

Id. Cendoj: 28079130022002100556
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 2
Nº de Recurso: 135/2001
Nº de Resolución:
Fecha de Resolución: 04/04/2002
Procedimiento: RECURSO ORDINARIO
Ponente: EMILIO PUJALTE CLARIANA
Tipo de Resolución: Sentencia

Resumen:

I. V. A

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a cuatro de Abril de dos mil dos.

Vistos por esta Sección de la Sala Tercera los pre-sentes autos 1/135/2001 promovidos por el Procurador de los Tribunales Don José Granados Weil, en nombre y representación del 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, bajo la dirección del Letrado Don José Luis Piñar Mañas, contra el Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre, por el que se modificaron el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, que reguló el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales y el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que fueron reguladas las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el Boletín Oficial del Estado número 301, correspondiente al día 16 de diciembre de 2000 (págs. 44230 y siguientes) fue publicado el Real Decreto 3422/2000 a que se acaba de hacer referencia y, mediante escrito presentado el 16 de febrero siguiente, fue interpuesto este recurso contencioso-administrativo contra dicha disposición general, por el Procurador de los Tribunales y bajo la asistencia letrada citados, el cual fue admitido a trámite mediante providencia de fecha 28 del propio mes de febrero, ordenando la publicación del correspondiente anuncio en el Boletín Oficial del Estado y la reclamación del expediente administrativo con emplazamiento de quienes tuvieran interés en personarse.

SEGUNDO.- Cumplimentado cuanto antecede, se dio traslado del expediente remitido a la actora para que formalizara su demanda, cosa que hizo en escrito presentado en 21 de mayo de 2001, donde suplicó a la Sala "(...) sentencia por la que: 1.- Anule,

revoque y deje sin efecto el artículo 1º, punto 11 del Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre, por el que se modifican el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales y el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios. En particular, en lo que se refiere a la nueva redacción que se da al Artículo 71.8 del Reglamento del Impuesto sobre el Valora (sic) Añadido, aprobado por el artículo 1º del Real Decreto 1624/1992, de 28 de diciembre. 2.- Condene, de cualquier forma, a la parte demandada al abono de las costas causadas.

En definitiva, el precepto impugnado (Art. 71.8 del Reglamento del IVA, en su nueva redacción) es del tenor literal 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 cumplimentación 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.

A juicio de la parte demandante, el transcrito precepto no se ajusta a Derecho por las siguientes razones:

1ª).- El Real Decreto 3422/2000 que introdujo tal precepto carecía de habilitación legal para hacerlo, habida cuenta de que el Art. 96 de la Ley General Tributaria (en la

redacción que le dio la Ley 25/1995) no da cobertura a dicha disposición puesto que los "reglamentos ejecutivos" deben contar con una habilitación inequívoca de la Ley, de donde lo establecido en dicho Art. 96 requiere previamente de la intermediación de una ley específica, precisamente la Ley del tributo, como corrobora el Art. 97 de la misma, y no ocurre en el presente caso;

2ª).- El mencionado Real Decreto, asimismo, excede los límites fijados por el Art. 96 de la Ley General Tributaria, en la medida que los aspectos 2º (en parte), 3º, 4º y 5º del párrafo segundo rebasan lo establecido en dicho artículo y, en consecuencia, no teniendo tal norma el carácter de "reglamento independiente" (que sólo puede atribuirse a aquellos que cumplan fines puramente auto-organizativos) no cabe admitir tal extralimitación; y

3ª).- Finalmente, el precepto impugnado es asimismo contrario a Derecho en cuanto permite la atribución de funciones de asesoramiento fiscal a colectivos que carecen de ellas, defecto en el que pone especial énfasis la recurrente, destacando lo que en la fase de elaboración del proyecto opusieron el Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de España, el Registro de Economistas Asesores Fiscales y el Consejo Superior de Cámaras de Comercio.

TERCERO.- Por providencia de 12 de junio de 2001 se tuvo por formalizada la demanda y se dio traslado de la misma y del expediente administrativo al Abogado del Estado para que la contestara, cosa que hizo en su escrito presentado el 17 de julio siguiente, en el que, correlativamente, se opone a aquella en mérito a las siguientes consideraciones:

1ª).- El Real Decreto 3422/2000, que introdujo el precepto en cuestión, contaba con habilitación legal suficiente para ello, habida cuenta de: a) el Art. 97 de la Constitución que atribuye al Gobierno la función ejecutiva y la potestad reglamentaria; b) el Art. 6º de la Ley General Tributaria que confiere la potestad reglamentaria en materia tributaria al Consejo de Ministros y al Ministro de Hacienda; c) la redacción del Art. 96 de la Ley General Tributaria que da cobertura a la disposición impugnada, fue introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, cuya Disposición Final Segunda-1 dispuso que Se autoriza al Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, a dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de la presente Ley; d) la Disposición Final Segunda de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, en cuanto dispone que 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 artículo 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, autoliquidaciones o cualesquiera otros documentos exigidos por la normativa tributaria, y e) el Art. 167 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido. Del mismo modo, la Abogacía del Estado se opone a las limitaciones derivadas de la calificación del Reglamento a que se refiere la parte demandante.

2ª).- En cuanto a que el Real Decreto impugnado excede los límites fijados por el Art. 96 de la Ley General Tributaria, el demandado opone que, con independencia de que la única norma habilitante no sea el mencionado artículo de la Ley General Tributaria, éste expresa que Dicha colaboración podrá referirse entre otros a los siguientes aspectos(...), con lo que la enumeración es meramente indicativa, sin perjuicio de que

analiza la correspondencia entre unos y otros, y rechaza la posibilidad de que se trate de un reglamento independiente, por considerar que se trata de un reglamento ejecutivo.

3ª).- Por último, en cuanto a que el precepto impugnado sea contrario a Derecho por atribuir funciones de asesoramiento fiscal a colectivos que carecen de competencia para ello, el Abogado del Estado opone que la demanda no cita al respecto ningún precepto vulnerado; que la norma impugnada (Art. 71.8) se expresa en términos condicionales («podrá») y de futuro; que dicha posible capacitación profesional habrá de ser exigida en los convenios o acuerdos entre la A.E.A.T. y las Entidades que vayan a prestar dicha colaboración, y, entre otras consideraciones, que en el proceso de elaboración de la norma informaron la Asociación Española de Asesores Fiscales, el Registro de Economistas Asesores Fiscales y el Consejo de Estado, sin oponer nada al respecto.

CUARTO.- Conformes ambas partes en cuanto a que la cuestión suscitada en el pleito es puramente de Derecho, sin que, por tanto, fuese necesario para nada la proposición y práctica de prueba, evacuaron por su orden las conclusiones escritas en las que insistieron en sus respectivas posiciones y solicitaron de la Sala sentencia en los propios términos que precedentemente tenían interesados, tras de lo cual quedaron los autos conclusos y pendientes de deliberación y fallo por la Sala, actos que tuvieron lugar el día 2 de los corrientes mes y año, y

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Como las partes plantean sus pretensiones, y los razonamientos que a juicio de cada una de ellas los amparan, con ejemplar claridad y rigor sistemático, aconsejable será que la Sala adopte el mismo método.

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, es decir, respecto a la nueva redacción que da al Art. 71.8 del Reglamento del IVA en orden a la colaboración social para determinadas actuaciones relacionadas con 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. 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, y sustituye a un arcaico precepto que disponía que "La colaboración de los administrados en la gestión tributaria se llevará a efecto por medio de las Entidades o grupos de contribuyentes encuadrados en la Organización Sindical o en Colegios oficiales profesionales, y, en su defecto, en otros grupos oficialmente constituidos, y se prestará especialmente en el régimen de estimación objetiva de las bases tributarias y en la actividad administrativa de distribución individual de bases y cuotas, dentro de los límites y en la forma que la reglamentación de cada tributo establezca". 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.

La parte recurrente atribuye un carácter meramente indicativo a tal Art. 96.1 de la Ley General Tributaria en el sentido de que tratándose de Reglamentos ejecutivos (y no cabe duda que el aprobado por el Real Decreto 1624/1992, lo es) la atribución de tal competencia ha de venir establecida en la ley del tributo, cosa que no sucede en la Ley del IVA. Sin embargo, 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 (sentencia 185/1995, de 14 de diciembre, Fundamentos Jurídicos 5 y 6).

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.

SEGUNDO.- Como quedó indicado, la demanda denuncia que el precepto excede los límites fijados por el Art. 96 de la Ley General Tributaria, en la medida que los aspectos 2º (en parte), 3º, 4º y 5º del párrafo segundo rebasan lo establecido en dicho artículo.

Aparte de que este planteamiento es contradictorio con el que antecede, puesto que si la parte recurrente niega que la norma tenga su habilitación en tal Art. 96 de la Ley General Tributaria, no resulta lógico afirmar, al mismo tiempo, que infringe lo en él establecido, es lo cierto que la enumeración de aspectos de colaboración social que contiene el párrafo segundo del Art. 96.1 de la Ley General Tributaria es meramente indicativa, y no exhaustiva, como lo demuestran las locuciones que emplea en el sentido de que Dicha colaboración podrá referirse, entre otros, a los siguientes aspectos lo que, con arreglo a los criterios del Tribunal Constitucional que acaban de

ser citados, despeja cualquier duda acerca de que en el ejercicio de la potestad reglamentaria es posible, y, concretamente cuando de reglamentos ejecutivos se trata, que esa "reserva relativa" de Ley permita la colaboración del reglamento, y no prohíbe que una Ley pueda otorgar a los Ministros el ejercicio de esta potestad con carácter derivado, como sucede en el último párrafo del nuevo Art. 78.1 del Reglamento del IVA.

No cabe, pues, tampoco, estimar este segundo criterio de impugnación.

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 aquellos, 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 está 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.

CUARTO.- Con arreglo a lo que establecen los Arts. 131 y concordantes la Ley reguladora de este orden jurisdiccional, no ha lugar a hacer declaración expresa en cuanto al pago de las costas.

Por lo expuesto, en nombre del Rey y en el ejercicio de la potestad de juzgar que, emanada del pueblo, nos confiere la Constitución,

FALLAMOS

Desestimar el recurso contencioso-administrativo promovido por 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 contra el Real Decreto 3422/2000, de 15 de diciembre, por el que se modificaron el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprobó el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, que reguló el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales y el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que fueron reguladas las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios, que se declara ajustado a Derecho; sin hacer declaración expresa en cuanto al pago de las costas.

Así por esta nuestra sentencia, que, en su caso, se publicará en el Boletín Oficial del Estado e insertará en la Colección de Jurisprudencia de este Tribunal que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos PUBLICACION.- Leída y publicada fue la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, estando constituida la Sala en audiencia pública, lo que como Secretario de la misma certifico. Madrid a 4 de abril de 2002.