, ni de exención.

El recurrente alega un segundo motivo de infracción, entiende que la sentencia recurrida infringe el artículo 66.4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en lo referido al reconocimiento previo, por interpretarlo dando preponderancia a la forma sobre el fondo; en lugar de interpretarlo como hacen las sentencias referidas de diversos Tribunales Superiores de Justicia siguiendo el criterio de la Sala de dar preponderancia al fondo sobre la forma, en el sentido de ser lo normal que se obtenga antes pero sin que no hacerlo prive al sujeto pasivo de una reducción cuyos requisitos sustantivos cumple al tiempo de la matriculación.

Y termina suplicando a la Sala que "...dicte sentencia por la que revoque íntegramente dicha Sentencia y resuelva el presente litigio anulando y dejando sin efecto la Resolución del TEARA de fecha 29/09/2017 impugnada en origen, en cuanto a lo resuelto por ella en lo relativo a la reclamación económico administrativa 50/0960/15, y, asimismo, el Acuerdo de Resolución de Recurso de Reposición de fecha 11/03/2015, contra el que se interpuso la misma; con la consiguiente anulación igualmente de la Liquidación Provisional de 09/02/2015 del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte girada al recurrente y con el consiguiente derecho del mismo a la devolución de la deuda tributaria ingresada (670,59€), más los correspondientes intereses de demora; sin imposición de las costas del presente recurso a ninguna de las partes".

Quinto. Oposición al recurso de casación.

La representación procesal de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, por escrito presentado el 3 de septiembre de 2021, formuló oposición al recurso de casación interpuesto de contrario, y manifiesta que los términos del artículo 66.4 letra d) de la Ley 38/1992 son exigentes, y, aun cuando pudiera objetarse en hipótesis que el desarrollo reglamentario no era el adecuado, lo ineludible es presentar ante la Administración tributaria la certificación acreditativa de la condición de familia numerosa, presentación que ha de ser previa por lógica si se quiere que pueda haber un examen y reconocimiento previo por la Administración Tributaria.

Por lo tanto, entiende que:

(i) La previsión legal es explícita y remite al desarrollo reglamentario. Requiere autorización previa de Hacienda que, a su vez, exige por lógica comunicación previa.

(ii) Hay un desarrollo reglamentario constituido no sólo por el RD 1165/ 1995 sino específicamente por la OM 2-4-2001, actualmente sustituida por la de 25-22021, con previsión explícita del supuesto del 66.4 d).

(iii) No consta en el presente caso que se haya cumplimentado la comunicación previa ni que se haya solicitado expresamente la autorización previa de Hacienda, por lo que la aplicación de la reducción de la base imponible del 66. 4 d) que se solicita no sería posible y tanto la resolución administrativo tributaria inicial como la sentencia de la Sala TSJ de Aragón dictada en la instancia serían conformes a Derecho respecto a este aspecto específico que se está elevando en Casación.

Y termina suplicando a la Sala que "...dicte sentencia que DESESTIME el presente recurso de casación y confirme la sentencia impugnada, declarando en su caso la matización o complemento de interpretación jurisprudencial que considere conveniente, sin perjuicio de las facultades que atribuye a la Sala el artículo 93 LRJCA".

Sexto. Señalamiento para deliberación del recurso.

Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recuso el día 4 de octubre de 2022, fecha en que tuvo lugar dicho acto.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. El debate.

Los hechos no se discuten, girando el debate en torno a cuestiones estrictamente jurídicas.

Siguiendo el relato de la parte recurrente, y añadiendo algunos datos que se antojan oportunos para la resolución de la presente controversia, se pone de manifiesto que la parte recurrente adquirió el vehículo con bastidor NUM000; presentando autoliquidación, modelo 576, del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte, aplicándose la reducción del 50% de dicho Impuesto establecida en el artículo 66.4 de la Ley 38/1992,

"La base imponible del impuesto, determinada conforme a lo previsto en el artículo 69, será objeto de una reducción del 50 por 100 de su importe respecto de los vehículos automóviles con una capacidad homologada no inferior a cinco plazas y no superior a nueve, incluida en ambos casos la del conductor, que se destinen al uso exclusivo de familias calificadas de numerosas conforme a la normativa vigente con los siguientes requisitos

a) La primera matriculación definitiva del vehículo deberá tener lugar a nombre del padre o de la madre de las referidas familias, o bien, a nombre de ambos conjuntamente.

b) Deberán haber transcurrido al menos cuatro años desde la matriculación de otro vehículo a nombre de cualquiera de las personas citadas en la letra a) anterior y al amparo de esta reducción. No obstante, este requisito no se exigirá en supuestos de siniestro total de los vehículos debidamente acreditados.

c) El vehículo automóvil matriculado al amparo de esta reducción no podrá ser objeto de una transmisión posterior por actos "inter vivos" durante el plazo de los cuatro años siguientes a la fecha de su matriculación. d) La aplicación de esta reducción está condicionada a su reconocimiento previo por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente. Será necesario, en todo caso, la presentación ante la Administración tributaria de la certificación acreditativa de la condición de familia numerosa expedida por el organismo de la Administración central o autonómica que corresponda".

Este texto, esto es, el reconocimiento del beneficio fiscal de la reducción del 50% de la base imponible para favorecer a las familias numerosas, en los términos vistos, se añadió mediante modificación de la Ley 38/1992, por Ley 14/2000, de 29 de diciembre, que incorpora este beneficio hasta entonces no contemplado, pues sólo preveía los supuestos de exención y no sujeción.

Es evidente, por puras razones cronológicas, que cuando el último párrafo del precepto transcrito condiciona la obtención del beneficio a "...su reconocimiento previo por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente", en modo alguno se estaba refiriendo a los arts 135 y 136 del Real Decreto 1165/1995, de fecha muy anterior a la referida modificación, que aunque a lo largo del tiempo ha sufrido modificaciones, sustancialmente sus contenidos se mantienen incólumes. Los arts. 135 y 136 del reglamento, por tanto, desarrollaban los supuestos que la ley contemplaba al momento de su redacción, esto es la exención y la no sujeción, en modo alguno a la reducción de la base imponible, no prevista hasta la citada ley de 2000.

Hecha esta precisión, siguiendo con el relato de la parte recurrente, dado que no había obtenido el previo reconocimiento, la Administración Tributaria liquidó provisionalmente sin aplicar el referido beneficio fiscal de reducción de la base imponible.

Nadie discute que el recurrente materialmente reunía los requisitos para habersele reconocido y obtenido la reducción del 50% de la base imponible. Ni tampoco que no cumplía el requisito de haber obtenido previamente el reconocimiento a dicho beneficio.

Pues bien, es en este contexto en el que cabe enmarcar la cuestión seleccionada en el auto de admisión, "Determinar si el contribuyente tiene derecho a que le sea aplicada la reducción por familia numerosa cuando se acredite tal condición en el momento de autoliquidar el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, sin que se haya procedido al reconocimiento previo de dicha reducción por parte de la Administración tributaria".

Segundo. *El marco legal del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes a tener en cuenta. Alcance de la Orden ministerial de 2 de abril de 2001.*

La primera cuestión que plantea la parte recurrente es que los términos del artº 66.4 de la Ley 38/1992, son de todo punto elocuentes y que se le debe reconocerle el beneficio sin haber obtenido el previo reconocimiento por reunir los demás requisitos materiales, dado que falta el desarrollo reglamentario, sin que sean de aplicación al caso los arts 135 y 136 del reglamento, que no contemplan el supuesto de reducción de la base imponible.

La parte recurrente considera que el enjuiciamiento que hace la Sala de instancia está fuera de contexto, pues no se ha impugnado ni directa ni indirectamente una disposición reglamentaria, sino que considera que

" a) Por una parte no se encontraba desarrollada reglamentariamente la forma de solicitarse dicho reconocimiento previo en los supuestos de "reducción", ya que el artículo 136 del Reglamento que desarrolla dicha Ley (Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio) únicamente regula cómo debe solicitarse ese reconocimiento previo en los supuestos de "no sujeción y de exención", no lo regula para los supuestos de reducción, como es el que nos ocupa.

b) Y por otra, la Orden del Ministerio de Hacienda de 02/04/2001, que aprobó un modelo 05 que incluye los supuestos de reducción está dictada, según en el cuerpo de la misma puede leerse, en base a la autorización contenida en el artículo 136 del Reglamento referido, autorización que sólo habilita al Ministro de Economía y Hacienda para aprobar el modelo para el reconocimiento previo de los supuestos de exención y no sujeción, no para los supuestos de reducción que no están contemplados en el mismo..."

En definitiva, considera la recurrente que no había determinación reglamentaria tal y como exigía el artº 64.4.d), para la obtención previa del reconocimiento para la reducción del 50% de la base imponible por lo que no se le podía exigir dicho requisito por inexistente por no haberse desarrollado reglamentariamente.

Ya se ha adelantado en el fundamento anterior, no hay cuestión sobre la aplicación al caso de los arts 135 y 136 del reglamento por puras razones cronológicas; es evidente que el requisito referido, el exigido legalmente desarrollo reglamentario, no se conformaba con el desarrollo reglamentario de los arts 135 y 136 previstos en exclusividad para la exención y no sujeción. Lo cual viene a ser reconocido implícitamente por el Sr. Abogado del Estado cuando identifica el desarrollo reglamentario exigido legalmente con la OM de 2 de abril de 2001.

El problema es otro, que podemos formular en el sentido de cuestionarnos si la OM de 2 de abril de 2001 contiene el exigido desarrollo reglamentario. Al Sr. Abogado del Estado no le cabe duda alguna, en tanto que afirma que "Hay un desarrollo reglamentario constituido no sólo por el RD 1165/ 1995 sino específicamente por la OM 2-4-2001, actualmente sustituida por la de 25-2-2021, con previsión explícita del supuesto del 66.4 d)".

El título de la Orden Ministerial es bien elocuente, se aprueba "el modelo 05 de solicitud de aplicación en el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transportes de los supuestos de no sujeción, exención y reducción de la base imponible que requieren el reconocimiento previo de la Administración tributaria", esto es, estrictamente viene a establecer un modelo a utilizar por los posibles interesados para obtener el reconocimiento de la no sujeción o alguno de los beneficios fiscales previstos.

El preámbulo de la OM hace expresa mención no sólo al reconocimiento legal de la no sujeción y la exención, sino también respecto del 66.4, letra d), reducción de la base, y la necesidad de obtener reconocimiento previo de la Administración tributaria. Ahora bien, esta mención que realiza el preámbulo al citado precepto, en modo alguno, contra lo que postula el Sr. Abogado del Estado, haciendo supuesto de la cuestión, "Puede constatarse la mención especial al artículo 66.4 d) para supuestos de reducción de base imponible tanto en su exposición de motivos como en su texto y el valor de esta OM de 2 de abril 2001 es indudablemente de norma reglamentaria, máxime cuando deroga y sustituye a anterior Orden del año 1992", supone que, sin más justificación que la afirmación apodíctica, cumplimente el desarrollo reglamentario que exige la ley.

Frente a la defensa que despliega el Sr. Abogado del Estado, expresamente la Administración que dicta la norma pretende justificar la aprobación del modelo, no en la habilitación que ofrece la Ley, sino en la autorización prevista en el artº 136 del Real Decreto 1165/1995, "A estos efectos, el artículo 136 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales ("Boletín Oficial del Estado" del 28), establece que las personas o entidades a cuyo nombre se pretenda efectuar la primera matriculación definitiva del medio de transporte presentarán con anterioridad el modelo que determine el Ministro de Economía y Hacienda, solicitando el reconocimiento previo de los supuestos de no sujeción o exención. Resulta, pues, necesario proceder a la aprobación del modelo 05 adaptado a la nueva normativa a la que debe ajustarse la solicitud de alguno de los supuestos de no sujeción, exención o reducción previstos en los artículos 65 y 66 de la Ley 38/1992.

Por lo tanto, y de conformidad con las autorizaciones que se contienen en el artículo 136 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, y con lo establecido en el artículo 2 del Real Decreto 557/2000, de 27 de abril, de Reestructuración de los Departamentos Ministeriales ("Boletín Oficial del Estado" del 28), en cuya virtud corresponde al Ministro de Hacienda el ejercicio de las competencias hasta ahora atribuidas al Ministro de Economía y Hacienda a través de los órganos a que se refiere el apartado 1 del citado artículo, y haciendo uso de las restantes autorizaciones que tengo conferidas, dispongo".

Lo cual, como ya se ha indicado, por elementales motivos temporales, fecha de aprobación del reglamento y del artº 136 del Real Decreto 1165/1995 -originariamente con una numeración diferente-, y reconocimiento del beneficio fiscal que nos ocupa, Ley 14/2000, resulta imposible que ni siquiera implícitamente pueda extender la autorización contenida en dicho precepto para los supuestos de no sujeción y exención, a la reducción de base.

Basta ver el contenido de la OM para comprobar que se trata en exclusividad de una disposición general que se limita a sustituir un modelo por otro, comprendiéndose en el mismo el supuesto novedoso de la reducción de base imponible, aprobación del modelo, plazo de presentación, lugar y forma y documentación a acompañar.

Muy gráficamente podemos señalar que mientras el modelo para el previo reconocimiento para los supuestos de no sujeción y de exención, ha seguido el camino de previsión legal, desarrollo reglamentario, arts 135 y siguientes del reglamento, y aprobación del modelo; para el supuesto de reducción de base imposible sólo está la previsión legal que exige desarrollo reglamentario y la OM aprobando el modelo.

Volviendo al análisis de si la OM cumple el mandato legal "La aplicación de esta reducción está condicionada a su reconocimiento previo por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente", procede hacer las siguientes consideraciones.

Aún con las matizaciones que más adelante se harán, vaya por delante que las exigencias formales y sustanciales de un Real Decreto y de una Orden Ministerial, y el contenido y naturaleza de cada una de estas disposiciones reglamentarias, conllevan consecuencias jurídicas esenciales, de suerte que no resultan intercambiables a voluntad de los órganos de gobierno utilizar uno u otro a conveniencia. Baste para ilustrar lo que decimos, en el caso que nos ocupa mientras que el Real Decreto se realizó con el acuerdo del Consejo de Estado, lo que añade un plus de garantía del sometimiento de la disposición a la ley, la OM no fue sometido a trámite consultivo similar.

Dentro de las distintas modalidades reglamentarias cabe diferenciar los reglamentos ejecutivos y los independientes u organizativos.

Como en otras ocasiones hemos dicho, la doctrina y la jurisprudencia señalan como rasgo característico del reglamento ejecutivo el que se dicta en desarrollo de la norma legal que le sirve de cobertura, completándola y particularizándola, de suerte que existe una relación directa con la misma. Mientras que lo que identifica a los reglamentos independientes es su delimitación negativa, esto es, no pueden regular ni configurar derechos ni sus contenidos, ni afectar directamente a situaciones jurídicas adquiridas; no conforman el desarrollo de norma legal, ni siquiera presuponen la existencia de una norma superior, y suelen tener su marco natural en la organización interna o funcional de la propia Administración o las relaciones de esta con los usuarios.

Ciertamente, lo normal es que la habilitación legal al desarrollo reglamentario, tal y como se hace por el artº 66.4, se entienda hecha al órgano colegiado que en el gobierno posee la competencia genuina reglamentaria; de lo que resultaría que la competencia para dictar reglamentos ejecutivos correspondería al Consejo de Ministros, mientras que los órganos unipersonales, los ministerios de turno, sólo podrían dictar reglamentos independientes u organizativos, pero esta distinción ha sido rechazada por la jurisprudencia, recuérdese lo que dijimos en la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2014, rec. cas. 3211/2012; así, se señaló que si bien el único órgano del Estado cuya potestad reglamentaria está contemplada y garantizada por la Constitución es el Gobierno, no existe prohibición constitucional de que otros órganos de la Administración del Estado puedan ser titulares de la potestad reglamentaria si así lo establece la ley; planteándose el problema de si, por ello, los Ministros tienen habilitación para poder dictar reglamentos ejecutivos en sentido propio o sólo pueden producir reglamentos independientes, y expresamente se recogía en la citada sentencia para resolver dicho dilema que "Lo normal es que las llamadas que las leyes hacen para su desarrollo reglamentario vayan dirigidas al Gobierno. De aquí que la mayor parte de los reglamentos ejecutivos de leyes estatales adopten la forma de real decreto. Pero la verdad es que no existe ninguna norma que, al menos expresamente, exija que ello deba ser siempre así. Tal exigencia, desde luego, no se encuentra en el texto constitucional. Tampoco se halla en la Ley del Gobierno, donde actualmente está regulada la potestad reglamentaria en la esfera estatal. En el art. 23 de dicho cuerpo legal se reconocen dos tipos de disposiciones reglamentarias: los reales decretos, que son aprobados por el Consejo de Ministros -o, en ciertos supuestos, sólo por el Presidente del Gobierno-, y las órdenes ministeriales. Y en ese mismo precepto legal, al establecer los límites de la potestad reglamentaria, no se dice que sólo los reales decretos puedan cumplir la función que él mismo caracteriza como "de desarrollo o colaboración con respecto a la ley". Por lo demás, el art. 4.1.b) de la propia Ley del Gobierno dispone que a los Ministros corresponde "ejercer la potestad reglamentaria en las materias propias de su Departamento"; lo que sin duda constituye un reconocimiento de la potestad reglamentaria autoorganizativa o doméstica de los Ministros, mas no supone -por sí solo- una interdicción de su potestad reglamentaria ad extra". Jurisprudencia que en definitiva viene a superar la anterior línea judicial, sentencia de 12 de julio de 1982 del Tribunal Supremo, "estando vigente la Constitución, ésta atribuye la potestad reglamentaria al Gobierno -art. 97- órgano colegiado y supremo de la Administración, que no puede ser sustituido por un Ministro, integrante del Gobierno, sí, pero distinto de él y ajeno a la competencia del órgano colegiado", o sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de marzo de 2000, "la potestad para dictar Reglamentos ejecutivos corresponde, de modo exclusivo, al Gobierno, no a los Ministros". Actualmente la polémica parece pacificada positivamente, artº 129.4 de la Ley 39/2015, "Las habilitaciones para el desarrollo reglamentario de una ley serán conferidas, con carácter general, al Gobierno. La atribución directa a los titulares de los departamentos ministeriales o a otros órganos dependientes o subordinados de ellos, tendrá carácter excepcional y deberá justificarse en la ley habilitante".

Lo correcto, por tanto, pasa por examinar si la OM de 2 de abril de 2001 -no vigente aún la Ley 30/2015- tiene dicha naturaleza ejecutiva, y cumple el mandato legal que exige el desarrollo reglamentario; para ello es preciso examinar su contenido.

La habilitación genérica al Ministerio de Hacienda para dictar este tipo de reglamentos se contiene en el artº 98.4 de la LGT, 4, "En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria". Ya anteriormente se ha expuesto su contenido, no existe duda que la OM que nos ocupa es un simple reglamento independiente que se limita a establecer los modelos para obtener determinados beneficios, se recoge el modelo e instrucciones meramente de contenido formal, tales como plazo de presentación, lugar y documentos a acompañar. No se cumple el mandato legal visto con la OM.

En definitiva, cabe concluir junto a la parte recurrente que la Administración ha incumplido el mandato legal del artº 66.4 de la Ley 38/1992, "La aplicación de esta reducción está condicionada a su reconocimiento previo por la Administración tributaria en la forma que se determine reglamentariamente".

Tercero. Consecuencias de la falta de desarrollo reglamentario.

Para la parte recurrente no puede exigirse un requisito sin que previamente se haya desarrollado reglamentariamente como obtenerlo, por lo que al reunir el resto de requisitos materiales tiene derecho al beneficio de la reducción de la base.

Para completar el razonamiento que a continuación desarrollamos, no estorba traer a colación las consideraciones que la parte recurrente realiza subsidiariamente, en el sentido de que aún de entenderse que la OM cubre el requisito legal del exigido desarrollo reglamentario en los términos vistos, no cabe dar preponderancia a la forma sobre el fondo, en tanto reúne los requisitos de fondo y por tanto el derecho a su obtención, con cita de varias sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, con la referencia a las sentencias de este Tribunal Supremo recogidas en el auto de admisión, de 17 de diciembre de 2020, rec. cas., "...ha sido sensible, en numerosas oportunidades, al principio de neutralidad como eje, en general, de los principios que informan el sistema común del IVA y de los impuestos especiales, en orden al mantenimiento de una preponderancia del fondo sobre la forma y una consiguiente restricción de las trabas a ese derecho", y de 14 de octubre de 2010, rec. cas. 6152/2005, que declara que no resulta proporcionado denegar la aplicación de una exención de carácter técnico cuando, claramente, se ha probado por el obligado tributario la concurrencia de todos y cada uno de los presupuestos materiales, por el mero hecho de que tal acreditación no se produjera ante la aduana en el preciso momento de la importación.

Quizás convenga empezar diciendo que estas sentencias de referencia se dictan respecto de determinados tributos, de conformidad con su naturaleza y estructura, y derechos y principios que quedaban afectados y aplicación de la figura al caso concreto. En el presente caso se trata de examinar la aplicación concreta en este impuesto especial de la figura de la reducción de bases.

Conviene pues delimitar las modalidades de este beneficio fiscal y las reglas a las que vienen sometidas.

Conforme al artº 50 de la LGT, "La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible"; el artº 66.4 de la Ley 38/1992 establece que "La base imponible del impuesto, determinada conforme a lo previsto en el artículo 69, será objeto de una reducción del 50 por 100 de su importe...;" lo que nos conduce ante el artº 54 de la LGT, "La base liquidable es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley".

Las reducciones de la base imponible, como beneficio fiscal, puede tener varias finalidades. Una acomodar el gravamen al principio de capacidad económica, en cuyo caso la potestad estructural que corresponde al legislador para su determinación aparece más constreñida, en tanto que viene limitada al respeto a dicho principio. Otra es instrumento para el desarrollo de políticas sociales y/o económicas, sometidas, por tanto, a criterios más amplios y flexibles en su determinación; en nuestro caso se pretende el objetivo de beneficiar a las familias numerosas.

A su vez, se distingue entre beneficios fiscales de aplicación automática o de carácter rogado, igualmente a potestad del legislador su diseño; encuadrándose, artº 66.4 de la Ley 38/1992, la reducción de base que nos ocupa en este segundo grupo, en el que se requiere previa solicitud del interesado, a través del procedimiento o tramitación dispuesta al efecto.

En el supuesto que nos ocupa, esto es, reducción de base imponible rogada, el hecho de reunir los requisitos materiales, al contrario de lo que puede suceder en otras circunstancias o tributos, buen ejemplo de ello son los casos tratados y resueltos en las sentencias del Tribunal Supremo citadas, resulta netamente insuficientes para su obtención, en tanto que no se trata tanto de contraponer y priorizar los requisitos materiales sobre los formales, como que el requisito de la previa solicitud para su obtención, por voluntad legislativa, es estructural en la determinación de la carga impositiva, y, por ende, de obligada exigencia. Contemplándose dentro de la actividad de gestión, artº 117.1 de la LGT, "el reconocimiento y comprobación de la procedencia de los beneficios fiscales de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente procedimiento".

Ahora bien, ante la falta de desarrollo reglamentario, tal y como el precepto legal mandataba, cabe preguntarse si dicho incumplimiento puede derivar consecuencias adversas para quien resulta ajeno al mismo.

El principio de buena regulación, implícito en el artº 9 de la CE, y hoy en día positivizado expresamente en la Ley 30/2015, constituye uno de los principios básicos en el ejercicio de la potestad reglamentaria, lo que implica, además del rechazo a toda arbitrariedad, exigencias de una mínima y suficiente calidad jurídica, que se traduce, en lo que en este asunto interesa, en la coherencia exigible no sólo interna, sino también entre los distintos niveles normativos reguladores en atención a las previsiones de la ley.

En modo alguno podemos compartir el razonamiento que opone el Sr. Abogado del Estado al desprenderse de su escrito de oposición que igual es un Real Decreto que una Orden Ministerial, "Y, aún cuando pudiera objetarse en hipótesis que el desarrollo reglamentario no era el adecuado (porque, indudablemente había un desarrollo reglamentario)", y que "lo ineludible es presentar ante la Administración tributaria la certificación acreditativa de la condición de familia numerosa, presentación que ha de ser previa por lógica si se quiere que pueda haber un examen

y reconocimiento previo por la Administración Tributaria", pues "es una exigencia legal que tiene sentido porque puede haber supuestos dudosos desde el punto de vista fiscal en los que ahora no entramos", pues con ello se ampararía la absoluta arbitrariedad en el ejercicio de la potestad reglamentaria, ya hemos visto como se ha dictado la OM para establecer el modelo para la reducción de la base imponible, y se autorizaría la incoherencia en el ejercicio de la potestad reglamentaria, con quiebra de los principios básicos antes referidos.

Lejos de lo que afirma el Sr. Abogado del Estado la ley no exige el previo reconocimiento previo, no lo exige sino a través del correcto desarrollo reglamentario, y la OM no responde a este mandato en cuanto a la reducción de bases imposibles. Incumpliendo la Administración el mandato legal, no existiendo desarrollo reglamentario para el previo reconocimiento, este requisito que en condiciones normales, ya se ha dicho, resulta estructural y obligatorio, ha de tenerse por inexistente, por lo que dado que el ciudadano tiene derecho a una buena regulación, bajo los parámetros referidos, la consecuencia, no discutiéndose el cumplimiento del resto de requisitos exigidos de presente -existe un requisito de futuro que condiciona el reconocimiento a la reducción de base provisionalmente- procede reconocerle dicho derecho.

Cuarto. *Respuesta a la cuestión con interés casacional objetivo.*

La cuestión con interés casacional objetivo no puede responderse con carácter general, ni cae bajo la órbita de cumplimiento de los requisitos materiales respecto de un vicio formal concurrente, sino que la respuesta, como es patente, viene condicionada al caso concreto en el que se parte de la inexistencia de desarrollo reglamentario en los términos exigidos legalmente; por lo que sobre las premisas sentadas en los fundamentos anteriores debe darse una respuesta positiva en el sentido de que el contribuyente tiene derecho a que le sea aplicada la reducción por familia numerosa cuando, a falta del correcto desarrollo reglamentario exigido legalmente, se acredite tal condición en el momento de autoliquidar el impuesto especial sobre determinados medios de transporte, sin que se haya procedido al reconocimiento previo de dicha reducción por parte de la Administración tributaria.

Quinto. *Sobre las costas.*

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

A tenor del artículo 139 LJCA, no ha lugar a la imposición de costas en el recurso contencioso-administrativo.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1. Fijar los criterios interpretativos recogidos en el fundamento cuarto de esta sentencia.
2. Estimar el recurso de casación núm. 6566/2021, interpuesto por don Carlos Antonio, representado por la procuradora de los tribunales doña Ana Elisa Lasheras Mendo, contra sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Segunda) del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de fecha 17 de junio de 2020, sentencia que se casa y anula.
3. Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 351/2017, dirigidos contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón (TEARA), de 29 de septiembre de 2017, que desestima la reclamación interpuesta contra la liquidación provisional practicada el 9 de enero de 2015, por la Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Albareda, por el Impuesto Especial sobre Determinados medios de Transporte por importe de 670,59 euros, actos que se anulan, reconociendo al recurrente el derecho a la devolución de la deuda tributaria ingresada (670,59 €), más los correspondientes intereses de demora.
4. No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.