

TRIBUNAL SUPREMO (SALA TERCERA. SEC. 2ª)

Sentencia de 4 de abril de 2002

Ponente: Excmo. Sr. D. Emilio Pujalte Clariana

IVA. "Colaboración social en la gestión tributaria". Atribución de funciones de asesoramiento fiscal a colectivos que no están legalmente habilitados para ejercerlas.

El Real Decreto 3422/2000, modificó el Art. 71.8 del Reglamento del IVA estableciendo lo siguiente:

"8. La Administración tributaria podrá hacer efectiva la colaboración social en la presentación de declaraciones-liquidaciones por este Impuesto a través de acuerdos con las Comunidades Autónomas y otras Administraciones Públicas, con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

Los acuerdos a que se refiere el párrafo anterior podrán referirse, entre otros, a los siguientes aspectos:

1º) Campañas de información y difusión.

2º) Asistencia en la realización de declaraciones liquidaciones y en su cumplimiento correcta y veraz.

3º) Remisión de declaraciones-liquidaciones a la Administración tributaria.

4º) Subsanación de defectos, previa autorización de los sujetos pasivos.

5º Información del estado de tramitación de las devoluciones de oficio, previa autorización de los sujetos pasivos.

La Administración tributaria proporcionará la asistencia necesaria para el desarrollo de las indicadas actuaciones sin perjuicio de ofrecer dichos servicios con carácter general a los sujetos pasivos.

Mediante Orden del Ministro de Hacienda se establecerán los supuestos y condiciones en que las entidades que hayan suscrito los citados acuerdos podrán presentar por medios telemáticos declaraciones-liquidaciones, declaraciones-resumen anual o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, en representación de terceras personas. Dicha Orden podrá prever igualmente que otras personas o entidades accedan a dicho sistema de presentación por medios telemáticos en representación de terceras personas."

Dada la importancia del contenido del precepto, el Consejo General de la Abogacía Española, el Consejo General de Colegios de Economistas de España y el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales impugnaron esta disposición argumentando que carecía de habilitación legal dado que el artículo 96 de la LGT no ampara la amplitud de funciones y supuestos que se contemplan en la norma reglamentaria (a lo que añadiríamos nosotros, tampoco el artículo 167 de la LIVA).

La sentencia desestima el recurso confirmando la legalidad del reglamento, lo que ha dado ocasión a que, en el momento actual, se haya proyectado un Real Decreto por el que se desarrollará la colaboración social en la gestión tributaria que extenderá a la totalidad de los tributos un régimen similar al adelantado en relación, en este caso, al IVA.

De los argumentos del Tribunal destacamos especialmente aquellos que se refieren a la incidencia de la norma impugnada en el asesoramiento fiscal a los contribuyentes.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero: (...) La primera cuestión en liza concierne a una discutida existencia de habilitación legal para la promulgación del Real Decreto 3422/2000 en el punto concreto a que la impugnación se refiere (...) No cabe duda que la raíz de la habilitación hay que buscarla en el Art. 96.1 de la Ley General Tributaria (en la redacción que le dio la Ley 25/1995) en cuanto dispone: La colaboración social en la gestión de los tributos podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración tributaria con entidades, instituciones y organismos representativos de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales, (...) Sin perjuicio de otras consideraciones a que más tarde nos referiremos, la redacción del precepto vigente se introdujo en el Congreso de los Diputados, como Enmienda número 36 del Grupo Socialista, al proyecto de lo que después fue la Ley 25/1995, con la siguiente Motivación: "La modificación propuesta tiene como objetivo potenciar la colaboración social en la gestión de los tributos, para fomentar, de esta manera, el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias. (...) Este precepto refleja fielmente el espíritu que anima la reforma de la Ley General Tributaria, reforzando los pilares básicos de los derechos y garantías de los contribuyentes (...)", con lo que, de alguna forma, intentaba anticipar lo que más tarde sería la Ley 1/1998, de 26 de febrero.

(...) como bien señala la Abogacía del Estado, además de esta habilitación mediata de la Ley General Tributaria existe una habilitación inmediata derivada de la Disposición Final Segunda de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, cuando establece: La colaboración social en la gestión tributaria.- 1. Se autoriza al Gobierno para que regule mediante Real Decreto, los supuestos, condiciones y procedimientos de colaboración social en la gestión tributaria en desarrollo de lo dispuesto en el art. 96 de la Ley General Tributaria.- 2. El Ministro de Economía y Hacienda autorizará mediante Orden, los supuestos y condiciones en los que los contribuyentes y las entidades incluidas en la colaboración del apartado anterior, podrán presentar por medios telemáticos declaraciones, comunicaciones, declaraciones-liquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria. Resulta, pues, habilitante de forma directa e inmediata este precepto de la Ley 50/1998.

De otra parte, como ha dicho el Tribunal Constitucional, la reserva de ley en materia tributaria exige que la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales del mismo deban llevarse a cabo mediante una ley, pero se trata de

una "reserva relativa" en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, resulta admisible la colaboración del reglamento (Real Decreto), y aun cuando el Art. 97 de la Constitución confiere al Gobierno la titularidad originaria de la potestad reglamentaria no prohíbe que una Ley pueda otorgar a los Ministros el ejercicio de esta potestad con carácter derivado o les habilite para dictar disposiciones concretas, acotando y ordenando su ejercicio (...)

Por mor de lo que antecede, resulta clara la habilitación del Gobierno para dictar el Real Decreto 3422/2000, en el punto concreto a que la impugnación se refiere, como asimismo lo corrobora el Consejo de Estado en su dictamen al proyecto, en su día evacuado. (...)

Tercero: Finalmente, la parte demandante impugna el precepto en cuestión por entender que implica atribución ilegal de funciones de asesoramiento fiscal a colectivos que no están legalmente habilitados para ejercerlas.

Frente a la inevitable complejidad de los sistemas tributarios modernos y la exigencia a los ciudadanos de obligaciones de hacer (sin perjuicio de las obligaciones de dar) en ocasiones dificultosas y superiores a la capacitación media que en esta materia cabe suponer en aquéllos, se ha criticado la necesidad de acudir a "ayudas" de terceros presuntamente capacitados (aunque, no siempre todo lo necesariamente capacitados) que implican un cierto coste y, de hecho, un adicional "recargo del impuesto". Conscientes de ello los poderes públicos (y, en especial, la Agencia Estatal de Administración Tributaria) han mostrado un empeño constante, en los últimos tiempos, de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, no sólo a través de unos sistemas informáticos que han alcanzado las más altas cotas mundiales, sino en todo cuanto supone simplificación y ordenación de la inevitable componente burocrática. Es, sin duda, la agradecida respuesta de la Administración a la traslación del ingente trabajo propio, que derivó hacia los contribuyentes a través de instituciones tales como la autoliquidación, la repercusión, la retención tributaria, etc. Así cobra vigor en nuestros días lo que se ha dado en llamar "colaboración social en la gestión tributaria", de la que, como dice el precepto, es la propia Administración su primer agente. Esto a salvo claro está- de la función de específico asesoramiento jurídico o económico que determinadas situaciones particulares demandan para el correcto cumplimiento de las leyes.

De esta forma, la asistencia de que puede verse necesitado el contribuyente se manifiesta en dos direcciones: una, tiene carácter predominantemente mecánico, adjetivo, burocrático, la cual resulta casi ofensivo pensar que deba ser desempeñada por profesionales de titulación superior y conocimientos especializados. Estas labores son las que el precepto impugnado configura como susceptibles de acuerdos de colaboración social con las Comunidades autónomas, entidades, organismos representativos de sectores o intereses sociales etc.. Y otra, que a juicio de esta Sala queda a salvo en el precepto, consistente en el asesoramiento jurídico o económico y contable que pueda necesitar el contribuyente para el correcto cumplimiento de sus deberes fiscales, la cual escapa y es-

tá por encima de esos posibles acuerdos de colaboración, y es propia de los mencionados profesionales. Ciertamente que (como tantas veces sucede en el terreno de las delimitaciones competenciales) pueden haber casos donde la línea divisoria entre los dos anteriores campos sea dudosa o discutible. Será, pues, como bien dice el Abogado del Estado, el convenio o acuerdo donde ello ocurra el que pueda ser objeto de impugnación, precisamente por extralimitación de la norma que lo ampara, la cual no es otra sino la impugnada en este recurso.

La Sala, en consecuencia, rechaza este criterio de impugnación de la disposición general.