

DOCUMENTOS

RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS EN DERECHO ESPAÑOL Y COMPARADO

Autor: Francisco D. Adame Martínez
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla

DOC. N.º 21/01



INSTITUTO DE

ESTUDIOS
FISCALES

Edita: Instituto de Estudios Fiscales
N.I.P.O.: 111-01-006-9
I.S.S.N.: 1578-0244
Depósito Legal: M-23771-2001

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. NATURALEZA JURIDICA Y DELIMITACIÓN DE FIGURAS AFINES
 - 2.1. Consultas tributarias y derecho de petición
 - 2.2. Consultas tributarias y Órdenes interpretativas del artículo 18 de la Ley General Tributaria
3. SUJETOS LEGITIMADOS PARA FORMULAR CONSULTAS
4. MATERIAS SOBRE LAS QUE PUEDEN VERSAR LAS CONSULTAS
5. ÓRGANOS COMPETENTES PARA CONTESTAR LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS
6. EFECTOS DE LAS CONTESTACIONES A CONSULTAS
 6. 1. Efectos de las contestaciones para la Administración
 - 6.1.1. Regla general: el carácter meramente informativo de las contestaciones
 - 6.1.2. Excepciones a la regla general: las contestaciones con eficacia vinculante
 - 6.1.2.1. Consultas vinculantes por razón de la materia
 - 6.1.2.2. Consultas vinculantes por razón del consultante y de la materia
 - 6.2. Efectos de las contestaciones para el consultante: la exención de responsabilidad por infracciones
 - 6.2.1. Requisitos para que la consulta dé lugar al efecto exoneratorio de responsabilidad
 - 6.2.2. Alcance de la exención de responsabilidad
7. REQUISITOS FORMALES QUE DEBE CUMPLIR EL ESCRITO DE SOLICITUD
8. PROCEDIMIENTO PARA LA TRAMITACIÓN Y RESOLUCIÓN DE LAS CONSULTAS
9. PLAZO PARA CONTESTAR LAS CONSULTAS
10. LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS EN DERECHO COMPARADO
 - 10.1. Introducción
 - 10.2. Australia
 - 10.3. Canadá
 - 10.4. Estados Unidos
 - 10.5. Holanda
 - 10.6. Italia
 - 10.7. Suecia

1. INTRODUCCIÓN

La consulta tributaria no ha sido una institución especialmente tratada por la doctrina patria. Sólo algunos artículos aislados y unas cuantas páginas en las obras de comentario a la Ley General Tributaria es el escaso balance que podemos encontrar.

Esta situación no se corresponde con la importancia que tiene el derecho a formular consultas para aclarar las dudas que pueda plantear la normativa tributaria. La consulta tributaria es un instrumento que permite a los ciudadanos conocer de antemano el parecer de la Administración sobre cuestiones de interpretación o aplicación de las normas tributarias a fin de poder planificar sus actuaciones en un sentido u otro en función de su coste en términos fiscales.

Un sistema de consultas tributarias bien diseñado puede servir para incrementar la colaboración entre la Administración tributaria y los ciudadanos. Como bien señaló un prestigioso jurista francés, para crear entre Hacienda y el ciudadano una verdadera colaboración es preciso diseñar la técnica tributaria con el fin de hacer que unas veces el ciudadano sea auxiliar del fisco y otras que la Hacienda lo sea del ciudadano¹.

En el presente trabajo de investigación se lleva a cabo un estudio detenido de la normativa reguladora del derecho a formular consultas tributarias en España. En particular se insistirá en los defectos que presenta la regulación de dicha institución y se realizarán algunas propuestas *de lege ferenda* para corregir dichos defectos. A tal efecto, hemos creído que podría resultar útil dedicar un capítulo al estudio del régimen jurídico de las consultas tributarias en Derecho comparado. En dicho capítulo nos ocupamos de analizar la regulación de este derecho en Australia, Canadá, Estados Unidos, Holanda, Italia, Suecia y Nueva Zelanda.

2. NATURALEZA JURIDICA Y DELIMITACIÓN DE FIGURAS AFINES

Para proponer soluciones a los defectos que presenta la regulación de las consultas tributarias en nuestro país es necesario partir de la naturaleza jurídica de la consulta tributaria. Se trata de una cuestión que como inmediatamente veremos ha sido objeto de constante polémica a lo largo de la historia de esta institución. Nos referimos a la naturaleza jurídica tal como la entiende el Maestro SÁINZ DE BUJANDA, es decir, como noción jurídica que no es tan sólo un producto inducido de las disposiciones legales, sino que se nutren, asimismo, de consideraciones rigurosamente abstractas, de razonamientos formalmente correctos, que contribuyen, a su vez, al esclarecimiento del contenido concreto de los

¹ Cfr. GAUDEMET, P.M., Les relations entre le Fisc et le Contribuable, en AA.VV. (eds. Karl W. ROSKAMP y Francesco FORTE), *Reforms of tax system*, Proceedings of the 35th Congress of the International Institute of Public Finance, Wayne State University Press, Detroit, 1981, p. 204.



preceptos positivos, y a su encuadramiento en categorías lógicas, sin las que tales disposiciones perderían casi todo su sentido y harían difícil, por no decir imposible, la tarea del científico del Derecho y la del intérprete y aplicador de las normas².

La doctrina no ha sido unánime a la hora de pronunciarse sobre la naturaleza de las consultas tributarias. Así, hay autores que han mantenido que la consulta constituye una manifestación del derecho de petición consagrado en el artículo 29 de la Constitución española. En cambio, otros han defendido que las consultas pueden equipararse a las disposiciones interpretativas en materia tributaria. Veamos cuáles son los argumentos esgrimidos por unos y otros.

2.1. Consultas tributarias y derecho de petición

Para algunos autores la consulta tributaria tiene su fundamento en el derecho de petición³. Este derecho, que ha sido calificado en alguna ocasión como el más inofensivo de los derechos fundamentales⁴, se encuentra regulado en el artículo 29.1 de la Constitución española, que dispone que todos los españoles tendrán el derecho de petición individual y colectiva, por escrito, en la forma y con los efectos que determine la ley⁵.

² SÁINZ DE BUJANDA, F., *Sistema de Derecho Financiero I*, vol. II, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1985, p. 615.

³ En este sentido se han pronunciado, entre otros autores, RECUERO ASTRAY, J.R., –Las consultas a la Administración en materia tributaria, en *Crónica Tributaria*, núm. 18, 1976, p. 118–, quien considera que la consulta tributaria es una especie de petición y que la naturaleza de ambas instituciones es idéntica. Otro de los autores que ha defendido que el derecho a formular consultas es una manifestación del derecho de petición es MEXÍA ALGAR, J., Las consultas tributarias, en AA.VV., *Estudios de Derecho Tributario*, volumen II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, p.p. 1248 y 1252. En su opinión, de la que discrepamos por las razones que más adelante expondremos, el derecho de consulta se sitúa dentro del más genérico derecho de petición, aunque presenta matices peculiares frente a dicho derecho. El derecho de consulta –añade– no puede estimarse como ese simple derecho a pedir (...), sino a verdaderas solicitudes en Derecho, según la calificación de García de Enterría. En una palabra, la consulta es una petición del sujeto pasivo a la Administración, en materia de su competencia sobre el régimen o la clasificación tributaria que le corresponde y que aquélla debe resolver expresamente.

⁴ Vid. PÉREZ SERRANO, N., *La Constitución Española (9 diciembre de 1931). Antecedentes. Texto. Comentarios*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1932, p. 159. A medida que se ha ido profundizando y avanzando en el Estado de Derecho, el derecho de petición ha ido perdiendo virtualidad. Esta circunstancia explica el pesimismo que ha venido caracterizando a cierto sector de la doctrina respecto a este derecho. Así, BASILE –Los valores superiores, los principios fundamentales y los derechos y libertades públicas, en AA.VV. (dir. A.PREDIERI y E. GARCÍA DE ENTERRÍA), *La Constitución española de 1978*, Civitas, Madrid, 1980, página 280–, escribe que se trata de un derecho inocuo o inútil. Por su parte, LABAND –citado por PEREZ SERRANO, N., en *Tratado de Derecho Político*, Civitas, Madrid, 1976, p. 670–, escribe que es un derecho tan natural y tan vacío como el derecho de escribir cartas o entonar canciones. Más contundente se muestra aún GARCÍA ESCUDERO, J.M., –Comentario al artículo 29–, en AA.VV. (coord. O. ALZAGA VILLAAMIL), *Comentarios a las Leyes Políticas. Constitución española de 1978*, Tomo III, Edersa, Madrid, 1983, p. 271–, cuando concluye que este derecho se configura en muchos casos y por lo que respecta a las peticiones de interés particular como un simple desahogo de desahuciados y, en su vertiente política, como válvula que se abre a arbitristas y como expresión de extravagantes.

⁵ El derecho a dirigir peticiones a los distintos órganos del Estado está consagrado de una u otra manera en la mayoría de las Constituciones europeas. A él se refieren, por ejemplo, el artículo 17 de la Constitución alemana, el 50 de la italiana, el 57 de la suiza, el 21 de la belga y el 9 de la griega. De los múltiples trabajos que se han ocupado de estudiar el derecho de petición, merece la pena destacar aparte del ya mencionado en la nota anterior los realizados por COLOM PASTOR, B., *El derecho de petición*, Marcial Pons-Universitat de les Illes Balears, Madrid, 1997; GARRIDO FALLA, F., Comentario al artículo 29, en la obra colectiva por él coordinada *Comentarios a la Constitución*, 2.0 ed., Civitas, Madrid, 1985; GONZALEZ PEREZ, J., Régimen jurídico del derecho de petición, en *Documentación Administrativa*, núm. 40, 1961, pp. 17 y ss.; IBÁÑEZ GARCIA, I., *Derecho de petición y derecho de queja*, Dykinson, Madrid, 1993; LÓPEZ RODÓ, L., El derecho de petición. Antecedentes, directrices y discusión en las Cortes, en *Documentación Administrativa*, núm. 40, 1961, pp. 7 y ss., y LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, P., voz Petición (derecho de), en *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Tomo XIX, Editorial Francisco Seix, S.A., Barcelona, 1989.

En el momento actual, la regulación de este derecho fundamental todavía hay que buscarla en una norma preconstitucional, concretamente en la Ley 92/1960, de 22 de diciembre. Ante la ausencia de una norma postconstitucional que lo regulase fueron los Tribunales de justicia quienes tuvieron que definir el contenido de este derecho y precisar el conjunto de obligaciones, facultades y derechos en el que se despliega. No obstante, conviene indicar que en la actualidad se encuentra en fase de tramitación parlamentaria en el Senado el Proyecto de Ley Orgánica reguladora del derecho de petición [véase el *Boletín Oficial de las Cortes Generales. Senado*, VII Legislatura, Serie II, núm. 30 (d), de 17 de septiembre de 2001]. Aunque sea un poco tarde, afortunadamente el legislador ha tomado por fin conciencia de la necesidad de proceder a la actualización del desarrollo normativo del derecho fundamental de petición desde una perspectiva constitucional.

El derecho de petición, que quizás sea el derecho fundamental al que menos atención ha prestado nuestra doctrina⁶, puede definirse como aquel derecho de los ciudadanos de dirigir peticiones a los órganos públicos que señalen las leyes sobre las materias de su competencia, cuando no sean titulares de derechos subjetivos o de intereses legítimos. En esta línea, el Tribunal Constitucional en su Sentencia 161/1988 lo ha definido como el derecho de los españoles a dirigir, con arreglo a la ley a que se remite la Constitución, peticiones a los poderes públicos, solicitando gracia, expresando súplica o queja.

GARRIDO FALLA ha destacado que el derecho de petición constituye una especie de camino residual de comunicación entre los ciudadanos y los poderes públicos, a modo de cajón de sastre, donde todo puede ser planteado⁷. Ahora bien, eso no significa que cualquier petición que vaya dirigida a los poderes públicos deba entenderse sin más como realizada en ejercicio de este derecho⁸.

⁶ Son dos las causas que explican el escaso interés que ha despertado este derecho fundamental entre nuestros autores. La primera es la propia ausencia de una norma que perfile con nitidez cuál es el contenido y el alcance de este derecho. Y la segunda razón es porque se trata de un derecho fundamental situado, por utilizar la expresión de MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., *–Bajo el signo de la Constitución (Estudios de Derecho Público)*, Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid, 1983, p. 389–, en el furgón de cola de los incluidos en la Sección primera del Capítulo II del Título primero de la Constitución. Como bien ha escrito GARRIDO FALLA, F., *–Comentario al artículo 29*, *op. cit.*, p. 592–, el derecho de petición ha quedado como esa especie de camino residual de comunicación entre los ciudadanos y los poderes públicos, a modo de cajón de sastre, donde todo puede ser planteado, desde una útil sugerencia de interés público, hasta peticiones estrictamente gratias.

⁷ *Vid.* GARRIDO FALLA, F., *Comentario al artículo 29*, *op. cit.*, p. 592.

⁸ Las peticiones en sentido estricto deben distinguirse de otras figuras aparentemente afines, como son los recursos, las denuncias, las solicitudes en el ámbito administrativo o las reclamaciones, con las que a menudo se confunden. Las peticiones no son recursos administrativos ni mucho menos denuncias. Mientras que los recursos administrativos pretenden anular o reformar los actos administrativos, las peticiones aspiran sencillamente a provocarlos o producirlos. Por su parte, las denuncias pretenden poner en conocimiento de las autoridades judiciales o administrativas unos hechos que pudieran ser constitutivos de un delito o de una falta. En segundo término, es imprescindible también distinguir entre petición y solicitud de iniciación de un procedimiento administrativo o reclamación fundada en derecho y, dentro de éstas, los actos de los titulares de un interés que no está protegido en principio por el derecho dirigidos a la formación de un expediente. Para GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.R., *–Curso de Derecho Administrativo vol. II, 6.0 ed.*, Civitas, Madrid, 1993, p. 97–, la clave para distinguir cuándo estamos ante una petición y cuándo ante una solicitud en el ámbito administrativo debe buscarse en la norma que ampara la petición de que se trate. Si la petición se ampara en una norma material, estaremos ante una solicitud en el ámbito administrativo. En cambio, si la petición se ampara en el artículo 29 de la Constitución, nos encontraremos lógicamente ante un ejercicio del derecho de petición propiamente dicho. La posición del ciudadano es muy distinta en ambos casos. Como explica COLOM PASTOR, B., *–El derecho de...*, *op. cit.*, pp. 27 y ss.–, en el primer caso, el ciudadano es titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo, por lo que para obtener el resultado que viene exigido por el derecho deberá seguir el correspondiente procedimiento administrativo o judicial. En cambio, cuando actúa en ejercicio del derecho de petición la posición del ciudadano es distinta, puesto que ya no es titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo frente a los poderes públicos. Quien actúa en ejercicio del derecho de petición no pretende que se cumpla el ordenamiento ya que dicho derecho es para actividades que no sean regladas y que por tanto estarán dentro del ámbito de la discrecionalidad u oportunidad. A los poderes públicos les corresponde la tarea de valorar lo que es más oportuno para el interés general a fin de otorgar o denegar las peticiones. En resumen, se puede afirmar que estaremos ante un ejercicio del derecho de petición reconocido en el artículo 29 de la Constitución, siempre que el ciudadano que formule la petición no sea titular de un derecho subjetivo o interés legítimo



A nuestro juicio, el derecho de consulta no constituye una manifestación del derecho fundamental de petición⁹. Se trata de derechos de distinta naturaleza. El de petición es un derecho fundamental, que permite dirigirse al poder establecido para pedir cosas a las que no se tiene estricto derecho¹⁰. Se trata de un derecho a pedir, pero no un derecho a obtener lo que se pide¹¹. Si efectivamente se tiene derecho a lo que se pide, entonces no estaremos ante un supuesto de ejercicio del derecho de petición reconocido por el artículo 29 de la Constitución. El derecho de consulta, en cambio, es un derecho de ámbito puramente normativo previsto en el ordenamiento como un instrumento más de asistencia e información a los ciudadanos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias¹².

Las normas reguladoras del derecho de petición contemplan hasta cuatro supuestos distintos de ejercicio de este derecho: en primer lugar, peticiones que interesan de los poderes públicos un acto graciable; en segundo término, peticiones que solicitan la promulgación de nuevas normas; en tercer lugar, peticiones referidas a mejoras de servicios, y en cuarto y último término, peticiones que se refieren a irregularidades administrativas.

El derecho de consulta no puede encajarse en ninguno de esos cuatro supuestos. Cuando se formula una consulta no se aspira a obtener de los poderes públicos un acto graciable, ni se solicita la promulgación de ningún tipo de norma. Además, quien pregunta una duda tributaria usando para ello el mecanismo de las consultas tributarias, no está efectuando ningún tipo de petición relativa a la mejora de un servicio público, pues lo único que está solicitando es que la Administración le aclare un punto de la normativa tributaria que le afecta de manera concreta y que es oscuro para él.

2.2. Consultas tributarias y Órdenes interpretativas del artículo 18 de la Ley General Tributaria

y siempre que en el ámbito de que se trate no esté prevista la acción pública. En nuestro ordenamiento, la acción pública se admite por ejemplo en materia urbanística y también en relación con el patrimonio histórico.

⁹ Opinión diversa es la mantenida MEXÍA ALGAR, J., Las consultas..., *op. cit.*, p. 1248; RECUERO ASTRAY, J.R., Las consultas a la Administración..., p. 118. En una posición intermedia se sitúa CARRERA RAYA, F.J., Una opinión sobre las consultas tributarias, en *Gaceta Fiscal*, núm. 63, 1989, pp. 159-160. Por una parte, este autor sostiene que es consustancial a la consulta la idea de petición de información, de ahí que compartamos la opinión que fundamenta esta institución en el Derecho de petición, salvaguardando en todo caso las diferencias que hoy en día presentan en nuestro ordenamiento jurídico. Por tanto, parece opinar que la consulta es una manifestación del derecho de petición. Sin embargo no parece que sea así, pues más adelante afirma que las consultas tributarias desempeñan en la actualidad un papel muy distinto al del Derecho de petición, aunque hayan surgido históricamente en su seno.

¹⁰ *Vid.* GARCÍA CUADRADO, A., El derecho de petición, en *Revista de Derecho Político*, núm. 32, 1991, pp. 151 y 153.

¹¹ Así lo ha declarado el Tribunal Supremo, entre otras, en su Sentencia de 31 de octubre de 1983 (RJ 1983/5294). Reproducimos a continuación el párrafo de la Sentencia en el que el Tribunal alude a esta cuestión: Que dado que el derecho de petición del art. 29 de la Constitución se ha utilizado en la forma prescrita en la Ley de 22 diciembre 1960 núm. 92/1960, en lo que ha de estimarse cohonestable con aquella Norma Superior en razón de su contenido, es evidente que la simple denegación presunta de la petición formulada no entraña vulneración del derecho de petición reconocido en la Constitución. En efecto, la Constitución al reconocer tal derecho de petición no conlleva necesaria y forzosamente el derecho al logro de lo pedido; el derecho de petición, por su naturaleza es abstracto y su contenido concreto y actual viene condicionado en su concesión a la idoneidad y pertinencia, conforme al Ordenamiento Jurídico, de suerte que es su aspecto posibilista el que marca la corrección en el actuar administrativo del Órgano receptor de la petición.

¹² ZORNOZA PÉREZ, J.J., -Interpretación administrativa y consulta tributaria, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 47-48, 1985, p. 477-, viene a decir lo mismo pero con otras palabras: No nos encontramos, a nuestro juicio, ante una simple petición, sino ante una pretensión del administrado que tiene apoyo en una norma específica que le reconoce una iniciativa cualificada en orden a provocar la actuación de la Administración.

Tanto las disposiciones interpretativas como las contestaciones a consultas tributarias constituyen en nuestro país formas de ejercicio de las potestades interpretativas de la Administración¹³. El propio Tribunal Supremo ha tenido ocasión de insistir en esta idea en relación con las consultas tributarias en varias ocasiones¹⁴. Pero una cosa es que en ambos casos estemos ante formas de ejercicio de las potestades interpretativas de la Administración y otra bien distinta que se puedan confundir ambas instituciones. Ello ha ocurrido cuando a fin de dar publicidad a las contestaciones a consultas se ha optado por incluirlas en una Orden Ministerial dictada al amparo de lo previsto en el artículo 18 de la Ley General Tributaria. Pueden citarse como ejemplo de esta confusión las Órdenes Ministeriales de 17 de abril de 1980 y 17 de junio de 1981, cuya aprobación tuvo por objeto la publicación de las contestaciones a consultas vinculantes planteadas en relación con el IRPF y el IS, respectivamente¹⁵.

¹³ Esta idea se confirma si se analizan los antecedentes del artículo 107 de la Ley General Tributaria. En este sentido, recuerda ZORNOZA PÉREZ, J.J., –Interpretación administrativa..., *op. cit.*, p. 482–, que ya en el proceso de su discusión en 1963, para justificar el rechazo de algunas enmiendas que proponían el reconocimiento de carácter vinculante a las contestaciones, el dictamen de la Ponencia sobre el que entonces era el artículo 108 del Proyecto, argumentaba que, de ese modo la actuación de la Administración vendría a sustituir a las normas legales en materia tributaria, dado que una mera interpretación en régimen de consulta cerraría el paso a otra posible actuación administrativa. Igualmente claro resultaba el tenor literal del artículo 8.E a) del Decreto 3274/1971, de 23 de diciembre, sobre consulta en materia de inversiones extranjeras, (...) que constituye el más directo antecedente de las modificaciones que en el mencionado precepto de la LGT introduciría el Decreto-Ley de 17 de noviembre de 1975. Y, por fin, todo ello queda confirmado por el examen de los trabajos parlamentarios culminados con la aprobación de la Ley 10/1985, de 26 de abril (...).

¹⁴ A título de ejemplo podemos citar en primer lugar, la STS de 20 marzo 1972 (RJ 1972/2159), en la que el Tribunal afirma que las contestaciones no tienen otro alcance que una mera interpretación de una disposición legal. En parecidos términos, véase la STS de 9 febrero 1981 (RJ 1981/597), en la que se reconoce que las contestaciones a consultas se refieren a intereses meramente expositivos de los resultados hermenéuticos. Más interesante nos parece aún la Sentencia de 28 septiembre 1974 (RJ 1974/3539), en la que se concluye que el proceso de concreción normativa a que obliga la generalidad de la ley puede desarrollarse o bien a través de disposiciones generales interpretativas, en uso de la potestad reglamentaria, o bien por actos en función de complementariedad afectantes a particulares administrados en un último estamento de concreción del sentido y alcance de las normas generales, pero esta facultad interpretativa de la Administración, ínsita en la misma esencia de sus actividades, puede adquirir autonomía desgajada del poder de imperio para así cumplir, en virtud de contestaciones a consultas un adicional interés público en la orientación del administrado sobre criterios administrativos afectantes a norma dudosa.

¹⁵ Hay autores que han valorado positivamente esta forma de publicación de las contestaciones a consultas con efectos vinculantes, argumentando que la elevación de las respuestas evacuadas por los órganos de la Administración a la categoría de doctrina interpretativa con alcance y eficacia general contribuye sin duda alguna a dotar de seguridad jurídica al administrado. Así lo ha hecho por ejemplo el profesor CASADO OLLERO, G., La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco, en *Hacienda Pública Española*, núm. 68, 1981, p. 165. Ahora bien, como reconoce a renglón seguido este mismo autor, sería inútil ignorar que la seguridad jurídica del administrado donde decididamente se logra o se aniquila es, sobre todo, en la fase de creación y elaboración de la norma fiscal. Cuando los textos emanados del Legislativo –continúa este autor– son oscuros, defectuosos e insuficientes, a lo más que puede aspirar la Administración en la aplicación de la norma es, en sentido negativo, a no acentuar la inseguridad jurídica del destinatario de la misma, siempre que esa sensación de incerteza e inseguridad del y en el Derecho no se active positivamente por una normación reglamentaria farragosa, cambiante y dispersa que contribuya a enraizar en el administrado el sentimiento de desconfianza en la Ley. Su interesante reflexión sobre el tema concluye con las siguientes palabras: tanto la Administración fiscal como el legislador han de ser plenamente conscientes de la *precisión* y *rigor* con que se debe actuar con la norma tributaria: aquélla, para no precipitarse en el ejercicio de su potestad reglamentaria ni en la variable y prematura utilización de sus facultades interpretativas, en manera tal que le lleve a incurrir en continua contradicción con sus propios actos –sean estos reglamentarios o interpretativos–; éste, para que el tecnicismo y complejidad de la norma fiscal deje de ser esgrimido como extemporáneo pretexto de las imprecisiones e insuficiencias de la ley y se constituya, en cambio, en acicate de la prudencia y de la cautela del legislador a la hora de concebir la normación impositiva. De no entenderlo así –apostilla este autor–, el mecanismo que se le brinda al administrado con la publicación en el Boletín Oficial de todas las respuestas vinculantes emitidas por la Administración, se reduciría a un difícil empeño de corregir a destiempo las inexactitudes y ambigüedades de la ley, con el peligro, además, de que si la Administración no se halla atinada al evacuarlas, mayor sea el riesgo de la incertidumbre que engendran que la ventaja de la seguridad jurídica que pretenden recuperar. Otro autor que también se mostró favorable a la publicación de las contestaciones a las consultas a través de Órdenes publicadas en el Boletín Oficial del Estado fue MANTERO SAENZ, A., La consulta vinculante, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 122, 1976, p. 348.



El artículo 18 de la Ley General Tributaria, que es el precepto que regula las disposiciones interpretativas o aclaratorias, dispone lo siguiente:

- 1) La facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás disposiciones en materia tributaria corresponde privativamente al Ministro de Hacienda, quien la ejercerá mediante Orden publicada en el Boletín Oficial del Estado.
- 2) Las anteriores disposiciones serán de obligado acatamiento para los órganos de gestión.

Tres son las posturas mantenidas en nuestro país en relación con la naturaleza jurídica de las disposiciones interpretativas.

Para un sector doctrinal minoritario, las Órdenes interpretativas dictadas al amparo de lo dispuesto en aquél precepto tienen un verdadero valor normativo. En su opinión, las disposiciones interpretativas no son sólo instrucciones jerárquicas que las autoridades superiores dan a sus subordinados, sino auténticas normas reglamentarias¹⁶. No podemos compartir esta primera tesis porque confunde la potestad reglamentaria con la potestad interpretativa¹⁷. Ambas potestades se encuentran reguladas en preceptos distintos de la Ley General Tributaria, concretamente en sus artículos 6 y 18 respectivamente. Además, las Órdenes interpretativas dictadas ex artículo 18 de la Ley General Tributaria carecen de valor normativo y no son fuente del Derecho Tributario.

Hay un segundo grupo de autores, que defiende que las Órdenes interpretativas tienen una naturaleza híbrida: por un lado, son disposiciones normativas y por otro, constituyen un mandato dirigido a los órganos inferiores al Ministro que deberán acatar sus instrucciones de acuerdo con el principio de jerarquía que, como es sabido, es uno de los principios que han de inspirar las actuaciones de las Administraciones públicas a tenor de lo dispuesto en el artículo 103.1 de la Constitución¹⁸.

La tercera postura doctrinal defiende que la facultad que el artículo 18 de la Ley General Tributaria atribuye al Ministro de Hacienda para aclarar normas dudosas no se basa en la potestad reglamentaria, sino en el vínculo jerárquico que une al Ministro con sus subordinados¹⁹. Esta última tesis es sin duda la

¹⁶ Tesis que ha sido defendida por CAYON GALIARDO, A., –La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 36, 1982, pp. 571-572–, matiza que se trata de normas reglamentarias con una eficacia vinculante limitada, lo que no quiere decir que no tengan ningún efecto para los particulares o hacia los órganos de resolución de reclamaciones y recursos, sino que la vinculación de las mismas está limitada, con este carácter forzoso, solo a los mencionados legalmente. Ello se desprende –añade– de un hecho innegable como es que son normas jurídicas que si bien por su contenido interpretativo se deben limitar sólo a aclarar los contenidos dudosos, técnicos, etc., sin embargo, su contenido es creador de Derecho. Entiéndase –concluye este autor– que la creación de Derecho se utiliza en el sentido ya apuntado de integración del marco jurídico, de añadir claridad donde no la había, de poner certeza donde existían dudas, etc.

¹⁷ Sobre la distinción entre potestad reglamentaria y potestad interpretativa véase el clásico trabajo de MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, número 54, 1964, pp. 343 y ss., en especial p. 367.

¹⁸ El más firme defensor de esta segunda posición ha sido MARTÍNEZ LAFUENTE, A., La potestad reglamentaria de los Ministros. Especial referencia al ámbito tributario, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 22, 1979, p. 237.

¹⁹ Entre los partidarios de esta corriente podemos mencionar, desde luego sin ánimo de exhaustividad, a FALCÓN Y TELLA, R., La potestad reglamentaria ministerial en materia tributaria, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 37, 1983, p. 70; CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., y MARTÍN DELGADO, J.M., *Ordenamiento tributario español*, 3.0 ed., Civitas, Madrid, 1977, pp. 38-40; FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, 18.0 ed., Marcial Pons, 1996, p. 65, y PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, Sexta Edición, Civitas, Madrid, 1996, p. 67.

más acertada. Las Órdenes interpretativas que puede dictar el Ministro de Hacienda en base al artículo 18 de la Ley General Tributaria carecen de valor normativo. Son más bien instrucciones sobre cómo debe interpretarse una norma. En estos casos no hay verdadera interpretación auténtica, ya que esta sólo se da cuando es el propio legislador quien la lleva a cabo, mediante una norma posterior que aclara el sentido de otra precedente o en el propio texto legal, definiendo o aclarando el sentido de los términos empleados²⁰.

A pesar de lo anterior, en ocasiones el Ministro de Economía y Hacienda ha dictado Órdenes que queriendo interpretar o aclarar los términos de una norma tributaria, en realidad lo que han hecho es ordenar cómo hay que aplicarlos, excediéndose de lo que debe ser la estricta función de interpretación del Derecho²¹.

Una vez que ha quedado claro qué son y para qué sirven las disposiciones interpretativas del artículo 18 de la Ley General Tributaria, expondremos cuáles son las principales diferencias entre dichas disposiciones y las consultas tributarias.

La primera diferencia importante está relacionada con los efectos que produce la interpretación ex artículo 18 y los que se derivan de las contestaciones a consultas tributarias. Las Órdenes interpretativas en materia tributaria tienen un alcance general y producen efectos exclusivamente en el ámbito interno de la Administración. En consecuencia, vinculan a los órganos administrativos inferiores. En cambio, la interpretación derivada del artículo 107, tiene un carácter particular e individual ya que despliega sus efectos en relación con un sujeto o conjunto de sujetos (puesto que la consulta puede ser colectiva)²². La *interpretación particularizada* hecha en una consulta surte efectos al exterior de la Administración, que en algunas ocasiones quedará incluso vinculada por el criterio expuesto en la contestación²³. Ello sucederá cuando la consulta verse sobre una materia a las que dicho precepto atribuye eficacia vinculante.

²⁰ Así lo señala DE CASTRO, F., *Derecho civil*, I, Madrid, 1949, p. 1949.

²¹ Observan con acierto ESEVERRI MARTÍNEZ, E., y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Temas prácticos de Derecho Tributario. Parte general*, Editorial Comares, Granada, 1994, p. 114–, que parece fuera de duda que la función de interpretar no es equivalente a la de ordenar una cosa general. La interpretación –prosiguen estos autores– es un proceso lógico del que se extrae una conclusión sobre el sentido de los términos de una norma y en la medida en que su ejercicio altera o modifica el texto que se pretende aclarar, deja de ser una opinión dada por el Ministro en el ejercicio de la facultad conferida por el artículo 18 LGT, para convertirse en disposición de aplicación general que innova el Ordenamiento y crea vínculos entre los particulares. Abundando en esta misma idea, señala CARRERA RAYA, F.J., –Observaciones sobre el artículo 18..., *op. cit.*, p. 352–, que las Órdenes interpretativas no producen efectos innovadores en el ordenamiento jurídico, porque su función es la de interpretar, es decir, indagar el sentido y el alcance de las normas objeto de interpretación. Opinión diversa es la mantenida por MARTINEZ LAFUENTE, A., –La potestad reglamentaria de los..., *op. cit.*, p. 233–, quien considera que toda interpretación encierra un voluntarismo que va a producir efectos innovadores en el ordenamiento jurídico y va a afectar a las relaciones jurídicas que nazcan tras la Orden interpretativa.

²² Abundando en esta idea, señala ZORNOZA PÉREZ, J.J., –Interpretación administrativa..., *op. cit.*, p. 484–, que las contestaciones a consultas tributarias pueden ser calificadas como *interpretaciones autorizadas que tienden a imponerse a los órganos competentes para la gestión de los tributos* (la cursiva es nuestra); interpretación autorizada –prosigue más adelante este autor– que, frente a la reflejada en las Órdenes ministeriales interpretativas, puede calificarse como *interpretación particularizada* (la cursiva también es nuestra), al referirse a un concreto supuesto de hecho, cuyo régimen o calificación tributaria adelanta en garantía de la seguridad jurídica del consultante. En parecidos términos, véase el trabajo de CARRERA RAYA, F.J., Una opinión..., *op. cit.*, p. 162. En opinión de este autor, sin esa conexión –interés subjetivo– no hay fundamento para poder formularla (...).

²³ En el caso de las consultas sin eficacia vinculante no se plantea ningún tipo de problema para diferenciarlas de las disposiciones interpretativas en materia tributaria. Como su propio nombre indica, la característica básica de las contestaciones dadas por la Administración a esas consultas no la vinculan de ninguna manera. Como más adelante explicaremos, cuando la Administración contesta a una consulta que verse sobre una materia distinta a las enumeradas en los apartados 4 y 5 del artículo 107 de la Ley General Tributaria, el sujeto que la formuló dispone de dos opciones: ajustar su actuación a lo que se dice en la contestación o bien apartarse del criterio de la Administración. Mientras que en el primer caso quedará exonerado de responsabilidad por infracciones tributaria, en el segundo no se producirá ningún tipo de consecuencia para él, ni positiva ni negativa.



Otra diferencia importante entre ambas instituciones reside en que la interpretación derivada del artículo 18 se realiza a iniciativa de la propia Administración. En ella nada tienen que ver los particulares. En la interpretación recogida en una consulta sucede en cambio todo lo contrario, porque esta siempre se produce a solicitud de un sujeto que tiene interés en conocer cuál es el criterio interpretativo de la Administración en relación con una norma tributaria que le afecta o le puede afectar en el futuro si lleva a cabo una determinada operación²⁴.

En tercer lugar, como bien ha apuntado ZORNOZA PÉREZ, la potestad interpretativa del Ministro ex artículo 18 de la Ley General Tributaria supone una declaración abstracta sobre el alcance y sentido de la norma interpretada respecto de una pluralidad de supuestos. Algo muy distinto sucede en las contestaciones a consultas, ya que en ellas se trata de la interpretación de las normas seleccionadas como aplicable a unos hechos concretos, los consultados, al ofrecer su régimen, clasificación o calificación tributaria²⁵.

La cuarta y última diferencia que destacaríamos se refiere a la forma de dar publicidad a dicha interpretación. La interpretación general del artículo 18 tiene que adoptar necesariamente la forma de Orden Ministerial y tiene que publicarse en el Boletín Oficial del Estado. Por tanto, todas las disposiciones interpretativas en materia tributaria tienen que publicarse²⁶. Esto no ocurre en el caso de las consultas tributarias. La normativa vigente no obliga a la publicación de todas las contestaciones a consultas. El artículo 96.4, redactado en términos ciertamente ambiguos, se limita a disponer que la Administración tributaria elaborará periódicamente publicaciones de carácter divulgativo en las que deberán incluirse únicamente las *contestaciones de mayor trascendencia y repercusión*. Más adelante intentaremos explicar a qué quiso referirse el legislador con esta expresión.

En nuestra opinión, la exigencia de publicación de las disposiciones interpretativas derivadas del artículo 18 de la Ley General Tributaria en el Boletín Oficial del Estado no se corresponde con su naturaleza jurídica. Estas Órdenes interpretativas, tal como hemos indicado unas líneas más arriba, carecen de valor normativo y sólo producen efectos internos. Por qué la Ley General Tributaria exige en este caso una publicidad que es más propia de una norma reglamentaria?²⁷. Esto es lo que no entendemos²⁸.

²⁴ Sobre la diferenciación entre la interpretación hecha en una consulta y la derivada del artículo 18 de la Ley General Tributaria, consúltese el trabajo de GARCIA LUIS, T., Las consultas tributarias, en AA.VV., *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, pp. 488-489.

²⁵ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, J., Interpretación administrativa y..., *op. cit.*, p. 472.

²⁶ La necesidad de dar publicidad a estas disposiciones interpretativas en el Boletín Oficial del Estado persigue una doble finalidad: de una parte, es una forma de comunicación a los órganos interesados y de otra, constituye una garantía del contribuyente, ya que permite dar a conocer públicamente los criterios que se aplican en la gestión de los tributos. Sobre el tema, véase el trabajo de MARTIN-RETORTILLO BAQUER, L., La interpretación de las normas..., *op. cit.*, pp. 368-369.

²⁷ Este es uno de los argumentos utilizados por quienes defienden que las disposiciones interpretativas del artículo 18 son normas reglamentarias. Para los defensores de esta tesis, la necesidad de publicación en el Boletín Oficial del Estado no constituye ninguna especialidad, ya que toda norma jurídica de carácter general tiene que ser publicada en él.

²⁸ Comentando el artículo 18 de la Ley General Tributaria, ZORNOZA PÉREZ, J., y FALCÓN Y TELLA, R., –La retroactividad de las normas..., *op. cit.*, p. 446–, afirman que la forma de Orden ministerial y la publicación en el Boletín Oficial del Estado responden al deseo de poner coto a las práctica frecuente de las instrucciones meramente internas, y por lo tanto de garantizar al sujeto pasivo el conocimiento de la interpretación que la Administración considera más adecuada de las normas que ha de cumplir.

3. SUJETOS LEGITIMADOS PARA FORMULAR CONSULTAS

En su redacción originaria el artículo 107.1 de la Ley General Tributaria únicamente permitía formular consultas los *sujetos pasivos en sentido estricto*²⁹. Resulta por tanto preciso aclarar quiénes son sujetos pasivos según la LGT. Atendiendo a la letra del artículo 30 de la Ley General Tributaria, los sujetos pasivos serían exclusivamente el contribuyente y el sustituto. Conforme a esta interpretación los restantes obligados tributarios no podían ejercitar el derecho de consulta, lo cual suponía a nuestro juicio una exclusión injustificada.

Tras la reforma operada en el artículo 107 por la Ley 10/1985, se amplió notablemente el círculo de sujetos legitimados para formular consultas. Desde el 27 de abril de 1985, fecha de entrada en vigor de dicha reforma, pueden consultar sus dudas tributarias a la Administración *los sujetos pasivos y demás obligados tributarios*³⁰.

Como es sabido, la expresión obligado tributario está inspirada en el artículo 33 de la Ordenanza Tributaria Alemana, cuyo párrafo 1. dispone que tiene esta condición quien debe un impuesto o responde del mismo, quien está obligado a retener o ingresar un impuesto por cuenta de un tercero y quien está obligado a presentar una declaración tributaria, prestar garantía, llevar libros y registros o cumplir otros deberes que las leyes tributarias le impongan. Su párrafo 2.E, tratando de aquilatar un poco más el concepto, dispone que no es obligado tributario quien en un asunto tributario ajeno, debe dar información, exhibir documentos, emitir un dictamen pericial o permitir la entrada en fincas o locales comerciales e industriales.

También pueden formular consultas, aunque el artículo 107 de la Ley General Tributaria no lo admita expresamente, las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria. El propio Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, por el que se establece el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba tener carácter vinculante para la Administración tributaria, admite esta posibilidad en su artículo 9.3, en el que se regula la forma en que debe acreditarse la representación en los supuestos de herencias yacentes y comunidades de bienes, que son las dos modalidades

²⁹ La Ley General Tributaria optó por un criterio restrictivo en comparación con la legislación anterior. La Ley de 26 de julio de 1922, por ejemplo, reconocía el derecho a formular consultas a toda persona que esté sujeta al pago de cualquier contribución o impuesto, o que pueda estarlo. Con esta última expresión se aludía según BASANTA DE LA PEÑA, J., Consulta previa a las autoridades fiscales por los contribuyentes, en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1965, p. 87, a quien era tan sólo interesado, bien por no haberse efectuado aún la transmisión que genera el hecho imponible, bien por no haberse iniciado aún la actividad gravada, ya que de otra manera resultaría superflua la distinción entre una y otra categoría. Curiosamente, las normas dictadas para desarrollar dicha Ley, concretamente la Real Orden de 8 de septiembre de 1922, la Circular de 19 de septiembre de 1922 y la Real Orden de 14 de noviembre de 1923, contradecían lo dispuesto en aquella ya que únicamente concedían el derecho de consulta al contribuyente. La Ley de Régimen Local de 1955 volvió a establecer un criterio amplio al permitir la formulación de consultas a todas aquellas personas que estuvieran sujetos al pago o que pudieran estarlo. En esta evolución de diente de sierra, la Ley y el Reglamento del Impuesto de Timbre, de 1955 y 1960, optan nuevamente por un criterio restrictivo ya que únicamente autorizan a efectuar consultas a los contribuyentes.

³⁰ Coincidimos plenamente con ZORNOZA PÉREZ, J.J., –Interpretación administrativa..., *op. cit.*, p. 469–, cuando escribe que a través de la referencia a los obligados tributarios se resuelven tanto la contradicción existente en la anterior redacción del artículo 107 entre la regulación de los consultantes y la de los plazos de consulta, como las dudas sobre la admisibilidad de las consultas formuladas por personas a las que no cabe considerar sujetos pasivos, al menos en el sentido del artículo 30 de la Ley General Tributaria. Y ello porque para ser obligado tributario se debe ser parte efectiva o potencial de una obligación tributaria, y porque en esa categoría se incluyen no sólo los obligados a retener e ingresar o a prestar declaración o garantía, sino también los obligados a cumplir otros deberes que las leyes tributarias les impongan.



más habituales de entes sin personalidad jurídica³¹. No obstante hay que advertir una pequeña diferencia con respecto al régimen aplicable a las personas físicas y jurídicas, consistente en que las entidades sin personalidad jurídica sólo podrán consultar una vez que haya nacido el hecho imponible, ya que es en ese momento y no antes cuando adquieren la cualidad de sujetos pasivos. Antes no tienen personalidad jurídica y por tanto no pueden actuar en el mundo del derecho, salvo en supuestos excepcionales.

En relación con los sujetos pasivos legitimados para formular consultas, la reforma efectuada en la Ley General Tributaria en 1995 introdujo una importante novedad al permitir las consultas colectivas. El precepto encargado de enumerar las organizaciones que pueden efectuar consultas colectivas es su artículo 107.3. Esas organizaciones o instituciones son las siguientes: colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones empresariales, organizaciones profesionales y federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados.

La enumeración es taxativa y cerrada, lo cual nos parece criticable ya que supone una discriminación que no tiene justificación de ningún tipo. Por qué se excluyen, por ejemplo, las entidades no lucrativas y de las fundaciones?³².

Las consultas colectivas tienen que versar sobre cuestiones referidas a la generalidad de los miembros o asociados de la organización de que se trate³³.

4. MATERIAS SOBRE LAS QUE PUEDEN VERSAR LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS

El artículo 107.1 de la Ley General Tributaria establece que se podrán formular consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. La forma en que aparece redactado este precepto permite defender que los obligados tributarios pueden plantear consultas sobre cualquier norma tributaria que les suscite algún tipo de duda, sin limitación alguna e incluso aunque objetivamente sea clara la norma³⁴.

³¹ El artículo 9.3 del Real Decreto 404/1997 se remite en materia de representación de herencias yacentes y comunidades de bienes a lo dispuesto en el artículo 43.4 de la Ley General Tributaria, conforme al cual actuará en representación de tales entidades el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente. En caso de que no se hubiera designado representante, se considerará como tal al que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad.

³² Para GARCÍA LUIS, T., –Las consultas..., *op. cit.*, pp. 473-474–, esta exclusión resulta especialmente grave sobre todo a la vista de las dudas que plantea el régimen tributario especial de este tipo de entidades, regulado como es sabido en la Ley 30/1994.

³³ El problema en la práctica es como bien señala GARCÍA LUIS, T., –Las consultas..., *op. cit.*, p. 474–, determinar si se hace referencia a una generalidad numérica u ontológica. Participamos de la opinión de este autor cuando afirma que la cuestión no puede resolverse de forma abstracta sino a la vista del caso concreto, porque puede ocurrir que una consulta sobre un tema que afecta por ejemplo sólo a parte de los miembros de un sindicato o de una organización patronal tenga no obstante la suficiente extensión personal o incluso presente una importancia a los fines de la entidad respectiva que impidan su rechazo por la Administración.

³⁴ Los primeros autores que insistieron en esta idea fueron CEREZO FERNÁNDEZ, M., *Perspectivas de la información tributaria*, en *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1967, T.I, p. 216, y BASANTA DE LA PEÑA, J., –Consulta previa a..., *op. cit.*, pp. 100 y ss.

La expresión régimen o clasificación tributaria, hizo dudar en algún momento si realmente debía efectuar consultas tanto sobre cuestiones de hecho como sobre cuestiones de derecho, o bien si únicamente era posible formularlas respecto de estas últimas. Con independencia de que esas dudas no se habrían planteado si el precepto se hubiera redactado en términos más claros, esa distinción entre cuestiones de hecho y derecho con el fin de excluir la formulación de consultas respecto de las primeras no resulta admisible. Las consultas tributarias no tienen necesariamente por qué versar sobre cuestiones de derecho. De todas maneras, muchas veces es difícil distinguir si nos encontramos ante una cuestión de hecho (*questio facti*) o ante una cuestión de derecho (*questio iuris*). Además, como bien ha señalado ZORNOZA, no es posible aceptar ese tipo de restricciones en la materia consultable, pues las operaciones tradicionalmente consideradas como fácticas implican en la generalidad de los casos la realización de auténticas valoraciones jurídicas³⁵.

Una cuestión importante que no está definitivamente resuelta es si sólo caben consultas sobre hechos ya realizados o en curso de realización o si por el contrario se puede también consultar sobre hechos futuros.

Entendemos que también cabe preguntar sobre hechos que constituyan meros proyectos. Permitir que sólo pudieran formularse consultas sobre hechos ya realizados sería contrario al sentido de esta institución³⁶. Como explicaremos en el capítulo final del trabajo, en la mayoría de países que cuentan en su ordenamiento con una institución similar a la consulta se admite sin ningún tipo de problemas la posibilidad de formular consultas tributarias sobre hechos futuros.

5. ÓRGANOS COMPETENTES PARA CONTESTAR LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 107.6 de la Ley General Tributaria, la competencia para contestar corresponderá a los *centros directivos del Ministerio de Economía y Hacienda* que tengan atribuida la iniciativa del procedimiento para la elaboración de disposiciones en el orden tributario general o en el de los distintos tributos, su propuesta o interpretación.

En el momento actual la Dirección General de Tributos es el órgano competente para responder las consultas tributarias en el ámbito de los tributos estatales. En este sentido, el artículo 6, Uno, b) del Real Decreto 222/1987, de 20 de febrero³⁷, relativo a la estructura orgánica del Ministerio de Economía y Hacienda, dispone que corresponde a la Dirección General de Tributos, entre otras funciones, la elaboración, propuesta o interpretación de la normativa legal y reglamentaria del régimen tributario general y de las figuras tributarias no atribuidas expresamente a otros Centros Directivos de la Secretaría de Estado de Hacienda.

³⁵ Vid. ZORNOZA PEREZ, J.J., Interpretación administrativa..., *op. cit.*, p. 475.

³⁶ Parece lógico pensar, como ha subrayado ZORNOZA PÉREZ, J.J., –Interpretación administrativa.., *op. cit.*, p. 475–, que los interesados tienen mayor necesidad de consultar en la medida que las operaciones no hayan tenido lugar para atender a las necesidades de su planificación con las máximas garantías de seguridad.

³⁷ Este Real Decreto fue publicado en el BOE de 21 de febrero de 1987.



Por lo que respecta a las consultas sobre tributos autonómicos, la competencia corresponde a los órganos designados al efecto por las respectivas Comunidades Autónomas. Es lógico que así sea ya que se trata de tributos aprobados y gestionados por ellas mismas.

En el caso de los impuestos cedidos la cuestión no está tan clara, sobre todo tras la cesión parcial del IRPF a estos entes territoriales. Se plantea la duda de quién es competente para resolver las consultas que se puedan formular sobre el tramo autonómico del IRPF y sobre las deducciones que establezcan las Comunidades Autónomas.

Los impuestos cedidos siguen siendo de titularidad estatal, porque lo que se ha cedido a las Comunidades Autónomas de régimen general que han aceptado el modelo de financiación autonómica para el quinquenio 1997-2001 no es el IRPF en sí mismo considerado, sino una parte de la recaudación obtenida en concepto de este impuesto en sus respectivos territorios. Así lo señala el artículo 12.1 de la Ley 14/1996. Por lo tanto, en principio la competencia para resolver las consultas sobre el IRPF corresponde a la Dirección General de Tributos.

Pero esa solución no resulta válida para las consultas que versen sobre normas relativas a impuestos cedidos aprobadas por las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus competencias normativas. Esta cuestión está bien resuelta en el artículo 15.2 de la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias, que aclara que la competencia para resolver las consultas planteadas en relación con las disposiciones dictadas por las Comunidades Autónomas en ejercicio de las competencias normativas que se les han atribuido al efecto corresponde a estos entes territoriales.

En cuanto a Canarias, que como es sabido goza de un régimen económico-fiscal especial que se traduce entre otras especialidades en la no aplicación en su territorio de determinados tributos estatales y en la aplicación de otras figuras en sustitución de aquellos, la competencia para contestar las consultas relativas al Impuesto General Indirecto Canario y al Arbitrio sobre la Producción e Importación corresponderá en todo caso a los órganos que tengan asignadas esa función en dicha Comunidad Autónoma. Hay no obstante una excepción que alcanza a aquéllas consultas cuya contestación afecte o tenga trascendencia en otros impuestos, y en todo caso de las relativas a la localización del hecho imponible, en las que será necesario el informe previo del Ministerio de Economía y Hacienda.

En cuanto a las Corporaciones Locales, la competencia para responder las consultas relacionadas con todos los tributos locales excepto el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y el Impuesto sobre Actividades Económicas, corresponde al Presidente de la Corporación o la persona en quien éste delegue. El órgano encargado de resolver las consultas que afecten a los dos impuestos anteriormente mencionados es la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.

Hay algunos autores que han propuesto la descentralización de la competencia para responder las consultas. En nuestra opinión, dicha competencia debe permanecer centralizada en manos de un solo órgano. Esta es la única forma de garantizar que las respuestas que la Administración dé a consultas tributarias que traten sobre cuestiones similares sean parecidas. Imaginemos por un momento que la competencia se encontrase descentralizada y fueran las distintas delegaciones territoriales (especiales o provinciales) de la Agencia las encargadas de resolver las consultas. Si así fuera, lo más posible es que consultas sobre operaciones prácticamente idénticas sean resueltas en unas Delegaciones de forma favorable para el solicitante y en otras de forma desfavorable. El agravio comparativo que ello produciría no podría justificarse de ninguna manera.

Esto es lo que sucede por ejemplo en el sistema de *private rulings* vigente en Australia, en donde la competencia para resolver las consultas corresponde a las distintas delegaciones de la *Australian Taxation Office*. Si se comparan las soluciones dadas a supuestos parecidos por sus distintas oficinas o delegaciones, se advierten a menudo importantes contradicciones³⁸. Es muy difícil, por no decir imposible, asegurar que la respuesta que den a consultas similares oficinas o delegaciones tan distantes unas de otras como Perth, Hobart o Cairns sea siempre la misma.

6. EFECTOS DE LAS CONTESTACIONES A CONSULTAS

6.1. Efectos de las contestaciones para la administración

6.1.1. Regla general: el carácter meramente informativo de las contestaciones

En nuestro ordenamiento la regla general es que las contestaciones a consultas no producen efectos vinculantes para la Administración. Eso significa que los órganos de gestión, interpretando esta expresión en sentido amplio, pueden practicar sus actuaciones siguiendo un criterio distinto al recogido en la contestación a una consulta tributaria, criterio éste último que paradójicamente proviene de un superior jerárquico³⁹, sin que para ello sea preciso que exista ningún tipo de motivación.

A nuestro modo de ver, se debería exigir a la Administración que motive sus cambios de criterio en las contestaciones no vinculantes, es decir, que explique las razones que la han movido a actuar de esa manera. Como bien ha advertido la doctrina, la motivación no sólo alcanza a las resoluciones sino también a los actos de trámite que se aparten del criterio seguido en actuaciones precedentes⁴⁰.

De todos modos, entendemos que la motivación no tiene que ser exhaustiva y detallada, sino que basta como ha venido reiterando la jurisprudencia –véanse, entre otras muchas, las Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de marzo y 30 de diciembre de 1978 (RJ 1978/791 y RJ 1978/4600), 23 de enero de 1980 (RJ 1980/270), 16 de marzo y 29 de octubre de 1984 ((RJ 1984/1459 y RJ 1984/5004), 30 de mayo y 9 de junio de 1986 (RJ 1986/3371 y RJ 1986/4478), 4 de abril de 1987 (RJ 1987/4219) y 15 de febrero de 1991 (RJ 1991/1186)–, con que sea racional y suficiente para dar razón plena del proceso lógico y jurídico

³⁸ Esta circunstancia ha sido criticada en varias ocasiones por el *Taxation Institute of Australia*. Vid. *Public Rulings and Determinations (1995/96) 3 Taxation in Australia-Red Edition*, p. 157.

³⁹ En parecidos términos, escribe ZORNOZA PEREZ, J.J., –Interpretación administrativa..., *op. cit.*, p. 485–, que la eficacia meramente informativa de las contestaciones, unida a su irrecurribilidad, supone consagrar, aunque sea de modo indirecto, el carácter incondicional y absoluto de la potestad interpretativa de la Administración, que se extiende, además, a la totalidad de los órganos de gestión de la Administración tributaria. En efecto –continúa diciendo este autor– los órganos de gestión son libres para decidir sobre la interpretación aplicable, incluso contra el criterio expresado en las contestaciones meramente informativas por los Centros directivos a los que la Ley atribuye la competencia para resolver las consultas tributarias.

⁴⁰ Esta conclusión es defendida, entre otros autores, por GONZÁLEZ PÉREZ, J., y GONZÁLEZ NAVARRO, F., *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Civitas, Madrid, 1993, p. 714, y PANIZO GARCÍA, A.; DAGO ELORZA, I., y TRIANA REYES, B., Comentarios al Título V, en AA.VV., *Estudios y Comentarios sobre la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común*, Tomo I, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993, p. 348.



que ha conducido a la decisión y contenga una referencia adecuada a los hechos y fundamentos jurídicos, siendo bastante, en su caso, la motivación remisoria a otros documentos o informes obrantes en el expediente (denominada motivación *in aliunde*)⁴¹. El Tribunal Supremo ha señalado en diversas ocasiones –pueden verse en este sentido sus Sentencias de 22 de marzo de 1982 y 9 de junio de 1986– que la motivación no puede consistir en la sola cita de conceptos generales o de los preceptos aplicables, sino que es precisa la necesaria expresión razonada, aunque sea escueta y sucinta, del fundamento de su decisión.

6.1.2. Excepciones a la regla general: las contestaciones con eficacia vinculante

Los apartados 4 y 5 del artículo 107 de la Ley General Tributaria establecen diversas excepciones a la regla general de la eficacia meramente informativa de las contestaciones.

En qué consiste la vinculación de la Administración? La Ley General Tributaria poco o nada aclara al respecto. Su artículo 107.4 se limita a establecer que la Administración tributaria estará obligada a aplicar al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando se cumplan determinadas circunstancias a las que inmediatamente nos referiremos.

En cambio, el Real Decreto 404/1997 sí se refiere a esta cuestión para aclarar que la Administración no queda vinculada con carácter general respecto a terceras personas que no han formulado la consulta, sino exclusivamente en relación con el consultante. Así lo dice su artículo 14.2.

Un tema sobre el que se ha debatido bastante es si la vinculación alcanza o no a los órganos económico-administrativos. Nosotros creemos que los órganos económico-administrativos no están vinculados por los criterios recogidos en contestaciones. El artículo 14 del Real Decreto 404/1994 establece que están obligados a aplicar los criterios expresados en la contestación emanada del órgano competente exclusivamente los órganos de gestión de la Administración tributaria. Los órganos económico-administrativos son desde luego órganos administrativos, distintos de los órganos de gestión, que están dotados de independencia orgánica y funcional dentro de la Administración tributaria. El propio artículo 90 de la Ley General Tributaria acoge esta distinción. Unos y otros desempeñan funciones administrativas totalmente distintas. Los órganos económico-administrativos no desempeñan funciones de gestión sino de resolución de las reclamaciones que contra aquella gestión se susciten⁴².

Para que la contestación tenga efectos vinculantes, es preciso que se cumplan los requisitos temporales previstos en el artículo 14.1 del Real Decreto 404/1997. En él se dispone que la consulta debe formularse antes de que se produzca el hecho imponible, dentro del plazo para su declaración o en los plazos específicos previstos para los distintos supuestos en los que se atribuye eficacia vinculante a las contestaciones.

⁴¹ El artículo 89.5 de la Ley 30/1992 exige la incorporación del informe o dictamen al texto de la resolución. La jurisprudencia, por el contrario, no exige esa incorporación, siempre que los documentos de que se trate sean conocidos por los interesados. En este sentido se pronuncian, por ejemplo, las Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 1991, 18 de abril de 1991, 30 de abril de 1991, 23 de mayo de 1991 y 9 de octubre de 1991.

⁴² En similares términos, vid. ZORNOZA PÉREZ, J.J., Significado y funciones de..., *op. cit.*, p. 226. En idéntico sentido se pronuncia también PRATS MÁÑEZ, F., –El régimen de las consultas vinculantes, en *Cuadernos de Actualidad*, núm. 2, 1997, p. 89–, quien señala con acierto que la vinculación no afecta a los Tribunales Económico-Administrativos por cuanto podría entenderse contrario al principio constitucional de tutela efectiva el mantenimiento de un recurso administrativo obligatorio, al tiempo que se vincula al órgano competente para resolver al criterio administrativo recogido en una consulta vinculante. También comparten esta tesis FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J., La nueva regulación aplicable..., *op. cit.*, p. 28; RECUERO ASTRAY, J.R., Las consultas a la Administración..., *op. cit.*, p. 123, y MEXÍA ALGAR, J., Las consultas..., *op. cit.*, p. 1278.

Los casos en los que se atribuyen efectos vinculantes a la contestación pueden dividirse en dos grandes grupos. En el primer grupo habría que incluir todos aquellos supuestos en los que la eficacia vinculante se produce por razón de la materia. En el segundo grupo, el carácter vinculante depende tanto del consultante como de la materia sobre la que versa la consulta.

En definitiva, para que las contestaciones produzcan efectos vinculantes deben tratar sobre alguna de las materias que aparecen mencionadas en el apartado 4 del artículo 107 de la Ley General Tributaria o haber sido formuladas por alguna de las entidades citadas en el apartado 5 de dicho precepto⁴³.

6.1.2.1. Consultas vinculantes por razón de la materia

El apartado 4 del artículo 107 de la Ley General Tributaria regula hasta seis supuestos de consultas con efectos vinculantes por razón de la materia.

- A) Inversiones en activos empresariales efectuadas en España por personas o entidades residentes o no residentes

El primer requisito que debe cumplirse en este caso para que la consulta tenga eficacia vinculante es que la misma se formule con carácter previo a la realización de la inversión. En el caso de los activos materiales, se entenderá que la inversión ha quedado realizada en el momento de la entrada en funcionamiento de los elementos en que se materialice dicha inversión.

El artículo 2 del Real Decreto 404/1997 excluye expresamente las inversiones en activos financieros, lo cual significa que estos no son considerados por el legislador activos empresariales.

En cuanto a los no residentes, con anterioridad a la reforma de 1995 la consulta era vinculante cualquiera que fuese el activo en el que se materializase la inversión. A partir de dicha reforma, la inversión debe ya realizarse en activos empresariales que deberán afectarse a un establecimiento permanente situado en España.

- B) Incentivos fiscales a la inversión establecidos con carácter temporal o coyuntural.

También se atribuyen efectos vinculantes las contestaciones a las consultas que versen sobre la procedencia, régimen, clasificación o calificación tributaria de este tipo de incentivos.

No obstante, la Ley General Tributaria no aclara en ningún momento a qué se alude exactamente con la expresión incentivos fiscales. En principio, cabe entender que dicha expresión se refiere a cualquier tipo de beneficio fiscal que dependa de la realización de una inversión.

Tampoco entendemos bien por qué se limita el efecto vinculante a los incentivos establecidos con carácter temporal⁴⁴. En principio, cuando la consulta verse sobre incentivos fiscales establecidos con carácter indefinido la respuesta no vinculará a la Administración. Esta circunstancia supone a nuestro juicio

⁴³ Como bien ha subrayado PRATS MÁÑEZ, F., –El régimen de las consultas..., op. cit., p. 86–, la doble limitación, objetiva y subjetiva (en algunos casos), refuerza la consideración de la consulta vinculante como un supuesto de calificación anticipada del hecho imponible, con eficacia exclusiva para el supuesto concreto sometido a consulta, y no como un supuesto de interpretación de las normas, que tendría eficacia general para supuestos similares.

⁴⁴ A estos efectos el artículo 3 del Real Decreto 404/1997 aclara que se considerarán incentivos fiscales de carácter temporal o coyuntural aquéllos cuya normativa reguladora limite expresamente su aplicación a un período de tiempo concreto y determinado.



una limitación muy importante. La situación se ha complicado aún más tras la aprobación de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, que ha convertido gran parte de los incentivos a la inversión que tradicionalmente se habían venido recogiendo con carácter temporal en el artículo 26 de la Ley 61/1978 en incentivos de carácter permanente⁴⁵.

Quiere esto decir que las consultas relativas a incentivos fiscales establecidos con carácter indefinido nunca vincularán a los órganos de gestión de la Administración tributaria? Entendemos que no, porque siempre se pueden reconducir estas consultas al primer supuesto, porque en definitiva se trata de inversiones empresariales. En consecuencia, se puede afirmar que todas las consultas sobre incentivos fiscales tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria.

C) Operaciones intracomunitarias realizadas por empresas de distintos Estados miembros de la Unión Europea.

Las empresas que se hayan constituido y se encuentren domiciliadas en alguno de los Estados miembros de la Unión Europea que realicen operaciones intracomunitarias con personas o entidades establecidas en dichos Estados, pueden también formular consultas vinculantes en relación con el régimen tributario aplicable en España a dichas operaciones.

Como es sabido, las operaciones intracomunitarias son operaciones realizadas con personas o entidades de otros Estados miembros de la Unión Europea. El artículo 4 del Real Decreto 404/1997, se remite a la Ley del IVA y a la Ley de Impuestos Especiales para la concreción de las operaciones que se consideran intracomunitarias a efectos tributarios.

A efectos del IVA se considerarán operaciones intracomunitarias las que se encuentren contempladas en los siguientes artículos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA:

- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes a que se refieren los artículos 13 y 16, incluso las operaciones comprendidas en el artículo 13 como excluidas del citado hecho imponible.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes no sujetas a que se refiere el artículo 14.
- Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro contempladas en el artículo 25, incluso las operaciones comprendidas en el artículo 9, apartado 3, como excluidas del concepto de transferencia.
- Las ventas a distancia o entregas de bienes realizadas por un empresario residente en la Unión Europea para particulares u otras personas también residentes en el mismo territorio, comprendidas en el artículo 68, apartados 3 a 6.
- Los transportes intracomunitarios de bienes, sus servicios accesorios y las operaciones de mediación en ambos casos, a que se refieren los artículos 72, 73 y 74.
- Las prestaciones de servicios cuyo prestador esté establecido en España y el destinatario en otro Estado miembro de la Unión Europea o viceversa.

⁴⁵ Vid. GARCÍA LUIS, T., *Las consultas...*, *op. cit.*, p. 483.

En cuanto a los Impuestos Especiales, nos remitimos al apartado 3 del artículo 4 del Real Decreto 404/1997, que dispone que se considerarán operaciones intracomunitarias las de circulación intracomunitaria a que se refiere el apartado 2 del artículo 16 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

D) Interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional.

Tanto los residentes como los no residentes en España pueden efectuar consultas en relación con la aplicación en nuestro país de disposiciones de carácter fiscal recogidas en convenios para evitar la doble imposición internacional. Para ello es necesario lógicamente que la disposición sobre la que verse la consulta resulte de aplicación al consultante.

Obviamente en este cuarto supuesto de consultas con efectos vinculantes, la contestación únicamente refleja el criterio de la Administración española. Dicho criterio podrá o no coincidir con el de la otra Administración tributaria implicada.

Conforme a lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 5 del Real Decreto 404/1997, la contestación se emite sin perjuicio de la aplicación cuando proceda de los procedimientos amistosos previstos en el convenio respectivo.

E) Cuando las leyes de los tributos o los reglamentos comunitarios así lo prevean.

Los supuestos específicos de consultas previstos en tales normas se regirán en principio por el procedimiento establecido en ellas para su tramitación. Si no existe tal procedimiento, se aplicará el previsto en el Real Decreto 404/1997, de conformidad con lo dispuesto en su disposición adicional segunda. Como puede verse, se trata de un supuesto residual.

Aquí encajarían las consultas a que alude la Disposición adicional vigésima de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del IRPF, que ha establecido que tendrán carácter vinculante las que se formulen en relación con la aplicación de dicho impuesto durante los seis primeros meses de 1999, las siguientes entidades: colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones empresariales, organizaciones profesionales y federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados. Las consultas, que deberán versar sobre cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados, se tramitarán conforme al procedimiento previsto en el Real Decreto 404/1997.

F) Interpretación y aplicación del capítulo VIII, del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a las operaciones de reorganización empresarial.

Este último supuesto ha sido introducido por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, cuyo artículo 20, apartado primero, ha añadido una nueva letra al apartado 4 del artículo 107 de la Ley General Tributaria. Como se recordará, el capítulo VIII del Título VIII de la Ley 43/1995 regula el régimen fiscal especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

6.1.2.2. Consultas vinculantes por razón del consultante y de la materia

En la Ley General Tributaria se incluyen dos tipos de consultas vinculantes por razón del consultante y de la materia:



A) Consultas formuladas por empresas o representantes de los trabajadores, en relación con el régimen tributario derivado de expedientes de regulación de empleo que den lugar a despidos colectivos y que hayan sido autorizados por la Administración competente, o con la implantación o modificación de sistemas de previsión social que afecten a la totalidad del personal de la empresa. Quedan excluidos, por tanto, los supuestos en que la implantación o modificación del sistema de previsión social afecte tan sólo a una parte de los trabajadores.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 6.3 del Real Decreto 404/1997, para que este tipo de consultas produzcan efectos vinculantes tendrán que presentarse antes de que hayan transcurrido dos meses desde la aprobación del expediente de regulación de empleo, o bien antes de que se produzca la implantación o modificación del sistema de previsión social sobre el que versa la consulta.

B) Consultas planteadas por las entidades de crédito y las de seguros, en relación con el régimen fiscal de los activos financieros y de los seguros de vida ofrecidos con carácter genérico a través de contratos de adhesión que se vayan a efectuar en España, siempre y cuando la consulta se formule con carácter previo a su difusión o divulgación. Estas consultas pueden versar tanto sobre el régimen fiscal aplicable a dichas entidades como el aplicable a los contratantes de los activos financieros y de los seguros.

En estos casos, la eficacia vinculante sólo alcanza al producto concreto sobre el que se formule la consulta. A los activos financieros o seguros similares que puedan ofrecer estas entidades, lanzados al mercado simultáneamente o con posterioridad, no se les aplican dichos efectos.

En qué momento debe formularse la consulta para que pueda producir esos efectos? En este punto se advierte una importante discrepancia entre la regulación contenida en la Ley General Tributaria y en el Real Decreto 404/1997. A tenor de lo dispuesto en el artículo 107.5, b) de la Ley General Tributaria, el escrito de consulta debe presentarse necesariamente antes de la difusión o divulgación de los activos financieros y seguros de vida. Sin embargo, el artículo 7.2 del Real Decreto 404/1997 admite también la posibilidad de formular este tipo de consultas antes de la apertura del período de suscripción del activo financiero o del seguro de vida en cuestión. Se produce así una ampliación temporal que excede de la previsión legal. Conforme a lo previsto en la norma reglamentaria, podría tener eficacia vinculante una consulta planteada en relación con el régimen fiscal de los activos financieros y seguros de vida con posterioridad al momento de su difusión o divulgación.

Lógicamente, esa contradicción entre Ley y Reglamento debe resolverse lógicamente a favor de la Ley, que precisamente lo que trata de evitar es que puedan efectuarse consultas tributarias sobre esta materia después de que estos productos hayan sido anunciados públicamente. En consecuencia, las contestaciones a consultas tributarias planteadas con posterioridad a las campañas publicitarias de difusión de este tipo de productos financieros no tendrán eficacia vinculante.

Por otra parte, el artículo 7.3 del Real Decreto 404/1997 autoriza a las entidades a dar publicidad de los criterios expuestos por la Administración en la contestación en las campañas de difusión o divulgación que se puedan organizar para el lanzamiento al mercado del activo financiero o del seguro de vida⁴⁶.

⁴⁶ Quizás hubiera sido mejor, como bien ha señalado FENELLÓS PUIGSERVER, V., *El Estatuto del contribuyente (Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, Ediciones Tro, Valencia, 1998, pp. 203-204-, más que facultar a esa publicidad, imponerla para evitar lamentables equívocos entre los clientes. Si la justificación de la eficacia vinculante

6.2. Efectos de las contestaciones para el consultante: la exención de responsabilidad por infracciones

6.2.1. Requisitos para que la consulta dé lugar al efecto exoneratorio de responsabilidad

La contestación nunca vincula al consultante, ni siquiera cuando se trate de consultas vinculantes. El ciudadano que tiene una duda tributaria y la pregunta a la Administración utilizando para ello el mecanismo de la consulta, tiene dos posibilidades. La primera es seguir el criterio recogido en la contestación a su consulta. Pero también cabe, en segundo término, que el consultante decida apartarse del criterio expuesto en la contestación. Esta segunda opción lleva aparejada dos importantes consecuencias. En primer lugar, el sujeto renuncia a la seguridad que obtendría si ajustase su actuación al criterio recogido en la contestación. En segundo término, no seguir dicho criterio conlleva un riesgo añadido, como es el de perder la exoneración de la posible responsabilidad por infracciones en que pudiera incurrir.

Qué requisitos deberían cumplirse para que se pueda producir el efecto exoneratorio de responsabilidad para el consultante? En principio tendrían que concurrir tres requisitos. El primero es que el consultante cumpla con sus obligaciones tributarias de acuerdo con la contestación del órgano competente.

El segundo se refiere al momento de presentación de la consulta, que debe tener lugar antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración. Por consiguiente, el obligado tributario que plantee una consulta después de finalizar el plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación no se podrá beneficiar de la exención de responsabilidad. En nuestro ordenamiento no está prohibida expresamente la posibilidad de formular consultas después de la presentación de las declaraciones o autoliquidaciones. No sería desde luego razonable prohibirlo, porque en la práctica a muchos ciudadanos le surgen dudas sobre si el criterio que han aplicado a la hora de rellenar sus autoliquidaciones coincide o no con la interpretación de la Administración⁴⁷.

La Ley General Tributaria no aclara nada al respecto por lo que hay que concluir que es posible hacerlo, aunque en tal caso sería discutible si resulta o no de aplicación la exoneración de responsabilidad. El Reglamento de Inspección tampoco lo prohíbe expresamente ya que se limita a establecer en su artículo 30.3, e) que se tendrán por no formuladas las consultas que se planteen por el interesado ante la Administración de la Hacienda Pública, en cuanto se relacionen con la materia sobre la que ha de versar la actuación inspectora. Este precepto fija el momento a partir del cual no pueden formularse consultas tributarias. En concreto, prohíbe la posibilidad de plantear consultas desde el momento en que los órganos de la inspección hayan comunicado al interesado la decisión de iniciar actuaciones inspectoras. La prohibición alcanza únicamente a las consultas que se pudieran plantear respecto de la materia sobre la que vaya a versar dicha actuación inspectora. Nada impide por tanto que el sujeto inspeccionado formule alguna consulta sobre cualquier otra materia.

de este tipo de consultas es la vocación de generalidad que tienen los productos de las compañías consultantes, parecería más lógico –una vez la Administración ya ha emitido su criterio– obligar a aquéllas a publicar éste entre los potenciales inversores que son los que van a sufrir las consecuencias fiscales de la adquisición.

⁴⁷ Este parecer es compartido por GARCIA LUIS, T., *Las consultas...*, *op. cit.*, p. 480. En contra de esta opinión parece pronunciarse ZORNOZA PEREZ, J.J., *Interpretación administrativa...*, *op. cit.*, pp. 478-479. Observa este autor que la voluntad de la ley al fijar los plazos para la formulación de consultas por referencia a los previstos para la presentación de declaraciones en los distintos tributos, no era sino la de circunscribir las consultas, según indica la ubicación sistemática del artículo 107, a la fase de iniciación y trámites del procedimiento de gestión, excluyendo su realización en fases posteriores, una vez iniciadas las actuaciones administrativas tendentes a la aplicación del tributo. Contra la opinión de n sector de la doctrina y frente a las experiencias del derecho comparado, la consulta se limita en nuestro derecho a esa concreta fase del procedimiento de gestión de los tributos, sin perjuicio, eso sí, de la existencia en otros momentos de su desarrollo de mecanismos que pueden cumplir funciones similares pese a su diferente régimen jurídico.



El Tribunal Económico-Administrativo Central ha mantenido también esta misma tesis sobre la interpretación del artículo 30.3, e) del Reglamento de Inspección en diversas Resoluciones, entre las que pueden destacarse las de 2 de noviembre de 1989 y 2 de febrero de 1994. Reproducimos a continuación un párrafo extraído de esta Resolución, en el que el mencionado Tribunal resume perfectamente cuál es el objetivo perseguido por el legislador con ese precepto: el procedimiento de consultas vinculantes contenido en el artículo 107 de la Ley General Tributaria, vigente al tiempo de evacuarse la consulta de referencia, respondía, entre otras finalidades, a la conveniencia de evitar controversias entre los órganos de gestión de la Administración Tributaria y los contribuyentes, y garantizar la seguridad jurídica de la conducta de éstos en sus relaciones jurídico-tributarias, cuando los obligados tributarios consultasen, antes de la realización del hecho imponible, o, al menos, antes de formular la primera declaración tributaria, acerca de sus obligaciones y ajustasen a la contestación recibida su actuación; es claro que, para que tal finalidad fuera alcanzada, habría de utilizarse dicho procedimiento con anterioridad al momento en que pudieran ejercitarse por la Administración las facultades de liquidación e inspección que le competen, puesto que una vez que se ejerciten éstas la discrepancia entre la Administración y el ciudadano es un debate cuya última palabra está reservada a los Tribunales de Justicia y nunca a la de cualquiera de los sujetos activos o pasivos de la relación jurídica, como ha recordado el Tribunal Supremo en Sentencia de 21 de septiembre de 1987 (RJ 1987/6292); que, sin duda, atendiendo a esta *ratio legis* el Reglamento General de la Inspección de los Tributos, en su artículo 30.3.a) priva de cualquier valor a las consultas que se formulen por el interesado cuando ya se hayan iniciado las actuaciones inspectoras y versen sobre la materia a que se refieren tales actuaciones, precepto que se cita a efectos puramente interpretativos dado que, por la fecha de su entrada en vigor, no puede ser aplicado directamente al presente caso, que la consulta invocada por la Caja fue planteada por ésta cuando ya habían comenzado las actuaciones de la Inspección de los Tributos en comprobación de las operaciones derivadas de la libreta (...), por cuyo motivo la contestación dada por la Dirección General de Tributos no vincula a los órganos de gestión de la Delegación de Hacienda de Barcelona.

El tercer requisito constituye una exigencia lógica pues para que la consulta produzca sus efectos es necesario que exista identidad entre el hecho producido y el supuesto de hecho tomado en consideración por la Administración en el momento de emitir su contestación. Es preciso por tanto, para que se produzca ese ansiado efecto, que no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos manifestados en el escrito de consulta.

Cuando la Administración responde a una consulta lo hace teniendo en cuenta estrictamente los hechos relatados en el escrito de formulación. La contestación es una interpretación en relación con un supuesto concreto. Si las circunstancias o los hechos cambian es muy posible que cambie también la solución que haya que dar a ese supuesto⁴⁸.

6.2.2. Alcance de la exención de responsabilidad

La exención de responsabilidad significa que el consultante que cumpla con sus obligaciones tributarias siguiendo el criterio recogido en la contestación a su consulta no podrá ser sancionado, siempre y cuando se den los requisitos a los que la Ley General Tributaria condiciona dicho efecto⁴⁹.

⁴⁸ En esta idea insiste también ZORNOZA PÉREZ, J.J., –Interpretación administrativa..., *op. cit.*, p. 489–, con otras palabras: en las contestaciones a consultas se procede a una interpretación de las normas tributarias directamente relacionada con los supuestos fácticos a que la consulta se refiere, y si tales supuestos se modifican es posible que lo haga no sólo la interpretación, sino incluso la normativa aplicable.

⁴⁹ Como ha observado ZORNOZA PEREZ, J.J., –Interpretación administrativa..., *op. cit.*, p. 488–, la interpretación contenida en la contestación adquiere así un curioso carácter vinculante, no para la Administración, sino para el consultante, obligado a aplicar tal

Pese a que pudiera pensarse lo contrario, no estamos ante un supuesto de exoneración de sanciones. La Ley General Tributaria incurre, a nuestro juicio, en un error técnico al supeditar la exención de responsabilidad al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Cuando el consultante cumple con sus obligaciones tributarias no cabe hablar de exención de responsabilidad, sino más bien de inexistencia de infracción tributaria ya que no se puede apreciar en tal caso culpabilidad alguna⁵⁰.

Para poder sancionar cualquier conducta es preciso que concurra alguna forma de culpabilidad, es decir, dolo, culpa o negligencia grave, culpa o negligencia leve o incluso la forma más leve, es decir, la simple negligencia⁵¹. En nuestro ordenamiento, no cabe imponer sanciones por el mero resultado, sino que se requiere en todo caso un elemento subjetivo o intencional por parte del infractor y ello aunque se trate de una conducta simplemente negligente⁵². La necesidad de tener en cuenta dicho elemento intencional existe también aunque se descarte el dolo y la negligencia grave del sujeto pasivo, de manera que habrá que examinar, en cada caso, si concurre o no en la infracción cometida para determinar si medió simple negligencia o si, por el contrario, la conducta del contribuyente queda explicada por otras circunstancias⁵³. Cuando un sujeto formula una consulta y después se ajusta a la contestación que le da la Administración, no incurre ni siquiera en una simple negligencia⁵⁴.

interpretación a fin de salvar su responsabilidad; incluso aunque discrepe de ella, supuesto en el que la inexistencia de recurso contra las contestaciones le fuerza a aplicar una interpretación de la que difiere para volver luego contra sus actos al impugnar en el momento procesal oportuno los criterios que él mismo aplicó.

⁵⁰ Escribe CARRERA RAYA, F.J., Una opinión..., *op. cit.*, pp. 163-164-, que no se comprende muy bien qué grado de culpabilidad puede haber en quien respeta en sus exactos términos el contenido de la contestación a una consulta, máxime cuando la culpabilidad es uno de los requisitos o elementos integrantes de la infracción tributaria.

⁵¹ La doctrina se ha esforzado en tratar de precisar el significado de la expresión *simple negligencia*. Asumiendo una definición clásica del Derecho Penal, PÉREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986, p. 307-, concluye que por simple negligencia hemos de entender la omisión del cuidado y de la atención que cualquier persona debe poner de ordinario al ejecutar un hecho capaz de perjudicar a otro. En todo caso –añade este autor–, la infracción del mencionado *deber de cuidado* debe juzgarse de acuerdo con la situación y condiciones personales del sujeto. Para saber si el autor ha infringido el cuidado que personalmente le era exigible bastará, en un buen número de supuestos, según COBO DEL ROSAL, M., y VIVES ANTÓN, T., *Derecho Penal. Parte General*, 3.0 ed., Tirant lo blanch, Valencia, 1990, p. 477-, determinar si su prestación ha quedado por encima o por debajo de lo normalmente exigible. Hay otros autores que definen el concepto de simple negligencia a *sensu contrario*. Esto es lo que hace por ejemplo FERNÁNDEZ CUEVAS, A., –Artículo 77”, en AA.VV., *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo II-A, Edersa, Madrid, 1985, p. 95-, quien acude al Código civil, concretamente a su artículo 1.104, para concluir que la negligencia consiste en la omisión de aquella diligencia que exija la naturaleza de la obligación y corresponda a las circunstancias de las personas, del tiempo y del lugar. Para este autor, si el sujeto acredita la diligencia exigible en su actuar, es decir, la que resultaría de trasladar el concepto de buen padre de familia al de buen ciudadano, entonces no existiría infracción tributaria. Lo mismo hace MARTÍNEZ LAFUENTE, A., Notas sobre la nueva regulación de las..., *op. cit.*, p. 415.

⁵² El principio de presunción de inocencia, consagrado en el artículo 25 de la Constitución, impone a la Administración el deber de probar la concurrencia de culpabilidad, por lo que no es admisible la inversión de la carga de la prueba.

⁵³ Así lo ha afirmado el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 6 de noviembre de 1996 (JT 1996/1614), que estimó el recurso extraordinario de alzada para la unificación de doctrina interpuesto contra las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Castilla-La Mancha de 17 de noviembre de 1992, 22 de diciembre de 1992, 22 de enero de 1993 y 11 de febrero de 1993. En ella, el TEAC concluye que cumplimentar una declaración tributaria de manera que se origine una deuda tributaria inferior a la correcta implica una anomalía, es decir, la obtención de un efecto, determinación de una deuda incorrecta, que no es el propio de la obligación de declarar legalmente establecida. Si como consecuencia de ese incumplimiento, que no desaparece por el hecho de que la Administración pueda corregir la autoliquidación a la vista de los datos aportados por el propio sujeto, se produce un menor ingreso de cuota estaremos, en principio, ante un supuesto claro de infracción grave.

⁵⁴ La negligencia puede definirse, según LARENZ, K., *Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica* (trad. L. DÍEZ-PICAZO), Civitas, Madrid, 1993, p. 106-, como la inobservancia del cuidado, la previsión y la atención requeridos por el ordenamiento jurídico, como necesarios para la evitación de un resultado antijurídico y exigibles en el agente



Reforzando el principio de culpabilidad⁵⁵, el artículo 77.4, d) de la Ley General Tributaria establece que la comisión de infracciones no dará lugar a responsabilidad cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, añadiendo que en particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, *amparándose en una interpretación razonable de la norma*.

En nuestra opinión, difícilmente cabe más diligencia que la de aquél sujeto que formula una consulta para aclarar una duda tributaria que le ha surgido y posteriormente se atiene en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias a las directrices que le dio la Administración. A idéntica conclusión hay que llegar, en nuestra opinión, cuando quien acomoda su actuación al criterio recogido en la contestación dada por la Administración es una persona distinta a la que planteó la consulta⁵⁶. Su conducta no se puede calificar como negligente y por tanto no se le puede imponer ningún tipo de sanción, porque ese sujeto aunque no se haya dirigido personalmente a la Administración para conocer su parecer, estaría actuando sin duda alguna conforme a un criterio o interpretación razonable de la norma⁵⁷.

La jurisprudencia ha venido manteniendo que no es sancionable el hecho de haber actuado conforme al criterio establecido en la contestación a una consulta planteada ante la Dirección General de Tributos. En este caso no se da el elemento de culpabilidad, ineludible para la procedencia de la sanción, en primer lugar porque ni siquiera cabe apreciar una simple negligencia⁵⁸. Y en segundo término, porque

⁵⁵ Así lo entiende también MARTÍNEZ LAGO, M.A., La Reforma de la Ley General Tributaria, en *Cuadernos Jurídicos*, núm. 30, 1995, p. 46.

⁵⁶ Como certeramente han defendido PÉREZ ROYO, F., y AGUALLO AVILÉS, A., *–Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pp. 369-370–, así lo exige el respeto a la seguridad jurídica y al principio de igualdad y así lo impone la propia doctrina derivada de la recepción del principio de culpabilidad en el ámbito del Derecho sancionador. Otros dos autores que han concluido que la exclusión de responsabilidad alcanza no sólo al autor material de la consulta, sino también a todos aquellos que sin haberla formulado se encuentran en una situación idéntica a la que se contempla en la consulta planteada por otros, son MUÑOZ BAÑOS, C., *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Edersa, Madrid, 1996, p. 66, y HERNÁNDEZ LAVADO, A., La consulta tributaria, en AA.VV., *Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, p. 309. En este sentido parece pronunciarse también MORILLO MÉNDEZ, A., No sancionabilidad por ausencia de acción..., *op. cit.*, pp. 511-512. Este último autor considera que tratándose de temas novedosos sobre los que no se hayan formulado consultas anteriormente o sobre los que no se encuentren precedentes ni en la jurisprudencia ni en la doctrina administrativa, el ciudadano será diligente con la simple presentación del escrito de solicitud de consulta, por más que la contestación pueda retrasarse. Según este autor, una solución *in extremis*, para cuando la inminencia de la producción del hecho imponible venga determinada por razones de urgencia del contribuyente, consiste en adoptar la solución basada en la interpretación propia razonable. Si no participara de la misma posteriormente el órgano administrativo que resuelva el expediente, debería existir base suficiente para demostrar que la discrepancia interpretativa debe excluir cualquier conducta imprudente.

⁵⁷ La solución contraria no sería congruente con el deber que el artículo 6.2 de la Ley 1/1998 impone al Ministerio de Economía y Hacienda de publicar periódicamente las contestaciones a consultas de mayor trascendencia y repercusión. Así lo advierte FENELLÓS PUIGCERVER, V., *–en El Estatuto del... op. cit.*, p. 211–, quien afirma que si se obliga a la Administración a elaborar una serie de publicaciones en donde *–para incrementar la seguridad del sistema–* expone cómo piensa que los contribuyentes deben actuar, es ilógico que a los ciudadanos informados y que siguen las directrices dictadas por la AEAT para supuestos idénticos se les pueda llegar a sancionar. Privar de eficacia frente a terceros en situaciones idénticas a las resueltas no es *–concluye este autor–* sino convertir a las campañas divulgativas en mero papel y en un instrumento contrario a la eficiencia en la gestión de los recursos públicos.

⁵⁸ De este modo se pronuncia también MARTÍNEZ LAFUENTE, A., en *Notas sobre la nueva regulación...*, *op. cit.*, p. 415. Esta exclusión de culpabilidad debería extenderse, según PÉREZ BERENGENA, J., *–La culpabilidad tributaria*, en *Crónica Tributaria*, núm. 78, 1996, p. 129–, a cualquier supuesto en que el sujeto solicite información a la Administración, sea del modo que sea. Así debe suceder, a su juicio, en la denominada interpretación oficiosa y no vinculante, puesto que una persona que solicita información a los órganos de gestión demuestra su buena y su diligencia en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (que más puede hacer un contribuyente que ante una duda recurre a su Administración para que se la disipe, actuando ulteriormente conforme al consejo recibido, aunque, a la postre resulte improcedente o incorrecto?) debe castigarse tal conducta?). Si se castiga al contribuyente *–prosigue este autor–*, éste se convertirá en una víctima del sistema, circunstancia que fomentará la desconfianza, y por ende la deslealtad tributaria, tan olvidada como necesaria en los tiempos que corren; puestos a enjuiciar, más reprochable sería la conducta de la Administración que, con opiniones diversas, traiciona al contribuyente al aconsejarle de un modo, y sancionarle a la postre por

aplicando una reiterada y sólida doctrina del Tribunal Supremo no cabe apreciar culpabilidad alguna, ya que la presentación de la consulta acredita suficientemente que la conducta del sujeto se encuentra amparada por una diferencia de criterio razonable sobre la interpretación jurídica de las normas fiscales aplicables, que dicho sea de paso en muchas ocasiones no son claras y menos aún para las personas no especializadas en esta materia⁵⁹.

Esta tesis fue invocada por ejemplo en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de diciembre de 1994 (JT 1994/1496), que resolvió el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Caja de Pensiones para la Vejez y de Ahorros contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 29 de mayo de 1991, que había desestimado una reclamación interpuesta contra una liquidación del IRPF practicada por la Oficina Nacional de Inspección⁶⁰. Con anterioridad, la entidad recurrente había formulado consulta vinculante para conocer el tratamiento en el IRPF de determinadas operaciones combinadas de pensión temporal, seguro de vida y de capital diferido. La Dirección General de Tributos contestó a dicha consulta indicando que las cantidades que anualmente se percibiesen como pensión temporal, una vez practicada su correspondiente amortización, debían someterse al impuesto como rendimientos del capital mobiliario y, consecuentemente, debían ser objeto de retención, mientras que las cantidades que se percibiesen al finalizar el período correspondiente, por los conceptos de seguro de vida y capital diferido, serían objeto de gravamen como incrementos o disminuciones patrimoniales, sin estar sometidas a retención.

Según la Audiencia Nacional la consulta en cuestión se ajustó a la realidad de los hechos, reflejando fielmente la actuación de la entidad interesada frente a la Administración tributaria, conducta en la que persistió al menos, durante la totalidad del período impositivo objeto de controversia, por lo que es evidente que debió producirse el efecto de vincular a la Administración en los términos en que contestó a la consulta, como declara, entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 1982, en interpretación del artículo 107 de la Ley General Tributaria y es tan sólida la fundamentación de este criterio que, variada la redacción del precepto por la Ley 10/1985, de 26 de abril, que le despojó casi por completo (salvo dos tasadas excepciones, que no son del caso), el mismo Alto Tribunal, en su Sentencia de 10 de febrero de 1989, atribuye al precepto legal el efecto de exonerar de responsabilidad a quienes ajusten su conducta a los términos de la respuesta informativa (que tal es el carácter, actualmente, atribuido al mismo) y en la posibilidad de engendrar medidas indemnizatorias. Efecto concreto de tal vinculación es, conforme al artículo 107.2 de la Ley General Tributaria –prosigue el Tribunal–, que los órganos de gestión de la Administración quedaron obligados a aplicar los criterios reflejados en la contestación a la consulta, por lo que las retenciones por rendimientos del capital mobiliario, producidas por las operaciones expuestas, debían ajustarse a lo prevenido por el artículo 58 del Reglamento del IRPF, formando la base imponible mediante reducción de porcentaje de amortización previsto para cada año, como venía efectuando la Entidad interesada en las declaraciones trimestrales presentadas (...) de donde resulta que la propuesta

Administración que, con opiniones diversas, traiciona al contribuyente al aconsejarle de un modo, y sancionarle a la postre por actuar conforme al consejo dado. Piénsese por ejemplo en el programa PADRE, ¿no resultaría ciertamente contradictorio que se sancione a un contribuyente que declaró de esta manera?.

⁵⁹ Determinar cuándo es razonable una discrepancia en la interpretación y en el alcance de una determinada norma tributaria a veces no es fácil. En última instancia, serán nuestros Tribunales de justicia quienes tendrán que solucionar las controversias concretas que puedan plantearse en este sentido.

⁶⁰ La Sentencia analiza básicamente dos cuestiones: en primer lugar, si las rentas satisfechas a los suscriptores debían ser objeto de retención sobre el importe de su totalidad, como entendía la Administración, o si, por el contrario, se consideraban amortizables en la forma prevista en el artículo 58 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por lo tanto, procedía excluir de retención la parte de renta correspondiente a la amortización del capital, como defendía la entidad reclamante; en segundo término, la Sentencia examina si la contestación a la consulta tenía efecto vinculante.



inspectora y la liquidación tributaria que produjo, objeto de la reclamación resuelta por el acuerdo impugnado mediante este recurso, constituyen una vulneración de dicho precepto, es decir, una infracción del ordenamiento jurídico, por lo que (...) procede la anulación de los actos impugnados y, consecuentemente (...) la estimación de este recurso.

7. REQUISITOS FORMALES QUE DEBE CUMPLIR EL ESCRITO DE SOLICITUD

Los escritos de solicitud de consultas tienen que cumplir varios requisitos formales para que puedan ser admitidos a tramitación. Veamos cuáles son los requisitos exigidos al efecto por el artículo 107 de la Ley General Tributaria.

El primer requisito es que las consultas necesariamente tienen que formularse por escrito. En la misma línea del Derecho comparado, el artículo 107 de nuestra Ley General Tributaria no alude en ningún momento a la posibilidad de efectuar consultas tributarias orales. Desde luego esto no quiere decir que en nuestro ordenamiento esté prohibida la posibilidad de formular preguntas oralmente en cualquier Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Por supuesto que se puede preguntar cualquier duda, pero lo que ocurre es que las contestaciones a esas cuestiones no producirán los mismos efectos que las consultas propiamente dichas.

En segundo término, la Ley General Tributaria también exige que las consultas sean debidamente documentadas. Para que ello sea así, es preciso que en el escrito se expresen con claridad y con la extensión necesaria los siguientes extremos: los antecedentes y las circunstancias del caso⁶¹; las dudas

⁶¹ Véase al respecto la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de febrero de 1995 (JT 1995/375), que privó de efectos vinculantes a la contestación que la Dirección General de Tributos dio el 6 de septiembre de 1979 a la consulta formulada por una empresa en relación con la tributación de las asignaciones por locomoción de los empleados con residencia en municipio distinto al lugar de trabajo. La duda se refería concretamente a si la empresa, radicada en el aeropuerto de Madrid-Barajas, tenía obligación de practicar retención sobre las cantidades abonadas para compensar los gastos de desplazamiento. En síntesis, los hechos enjuiciados fueron los siguientes. La Inspección de la Delegación de Hacienda de Madrid levantó acta a la empresa recurrente el 31 de diciembre de 1985 haciendo constar que la empresa abonó a sus empleados que se trasladan al Aeropuerto de Madrid-Barajas, retribuciones compensatorias de los gastos de transporte. Dado que, según la Inspección, hubiera sido procedente la retención a cuenta del Impuesto sobre dichas cantidades, se propone la oportuna liquidación, con la correspondiente sanción por infracción de omisión. La empresa manifestó su disconformidad con la posibilidad de retención de dichas cantidades, argumentando que la Dirección General de Tributos, en contestación a una consulta por ella formulada había respondido lo siguiente: *quedan exceptuadas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de acuerdo con la Ley 44/1978, de 8 septiembre, los gastos de locomoción, normales y justificables y siempre que se ocasionen por desplazamiento a término municipal distinto del que constituye la residencia habitual del perceptor. Por tanto, al pertenecer al aeropuerto de Barajas a término distinto del de Madrid, dichos gastos de locomoción, reuniendo tales condiciones, no se hallan sujetos al referido Impuesto, ni consecuentemente, a su retención a cuenta. Desestimada la oportuna reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid, la empresa acudió en alzada al Tribunal Económico-Administrativo Central. En el escrito de alegaciones presentado por la empresa se indicaba que la contestación a la consulta exceptuaba de tributación a los gastos de locomoción por desplazamiento al Aeropuerto de Barajas, insistiendo en que lo consultado *fue exclusivamente si el importe del billete de ida y vuelta del autobús al Aeropuerto de Barajas (única cantidad que satisface a sus empleados y, por tanto, única sobre la que cabía preguntar) debía estar sujeta a retención. A juicio del TEAC, es cierto que el primer desarrollo reglamentario de la Ley 44/1978, que tuvo lugar por Real Decreto 2615/1979, en su artículo 41.1.g) exceptuaba de la consideración de rendimientos del trabajo a los gastos de locomoción, no exigiendo, por tanto, un desplazamiento fuera del centro de trabajo para prestar los servicios en lugar distinto. Este precepto planteó dudas en cuanto a la tributación de asignaciones por locomoción de los empleados con residencia en municipio distinto al de su lugar de trabajo. Esas dudas quedarían zanjadas por la Orden Ministerial de 4 de junio de 1980, dictada en ejercicio de la facultad reconocida en el artículo 18 de la Ley

que suscite la normativa tributaria aplicable y los demás datos y elementos que sean relevantes para la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

La tercera de las circunstancias mencionadas exige alguna aclaración. La expresión demás datos y elementos que sean relevantes para la formación del juicio de la Administración es bastante imprecisa. Apoyándose en ella la Administración podría perfectamente rechazar cualquier escrito de consulta alegando que en el mismo no constan datos que son relevantes para poder contestarla, o incluso que sí constan todos los datos, pero sin la concreción necesaria como para poder formarse un juicio al respecto. En nuestra opinión el artículo 107 de la Ley General Tributaria no puede interpretarse así, porque no ha sido esa la intención del legislador al redactarlo⁶². Lo que el legislador pretende en el fondo con esa norma es que la descripción de la operación a la que se refiere la consulta sea lo más completa posible.

Por otra parte, las consultas no pueden plantearse en relación con una hipótesis abstracta ni ser anónimas⁶³. El sujeto que formule una consulta deberá necesariamente acreditar su personalidad⁶⁴.

En el escrito de consulta figurarán todos los datos que deben incluirse en cualquier escrito dirigido a la Administración (artículo 70 de la Ley 30/1992): el nombre y apellidos si se trata de personas físicas, la denominación o razón social si se trata de personas jurídicas, o en su caso el nombre de la persona que las represente; el NIF; dirección a efectos de notificaciones; el lugar y fecha de extensión del

General Tributaria, que aclaró que estas cantidades tienen la consideración de ingreso para el perceptor y no serán gasto deducible para el mismo, por lo que procede practicar retención sobre tales ingresos del empleado. Posteriormente el segundo reglamento del Impuesto, aprobado el 3 de agosto de 1981 y que derogó el anterior, dispuso en su artículo 42 la excepción de gravamen de los gastos de locomoción del empleado que se desplace fuera de la fábrica, taller, oficinas, etc. para realizar su trabajo en lugar distinto, supuesto que no incluye el que ahora nos ocupa. En todo caso, prosigue el TEAC, está claro que durante los ejercicios a que se refería la reclamación de la empresa recurrente –1980 a 1984–, las asignaciones por gastos de desplazamiento de domicilio al lugar de trabajo constituían ingreso no exonerado de gravamen. En cuanto a la contestación a la consulta tributaria que había planteado la recurrente, el TEAC entiende que la misma carece de eficacia vinculante porque tanto en la liquidación impugnada como en la Resolución ahora recurrida se pone de manifiesto la falta de aportación por la interesada de los antecedentes necesarios para esclarecer los términos en que la consulta se formuló, términos que son de especial relevancia, ya que los gastos de desplazamiento de Madrid a Barajas tendrán distinto tratamiento fiscal, según se deduce de la normativa examinada, en función de circunstancias – lugar de trabajo del empleado, etc.– que no consta en el expediente fueran adecuadamente explicitadas en la consulta; y sin que la reclamante, ni ante la Oficina Liquidadora, ni tampoco ante el Tribunal Regional ni en esta alzada, haya probado el adecuado planteamiento de la consulta, prueba que compete a aquella en virtud del artículo 114 de la Ley General Tributaria. En consecuencia, no puede atribuirse a la contestación a la consulta el efecto pretendido, ni siquiera en relación con el ejercicio de 1980, al que era de aplicación el Reglamento de 1979".

⁶² Como escribió VANONI, E., –en *Naturaleza e interpretación de las Leyes Tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1973, página 219–, el límite de la actividad interpretativa lo constituye el espíritu que informó la ley en el momento de su nacimiento: la labor del intérprete debe tratar de reconstruir tal espíritu.

⁶³ Compartimos en este punto la opinión, entre otros autores, de CASADO OLLERO, *La consulta...*, *op. cit.*, p. 59; CARRERA RAYA, F.J., *Una opinión...*, *op. cit.*, p. 162, y MEXIA ALGAR, J., *Las consultas...*, *op. cit.*, p. 1275. Para este último autor, quien consulta lo debe hacer suscitando su propio caso particular, no oculto bajo la forma de un planteamiento general ni con pretensiones de anonimato. Para ZORNOZA PEREZ, J.J., –*Interpretación administrativa...*, *op. cit.*, p. 470–, no pueden formularse consultas con carácter reservado o anónimas no sólo porque en tales circunstancias no puede verificarse la concurrencia de ese interés que la Ley exige, sino porque el conocimiento del elemento subjetivo condiciona el pronunciamiento de la Administración y una consulta formulada en esos términos no contendría todos los antecedentes y circunstancias necesarios para la formación del juicio de la Administración.

⁶⁴ La necesidad de acreditar la personalidad ha sido en opinión de BASANTA DE LA PEÑA, J., –*Una nueva regulación de las consultas...*, *op. cit.*, p. 26–, uno de los obstáculos tradicionalmente más graves para el desarrollo de esta figura, pues las primeras disposiciones que en las décadas iniciales de este siglo contemplaron la figura de la consulta, obligaron a que los consultantes, por el mero hecho de serlo pasaran a la lista de contribuyentes inspeccionables por la administración, en un plazo inmediato. Desde entonces –continúa este autor–, el estigma de que consultar equivaldría a llamar la atención de Hacienda, ha acompañado a la institución de la consulta sin más excepción que algunas normas concretas, como, por ejemplo, las que regularon la consulta en materia de regularización balances, las cuales preveían que las preguntas se hicieran en forma anónima a través de las Cámaras de Comercio e Industria, recibiendo la respuesta por idéntico mecanismo.



escrito, así como la firma de quien formula la consulta o en su defecto de su representante legal. En caso contrario, la Administración no contestará dicha consulta. En la práctica la Administración tributaria rechaza las consultas en las que no se identifica personalmente el consultante.

Qué ocurre cuando un ciudadano presenta un escrito de consulta que no reúne todos los datos necesarios para que dicha consulta pueda ser respondida? En tales casos, salvo que se conceda expresamente un plazo superior porque las circunstancias del caso así lo requieran, los interesados dispondrán en aplicación de lo dispuesto en los artículos 32.4 de la Ley 30/1992 y 11.3 del Real Decreto 404/1997, de un plazo de diez días para la subsanación de los posibles defectos o para enviar los documentos preceptivos. En caso de no atender a este requerimiento, la consulta se tendrá por no presentada y el escrito de formulación será archivado sin más trámite.

Todos estos requisitos se establecen en relación con las consultas individuales. Nada dice nuestra Ley General Tributaria sobre cuáles son los requisitos que han de cumplir las consultas colectivas. Aunque el apartado 3 del artículo 107 de la Ley General Tributaria se limite a indicar que estas consultas deben ir debidamente documentadas, entendemos que estas han de respetar las mismas exigencias que el apartado 1 de ese precepto establece para las formuladas a título individual.

8. PROCEDIMIENTO PARA LA TRAMITACIÓN Y RESOLUCIÓN DE LAS CONSULTAS

En el momento actual sólo está regulado el procedimiento para la resolución de las consultas con efectos vinculantes. Por lo que respecta a las consultas sin eficacia vinculante, la Disposición adicional primera del Real Decreto 404/1997 se limita a indicar que este tipo de consultas serán respondidas por el órgano competente a través de los procedimientos habituales.

Quizás se podría haber aprovechado la aprobación del Real Decreto 404/1997 para hacerlo, entre otras razones porque no parece admisible que una disposición reglamentaria fije un procedimiento administrativo remitiéndose a los procedimientos habituales. Como ha apuntado FENELLÓS PUIGSERVER, ni la habitualidad es fuente del Derecho Público ni el obrar de los órganos administrativos y de los ciudadanos al margen de una cobertura normativa pueden disciplinar el procedimiento sin una nueva norma que los acoja y que plasme en realidad jurídica lo que es una conducta de la realidad⁶⁵.

En este sentido se pronunció el Consejo de Estado en su dictamen preceptivo de 11 de diciembre de 1996, advirtiendo que, si bien es cierto que el artículo 107 de la Ley General Tributaria no contempla expresamente el desarrollo reglamentario en el supuesto de consultas no vinculantes, sería conveniente incluir tal regulación por cuanto redundaría en beneficio de la seguridad jurídica de los contribuyentes. Sin embargo, esta acertada recomendación del Consejo de Estado desgraciadamente no fue tenida en cuenta por el Gobierno.

⁶⁵ Vid. FENELLÓS PUIGSERVER, V., *El Estatuto del...*, *op. cit.*, p. 204.

9. PLAZO PARA CONTESTAR LAS CONSULTAS

La normativa vigente no fija ningún plazo máximo para la contestación de las consultas que no tienen eficacia vinculante⁶⁶. En cambio, sí existe un plazo máximo para la contestación de las consultas vinculantes, concretamente de seis meses.

Pero ese plazo de seis meses es como si no existiera, ya que si la Administración deja transcurrir ese período de tiempo sin contestar no ocurrirá absolutamente nada. El artículo 13.2 del Real Decreto 404/1997 establece que la falta de contestación dentro del plazo de seis meses no implicará la aceptación de los criterios expresados por el consultante en el escrito de consulta, ni tampoco determinará efectos vinculantes para la Administración tributaria. Por tanto, la falta de contestación no produce efectos estimatorios ni desestimatorios⁶⁷.

La doctrina ha criticado duramente que no se atribuya ningún efecto a la falta de contestación en plazo. En esta línea, el Profesor GARCÍA AÑOVEROS afirmó con razón que de este modo la contestación se configura, por tanto, como una graciosa condescendencia administrativa, tanto si la respuesta (de producirse) es vinculante como si no⁶⁸.

Si transcurre el plazo previsto sin que la Administración responda la única alternativa que le queda al consultante es presentar una reclamación en queja denunciando tal infracción⁶⁹. La reclamación en queja es un instrumento previsto en el artículo 106 de la Ley General Tributaria, que sirve para solicitar la subsanación de cualquier defecto de tramitación⁷⁰. Conforme a lo dispuesto en su párrafo segundo, la

⁶⁶ Si acudimos a los antecedentes históricos advertimos que en algunas de las disposiciones que han regulado la institución de la consulta en nuestro ordenamiento sí se fijaba un plazo máximo para su contestación. Así por ejemplo, la Orden de 8 de septiembre de 1922, que desarrolló el artículo 14 de la Ley de 26 de julio de 1922, estableció un plazo para resolver de cinco días, ampliable por otros cinco pero sólo cuando la Administración requiriese al sujeto para completar los antecedentes. Posteriormente, ese plazo sería sucesivamente ampliado a un mes por la Instrucción de 15 de diciembre de 1960, a tres meses en el Decreto 3274/1971, de 23 de diciembre (artículo 8) y a cuatro meses en la Orden de 1 de diciembre de 1970. Cuatro meses era también el plazo previsto en el artículo 33 de la Orden de 1 de diciembre de 1970, de régimen jurídico-fiscal de los Fondos de inversión mobiliaria para las consultas relativas a ese tipo de fondos. Para las consultas relativas a tributos locales, el artículo 278 del Reglamento de Haciendas Locales de 4 de agosto de 1952 concedía un plazo de ocho días para contestar a las consultas referidas a tributos locales.

⁶⁷ Evidentemente, si una norma reglamentaria obligase a tener por desestimada la solicitud de consulta presentada por un ciudadano una vez transcurrido el plazo de resolución, sin darle al solicitante la oportunidad de optar por esperar a la resolución expresa, dicha norma vulneraría el principio constitucional que proscribía la indefensión. En esta línea se ha pronunciado la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 1997 (RJ 1997/ 7742), que desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Confederación Española de Organizaciones Empresariales contra el artículo 2.1 del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios.

⁶⁸ Cfr. GARCÍA AÑOVEROS, J., *Una nueva Ley General...*, *op. cit.*, p. 161. En esta línea crítica, HERNÁNDEZ LAVADO, A., *—La consulta...*, *op. cit.*, p. 314—, escribe que si la Administración no contesta en el plazo de seis meses, el administrado se encuentra simple y llanamente con un esfuerzo y tiempo perdido porque mientras el incumplimiento de cualquier requisito de los exigidos al obligado tributario para la validez de la consulta es motivo suficiente para rechazar la misma, no hay prevista solución para el incumplimiento de la Administración.

⁶⁹ Obsérvese que no hablamos de recurso de queja sino de reclamación en queja. Como señalasen hace más de tres décadas ARIAS VELASCO, J., y CARRAL LARRAURI, N., *—Manual de procedimientos tributarios*, 2.0 edición, Santillana, Madrid, 1968, página 163—, la queja no constituye un recurso propiamente dicho contra un acto administrativo, sino más bien un simple acto del interesado en el procedimiento tendente a promover la subsanación de posibles defectos en la tramitación o retrasos en la resolución, antes de que se haya dictado el acto o resolución administrativa en dicho procedimiento.

⁷⁰ La reclamación en queja aparecía ya prevista en el artículo 77 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, que fijaba determinados requisitos en cuanto a la elevación del escrito de queja al superior jerárquico de la autoridad o funcionario que se presuma responsable de la infracción y al plazo para la notificación de la resolución. El artículo 79.2 de la Ley 30/1992 ha sustituido



estimación de la reclamación podrá dar lugar a la exigencia de la correspondiente responsabilidad disciplinaria, si hubiera razones para ello⁷¹.

Durante la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria, se presentaron algunas enmiendas dirigidas a conseguir cierta celeridad en la contestación a las consultas. En concreto, estas enmiendas establecían que la Administración debía contestar las consultas en un plazo de tres meses a contar desde el momento de su presentación. Lamentamos profundamente que no hayan prosperado estas iniciativas⁷².

10. LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS EN DERECHO COMPARADO

10.1. Introducción

En el último apartado de este trabajo nos ocuparemos de la regulación de las consultas tributarias en Australia, Canadá, Estados Unidos, Holanda, Italia y Suecia. En particular nuestra atención se centrará en los siguientes aspectos: en primer término, en las materias sobre las que pueden formularse consultas; en segundo lugar, en el procedimiento de tramitación y resolución de las consultas; en tercer término, nos detendremos también en el valor y los efectos que se atribuyen a las contestaciones; en cuarto lugar, se analizará una cuestión de especial interés para nuestro país como es la posibilidad de establecer una tasa por la tramitación y resolución de las consultas tributarias, tasa que se exige en diversos países dependiendo como veremos de su grado de dificultad y del número de horas que tiene que invertir la Administración tributaria en responderlas.

10.2. Australia

dicha reclamación al extender el régimen de las alegaciones, que son el instrumento que tienen los interesados para aportar datos fácticos o jurídicos al expediente, a los defectos de tramitación de los procedimientos. Como consecuencia de ello, la reclamación en queja sólo existe en la actualidad en materia tributaria. Sobre el ámbito de aplicación, el régimen jurídico y los efectos de la reclamación en queja, remitimos al comentario que del artículo 106 de la Ley General Tributaria realiza L. SÁNCHEZ SERRANO y que se incluye en la obra colectiva *Comentarios a las Leyes tributarias y financieras*, Tomo II, Edersa, Madrid, 1983, pp. 96 y ss.

⁷¹ Esta norma es innecesaria, como bien indica PEÑUELAS REIXACH, L., –Reclamación en queja y procedimiento de gestión tributaria, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje a D. Fernando Sáinz de Bujanda*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, p. 1383–, porque sin la misma se habría borrado en gran parte sus connotaciones de denuncia del funcionario que actúa. Connotaciones que al poder provocar la animadversión de los funcionarios frente al interponente de la reclamación, seguramente constituyen el principal factor que impide a esta figura jugar un papel más relevante como medio para corregir defectos de procedimiento. En parecidos términos, CAYÓN GALIARDO, A., –El sistema constitucional de garantías jurídicas del contribuyente, en AA.VV., *Fiscalidad y Constitución*, Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación de España, Madrid, 1986, p. 162–, afirma que esta declaración no debería contenerse en la Ley General Tributaria porque incita al contribuyente a desistir de la interposición de la reclamación a fin de no convertirse en causante de un expediente disciplinario.

⁷² Como ha observado ZORNOZA PÉREZ, J.J., –Las consultas a la Administración..., *op. cit.*, p. 1396–, la evacuación de las consultas con cierta celeridad resulta esencial para la adecuada garantía de la seguridad jurídica.

Australia es uno de los países que cuenta con un sistema más completo y sofisticado de consultas tributarias vinculantes (*binding rulings system*)⁷³. El régimen allí vigente ofrece a los ciudadanos más información y les otorga mayor certeza que los existentes en la mayoría de países de la OCDE⁷⁴.

Los *rulings* se han desarrollado en Australia en el marco de una reforma general de los procedimientos tributarios dirigida a mejorar la eficiencia de la *Australian Taxation Office* y a incrementar el grado de cumplimiento de sus obligaciones tributarias por parte de los ciudadanos⁷⁵. Las principales medidas que se adoptaron para lograrlo fueron dos: la introducción de un sistema de *rulings* y el establecimiento de un sistema de autoliquidación tributaria (*self-assessment*) que supuso una auténtica privatización de los procedimientos de liquidación y recaudación⁷⁶. Ambas medidas fueron introducidas en 1992 por una Ley que modificó la *Income Tax Assesment Act* y la *Taxation Administration Act*⁷⁷.

En Australia existen dos tipos de *rulings*: *public rulings* y *private rulings*. Las *public rulings*⁷⁸ contienen la interpretación del *Commissioner* sobre cómo deben aplicarse las normas tributarias en supuestos concretos⁷⁹. La iniciativa a la hora de elaborar las *public rulings* corresponde a la *Australian Taxation Office*. Por el contrario, las *private rulings* son solicitadas por los ciudadanos que desean conocer cómo interpretará y aplicará la normativa tributaria la *Australian Taxation Office* a una persona determinada (*the rulee*) en una situación concreta⁸⁰.

Ambos tipos de *rulings* vinculan a la Administración tributaria australiana que, aun cuando una norma disponga otra cosa, deberá aplicar la interpretación acogida en un *ruling* si ello determina una menor tributación para el ciudadano⁸¹.

⁷³ Así lo califica el profesor australiano BENTLEY, D., A Proposal for Reform of the Australian Rulings System, en *Australian Tax Review*, vol. 26, n. 2, 1997, p. 57.

⁷⁴ Varios estudios así lo avalan. Véanse, por ejemplo, los trabajos elaborados en el seno de la International Fiscal Association y publicados en el volumen *Advance Ruling: Practice and Legality*, Kluwer, Deventer, 1994. Igualmente pueden consultarse los trabajos auspiciados por aquella organización y publicados bajo el título *Ruling Practice: A European Survey and Comparison*, en *European Taxation*, núm. 58, 1995. Finalmente, también se refiere a esta cuestión SANDLER, D., en *A Request for Rulings*, The Institute of Taxation and IFS, London, 1994.

⁷⁵ La necesidad de introducir importantes reformas en los procedimientos tributarios era una idea en la que se insistía en multitud de documentos oficiales. Sirvan como ejemplo los siguientes: Australian Audit Office, *Reports of the Auditor-General on Efficiency Audits* (AGPS, Canberra, 1984); Australian Treasury, *Reform of the Australian Tax System: Draft White Paper* (AGPS, Canberra, 1985); Australian Taxation Office, *A Taxing Solution, Report of Program management performance Review (The Cullen Report)* (AGPS, Canberra, 1987) y por último otro documento publicado por la Australian Taxation Office, titulado *Pappas, Carter, Evans and Koop Pty Ltd Review of Organisation for Taxpayer Audit Programs*, 1987.

⁷⁶ La expresión es de NETHERCOTT, L., y STEPHEN, T., Tax Management. A new era under self assesment, en *Australian Tax Review*, vol. 22, n. 1, 1993, p. 7.

⁷⁷ Para un completo estudio del sistema australiano de consultas, véase el trabajo de HARRIS, P.A., Private Tax Rulings: An Advanced System, 23 *Australian Tax Review* 22, 1994, p. 36.

⁷⁸ Las *public rulings* están reguladas en la Parte IVAAA de la *Taxation Administration Act* de 1953 Para redactar este apartado hemos manejado la legislación preparada por McLEOD, N.; PASSANT, J., y OKEEFFE, B., *Essential Tax Legislation*, Fourth Edition, The Law Book Company Limited, Sydney, 1995.

⁷⁹ La Sección 14 ZAAE de la Parte IVAAA de la *Taxation Administrative Act* de 1953 dispone lo siguiente: The Commissioner may make a public ruling on the way in which, in the Commissioners opinion, a tax law or tax laws would apply to any person in relation to a class of arrangements.

⁸⁰ Las *Private rulings* se encuentran reguladas en la Parte IV AA de la *Taxation Administration Act* de 1953. En su Sección 14ZAF se establece lo siguiente: A person may apply to the Commissioner for a ruling on the way in which, in the Commissioner=s opinion, a tax law or tax laws would apply to the person in respect of a year of income in relation to an arrangement.

⁸¹ Así lo establece la *Income Tax Assesment Act* de 1936, en sus Secciones 170BA y 170 BB.



Otra característica interesante del sistema de consultas vigente en Australia es que cabe la revocación de las *private rulings*. En concreto, hay que distinguir según que medie o no el consentimiento del solicitante. En el primer caso la revocación puede tener lugar en cualquier momento. En cambio, en el segundo es necesario que la operación no se haya iniciado. Hay no obstante un supuesto en el que cabe la revocación sin consentimiento aunque haya comenzado a realizarse la operación, que se da cuando el órgano competente estime que en caso de no producirse dicha revocación resultaría perjudicado otro ciudadano distinto al solicitante, siempre que además ese perjuicio sea mayor que el que pudiera sufrir este último a causa de la revocación.

En Australia, no está prevista la posibilidad de que los ciudadanos puedan recurrir judicialmente contra las *public rulings*. Por el contrario, sí pueden hacerlo contra las *private rulings*. Esta última posibilidad es expresamente admitida por la Sección ZAZA de la *Taxation Administration Act* de 1953⁸². Pero únicamente puede hacerlo el sujeto que haya formulado la consulta (*rulee*) y no cualquier ciudadano. Así lo ha confirmado en 1994 el *Federal Court* en su Sentencia *CTC Resources NL v. FC of T*⁸³.

10.3. Canadá

El sistema de consultas vigente en Canadá tiene su origen en el procedimiento formal introducido en 1970 a través de la *Information Circular 70-6R2*⁸⁴ con el objetivo de permitir que los ciudadanos pudieran conocer con cierta anticipación el criterio de la Administración en relación con la normativa del Impuesto sobre la Renta⁸⁵.

En Canadá, las contestaciones a consultas (*advance rulings*) tienen efectos vinculantes exclusivamente para el consultante y en relación con las operaciones descritas en su solicitud. Según reiterada jurisprudencia de los tribunales canadienses, los obligados tributarios no pueden ampararse en la contestación a una consulta tributaria que contenga una interpretación errónea del derecho que perjudique a la propia Administración que ha realizado dicha interpretación.

Uno de los aspectos más llamativos de la normativa canadiense es que las contestaciones a consultas pueden ser revocadas si la Administración considera que el criterio recogido en ellas es erróneo. Para ello es preciso que no se hayan iniciado las operaciones sobre las que versa la consulta. De todos modos, en todos aquellos casos en los que está claro cuál es el derecho aplicable éste debe

⁸² Esta Sección reza así: A rulee who is dissatisfied with a private ruling may object against it in the manner set out in Part IVC and such a ruling is a taxation decision for the purposes of that Part.

⁸³ Vid. (1994) 48 FCR 397, 424. En esta Sentencia se examinó un *advance ruling* que fue solicitada para un determinado año fiscal antes de que las partes llevaran a cabo la operación. La contestación fue adversa para las partes y la operación finalmente no fue realizada antes de la finalización del año fiscal. A pesar de ello, los afectados decidieron recurrir judicialmente la contestación. Obsérvese que se estaba recurriendo contra una contestación referida a un año ya concluido y a una operación que ya no se iba a ejecutar precisamente porque el año ya había finalizado. El *Federal Court* inadmitió el recurso, declarando que no tenía jurisdicción para emitir *advisory opinions*. Según el Tribunal, el *Commissioner* no tenía que haber contestado a una consulta que no reunía todos los requisitos formales y en la que no se exponían con claridad todos los hechos necesarios para poder emitir un juicio definitivo. Un problema similar es el que estudió el Tribunal Federal en *Payne v. FC of T* (1994) 94 ATC 4191, 4196. En aquella ocasión, el Tribunal concluyó que no podía contestar a las cuestiones consultadas por las partes en base a los hechos expuestos en el escrito de solicitud. Para un completo análisis de estas Sentencias, vid. PAGONE, G.T., *Objections and Private Rulings - Issues and Strategies for all Taxpayers*, Taxation Institute of Australia, (1994) 33rd Victorian Convention Papers 10.

⁸⁴ La *Information Circular IC-70-6R2, Advance Income Tax Rulings*, fue modificada por última vez el 28 de septiembre de 1990.

⁸⁵ Hay que advertir que en Canadá el procedimiento para formular consultas no está regulado en ninguna ley, sino que se trata de una creación de la Administración tributaria. Por tanto, es un procedimiento esencialmente discrecional.

prevalecer sobre cualquier otra interpretación contraria que pueda efectuar la Administración a través de un *advance ruling* (una consulta).

La validez de las contestaciones suele oscilar entre seis y doce meses, aunque dicho período podrá ampliarse si se retrasa el inicio de la operación a que se refiera la consulta.

En cuanto a los requisitos que deben reunir los escritos de solicitud de consulta, hay que indicar que quien formula una consulta debe explicar la finalidad que persigue con la operación sobre la que versa la consulta, las razones que motivan su solicitud, e indicar expresamente cuál es la interpretación a su juicio más acertada de la normativa que regula dicha operación. Este último requisito podría introducirse con carácter facultativo en nuestro país.

La competencia para resolver las consultas corresponde al *Rulings Directorate* que es un órgano compuesto por unas noventa personas e integrado en el organigrama del *Revenue Canada Taxation*. El aspecto que más nos ha llamado la atención es que antes de redactar la contestación definitiva se remite por fax al solicitante una contestación provisional a fin de que compruebe si son correctos o no los datos personales y los relativos a la operación sobre la que se consulta. Hasta que no sea confirmado por el interesado que son correctos los datos, la contestación no se convierte en definitiva.

Las solicitudes de consultas son tramitadas siguiendo el orden en el que son recibidas, aunque cabe también la posibilidad de alterar ese orden a fin de tramitar una determinada solicitud con carácter urgente siempre y cuando concurran razones que así lo aconsejen.

En Canadá hay que pagar una tasa cuando se formula una consulta tributaria. Dicha tasa varía dependiendo del número de horas que tarde el *Rulings Directorate* en examinar y responder a la solicitud. De conformidad con lo dispuesto en la Orden del Ministerio de Hacienda canadiense de 19 de abril de 1990 (*Advance Income Tax Ruling Fees Order*), la tasa es de 90 dólares por hora de trabajo invertida en la consulta. La doctrina canadiense que ha estudiado el tema considera que el importe de la tasa es razonable⁸⁶.

10.4. Estados Unidos

Como hemos explicado más arriba, en España las consultas pueden versar sobre todo tipo de cuestiones de naturaleza tributaria. Esta situación contrasta con lo que ocurre en Estados Unidos, en donde la regla general es la existencia de restricciones a la posibilidad de formular consultas por razón de la materia. En Estados Unidos existe una norma reglamentaria en la que se enumeran las materias sobre las que está prohibida o suspendida temporalmente la posibilidad de plantear consultas. Dicha lista (*no - rulings list*) es actualizada anualmente.

La regla general en materia de efectos de las contestaciones a consultas es la misma que en Canadá, ya que las *letter rulings* únicamente vinculan a la Administración tributaria estadounidense con respecto al sujeto que las solicitó y exclusivamente en relación con la operación a la que se refiere la consulta (*only the taxpayer to whom the ruling was issued may rely upon it*)⁸⁷. Aunque cualquier otro ciudadano pueda llegar a conocer su contenido, no podrá alegarlo en su favor. Las *letter rulings*

⁸⁶ Sobre el particular, véase el trabajo de WILLIAMSON, D., y BRYANT, T., *The Income Tax Rulings Process...*, *op. cit.*, p. 283.

⁸⁷ Esta tesis se recoge, entre otros, en los siguientes fallos: *Minchin v. Commissioner*, 335 F.2d 30 (2d Cir. 1964); *Weller v. Commissioner*, 270 F.2d 294 (3d Cir. 1959), *cert. denied*, 364 U.S. 908 (1960), y *Goodstein v. Commissioner*, 267 F.2d 127 (1st Cir. 1959).



constituyen en el Derecho tributario estadounidense una forma de comunicación privada entre el *Internal Revenue Service* y el ciudadano que formula la consulta. De todas maneras, en la práctica, las *letter rulings* son de gran utilidad para el público en general, pues permiten conocer cuál es la interpretación que en un determinado momento mantiene la Administración sobre una operación concreta.

Esa regla tiene una importante excepción. En concreto, la regla no se aplica cuando un ciudadano cualquiera resulte discriminado desde el punto de vista tributario respecto al que formuló la consulta. En caso de darse tal hipótesis, habría que aplicarle a aquel ciudadano el mismo tratamiento que al consultante. En Derecho tributario americano existe un principio básico conforme al cual la Administración tributaria no puede gravar de forma distinta dos sujetos que se encuentren en idéntica situación sin una causa que justifique esa diferencia de trato⁸⁸.

La jurisprudencia ha anulado en alguna ocasión una *letter ruling* por discriminatoria. Esto es lo que ocurrió en la famosa Sentencia *International Business Machines Corporation (IBM) v. United States*⁸⁹, en la que anuló una *letter ruling* obtenida por la compañía Remington-Rand, en la que se aclaraba que no estaban sujetas al *federal excise tax* determinadas operaciones de venta de sus ordenadores. Cuando la compañía IBM tuvo conocimiento de esa *letter ruling* solicitó una idéntica en la que se declarase que no estaban sujetos a dicho impuesto las ventas de sus ordenadores. Cuando el *Internal Revenue Service* finalmente respondió, dos años más tarde, lo hizo indicando que los ordenadores de IBM sí estaban sujetos al mencionado impuesto. Simultáneamente, el Servicio Interno de Impuestos revocó con efectos prospectivos la *letter ruling* obtenida por Remington-Rand. De esta forma, IBM pagó durante dos años un impuesto que Rand nunca abonó a pesar de que ambas empresas realizaban las mismas operaciones. IBM recurrió esta segunda *letter ruling* ante los tribunales alegando que había sido injustamente discriminada. Su recurso sería estimado por la *Court of Claims*, que acordó la devolución a IBM de lo pagado durante esos dos años⁹⁰.

En el escrito de solicitud de consulta, el consultante debe advertir si con anterioridad ha presentado alguna declaración tributaria relativa a una operación similar y el segundo que debe precisar si ha solicitado con antelación el parecer de la Administración en relación con la misma operación.

La consulta no será respondida si no se abona la tasa establecida al efecto. Su importe varía dependiendo de la dificultad de la misma, así como del tiempo que se estime necesario para la resolución de la consulta. La cifra a pagar para cada tipo de solicitud de consulta figura en un reglamento que se actualiza anualmente. El pago de la cantidad allí indicada tiene que hacerse por adelantado, debiendo acreditarse esta circunstancia en el momento de presentación del escrito de solicitud. En caso contrario, dicha solicitud no será tramitada.

⁸⁸ El Tribunal Supremo americano se refirió al asunto en su Sentencia *United States v. Kaiser*, 363 U.S. 299, 308 (1960). En ella, el Juez Frankfurter afirmó lo siguiente: The Commissioner cannot tax one and not tax another without some rational basis for the difference.

⁸⁹ Vid. *IBM Corporation v. United States*, 343 F2d 914 (Ct. Cl. 1965), *cert. denied*, 382 U.S. 1028 (1966).

⁹⁰ Para que un Tribunal acepte el argumento de que ha existido discriminación porque la Administración no ha otorgado a un sujeto el mismo tratamiento que a otro que se encuentre en idéntica situación, es preciso que el denunciante haya solicitado la *letter ruling*. En *Bernstein v. United States*, 345 F2d 558 (Ct. Cl. 1965), la *Court of Claims* rechazó una demanda planteada en este sentido. En aquella ocasión, se enjuició el caso de un grupo de empresas dedicada a la construcción de pisos, integrado por seis sociedades distintas. Una de ellas había formulado una consulta y obtenido la correspondiente respuesta. Las otras cinco sociedades trataron de aplicar la solución allí recogida pero la Administración no lo aceptó. Por ello, recurrieron dicha decisión argumentando que ello suponía una discriminación injustificada. La *Court of Claims* rechazó tal alegación argumentando que no podía aplicarse aquí la misma doctrina que en el caso *IBM Corp. v. United States*, porque las cinco sociedades demandantes no habían solicitado la correspondiente consulta.

Se puede pedir la tramitación urgente de una solicitud de *letter ruling*. Para ello es preciso que el solicitante explique cuáles son los motivos que avalan su petición y justifique el pago de la tasa prevista para estos casos. Pero sin duda lo más atractivo del procedimiento estadounidense de resolución de las *letter rulings* es el derecho que se concede al consultante para pedir la celebración de una reunión con un representante de la Administración tributaria para ampliar la información suministrada junto con la solicitud y explicar con más detalle la operación u operaciones a que alude la consulta. Cuando la Administración estime que dicha reunión puede resultar de utilidad accederá a la petición y se lo comunicará telefónicamente al solicitante. En todo caso, la reunión se celebrará como máximo dentro de los veintiún días hábiles siguientes al día en que se solicitó.

En Estados Unidos pueden revocarse las *letter rulings*. Cuando se cumplan determinadas circunstancias cabe incluso su revocación con efectos retroactivos. En tales casos, el *Internal Revenue Service* deberá precisar los aspectos a los que alcanza dicha revocación. Igualmente tendrá que indicar las causas que la motivan.

10.5. Holanda

La regulación actual de las consultas tributarias en Holanda data de 1986 y tiene su origen en un documento enviado por el Ministro de Finanzas al Parlamento en diciembre de dicho año⁹¹. En el mencionado documento se expone el sentido que tiene un sistema de consultas tributarias, los criterios que deben tenerse en cuenta a la hora de decidir si procede o no responder a una consulta, así como las consecuencias y efectos que se derivan de las consultas.

TIMMERMANS resume perfectamente cuáles son las notas características de la consulta en Holanda. Según este autor, la consulta es la opinión que por anticipado emite el departamento competente, interpretando las leyes, la jurisprudencia y las normas reglamentarias, relativas a la determinación de los beneficios de un grupo internacional de empresas respecto a las actividades desarrolladas en Holanda⁹².

En Holanda sólo pueden formularse consultas sobre ciertas cuestiones de fiscalidad internacional. Por razón de la materia, se distinguen cinco tipos de consultas que son las siguientes: *holding (participation exemption) rulings*, *finance rulings*, *royalty rulings*, *foreign permanent establishment financing rulings* y *cost-plus rulings*.

La competencia para responder las consultas corresponde a una división de la Inspección de los tributos, popularmente conocida como el *Rotterdam ruling team*.

A diferencia de lo que ocurre en España, las contestaciones vinculan a la Administración tributaria holandesa incluso aunque se modifique la legislación aplicable o se produzcan cambios en la doctrina jurisprudencial.

⁹¹ Cfr. *Parliamentary Minutes*, 1986-87, 19 700, Chapter IXB, N. 36.

⁹² Cfr. TIMMERMANS, A., Perspective of the Netherlands, en AA.VV., *Advance Ruling: Practice and Legality*, Proceedings of a Seminar held in 1992 in Cancun during the 46th Congress of the International Fiscal Association, Kluwer, 1994, p. 45. Reproducimos a continuación la versión original de la definición: (A ruling is an opinion issued in advance by a tax inspector *within the scope of tax law, jurisprudence, and regulations*, concerning the determination of the *entire profit* of an international group of companies with regard to activities performed in the Netherlands).



Otra particularidad que presenta la regulación de las consultas tributarias en Holanda es que el obligado tributario que formule una consulta debe realizar la operación o iniciar la actividad o actividades a que se refiere dicha consulta como máximo en un plazo de nueve meses a contar desde el momento de presentación del escrito de solicitud. La contestación tendrá en principio validez por un período de cuatro años a partir del momento de inicio de la actividad. Este período podrá no obstante ampliarse por otros cuatro años, siempre que la Administración no haya modificado su parecer sobre el tema en cuestión y que las actividades del consultante continúen ajustándose a las líneas básicas descritas en la solicitud. En caso de que la Administración haya cambiado de criterio, podrá solicitarse una prórroga del período de validez de la contestación pero tan sólo por un período de dos años.

10.6. Italia

El derecho de consulta (*diritto di interpello*) fue introducido en Italia por la Ley de 30 de diciembre de 1991, núm. 413, de acompañamiento a la Ley de Presupuestos (*legge finanziaria*) para 1992. Sin embargo, el *diritto de interpello* ha permanecido en letra muerta durante cinco años y medio ya que hasta mediados de 1997 no se dictaron en Italia las normas reglamentarias –Decreto Ministeriale de 13 de junio de 1997, n.º 194 y Decreto Ministeriale de 13 de junio de 1997, n.º 195– necesarias para desarrollar y completar el cuadro normativo regulador de este instituto. Algunos autores se han detenido a analizar si este importante retraso puede dar lugar a la exigencia de algún tipo de responsabilidad a la Administración⁹³. Aunque no se puede excluir de forma absoluta esta posibilidad, lo cierto es que en la práctica, tal como afirma GALLO, el ciudadano lo tiene muy difícil para demostrar que del retraso en la puesta en funcionamiento del derecho de consulta –por falta de desarrollo reglamentario de la Ley número 413/1991– se deriva para él un daño⁹⁴.

En Italia están tasadas las materias sobre las que pueden formularse consultas. En concreto, puede solicitarse el parecer de la Administración sobre:

- Operaciones de concentración, transformación, aumento y reducción del capital, cesiones de créditos y cesiones de valores mobiliarios).

⁹³ Sobre el particular, leáse el interesante trabajo de BATTI, D., Sulla responsabilità dell'Amministrazione finanziaria per la mancata attuazione dell'esercizio del diritto di interpello, en *Il fisco*, núm. 34, 1996, pp. 8249 y ss. Este autor examina las opciones de las que disponían los ciudadanos que no hubieran podido ejercitar el *diritto di interpello* por falta de desarrollo reglamentario. En su opinión, en tales supuestos podía incluso llegar a vulnerarse el artículo 97,1 de la Constitución italiana, en el que se dispone: I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il *buon andamento* e l'imparzialità dell'Amministrazione. Esta norma, de naturaleza programática, tiene también un contenido preceptivo, ya que impone límites generales y especiales, justificados por la exigencia de la tutela constitucional.) Qué significa exactamente la expresión *buon andamento*? La doctrina ha coincidido en afirmar que con esta expresión se alude a il rapporto tra obiettivi e risultati, cioè profili di congruità a seconda del tipo di attività da valutare e può costituire oggetto di giudizio o più propriamente politico o politico-amministrativo oppure essere fondata su canoni meramente logici o ancorati a indicatori di produttività variamente costruiti. Así opinan, entre otros autores, CALANDRA *Efficienza e buon andamento della Pubblica Amministrazione*, en *Enciclopedia Giuridica Treccani*, Roma, 1988; BERTI, G., *La Pubblica Amministrazione come organizzazione*, Padova, 1968; ANDREANI, *Il principio costituzionale di buon andamento dell'Amministrazione Pubblica*, Padova, 1979, y SPERANZA, Il principio di buon andamento-imparzialità dell'amministrazione nell'art. 97 della Costituzione, en *Foro amministrativo*, 1972, II, p. 79. La propia Corte Constitucional se ha encargado en alguna ocasión de recordar –por ejemplo en su Sentencia n. 22/1966– que este principio, insito en la norma, no se refiere exclusivamente a la organización de los servicios, sino también al funcionamiento de la Administración en general. Conviene advertir que incluso a través de esta vía el ciudadano lo tiene difícil para lograr una efectiva tutela de su derecho.

⁹⁴ Vid. GALLO, G., Il diritto di interpello. Pregi e difetti di uno strumento a difesa del contribuente ancora da perfezionare, en *Il fisco*, número 43, 1997, p. 12768.

- Operaciones en las que se produce la interposición ficticia de una persona (física o jurídica) y en las que de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 37 del Decreto del Presidente de la República de 29 de septiembre de 1973, n. 600, las rentas son imputadas al titular efectivo y no al aparente.
- La calificación de determinados gastos previstos en el apartado 2 del artículo 74 del Decreto del Presidente de la República de 22 de diciembre de 1986, n. 917, como gastos de publicidad y propaganda (íntegramente deducibles a efectos de la determinación de la base imponible en el ejercicio en que se hayan efectuado o bien en cuotas constantes en dicho ejercicio y en los cuatro siguientes) o bien como gastos de representación (deducibles parcialmente, como máximo la tercera parte del total de los gastos en el ejercicio en que se hayan realizado, o por cuotas constantes en los cinco ejercicios siguientes).
- Operaciones realizadas entre una empresa residente y sociedades domiciliadas en paraísos fiscales que, aunque sea indirectamente, controlen o sean controladas por la primera.

No cabe formular consultas tributarias sobre materias distintas a las que acabamos de enumerar. Se trata de uno de los aspectos más criticables de la legislación italiana⁹⁵. En estos momentos está en estudio una posible reforma del ámbito de aplicación del *diritto di interpello* a fin de ampliar el ámbito de aplicación de este instituto, de forma que puedan formularse consultas tributarias sobre todo tipo de cuestiones de naturaleza tributaria⁹⁶.

La segunda particularidad es que en Italia existe una doble instancia (*doppio grado*). En efecto, de conformidad con lo dispuesto en los apartados 9 y 10 del artículo 21 de la mencionada Ley núm. 413/1991, quienes decidan ejercitar el derecho de consulta disponen de dos posibilidades. En primera instancia, el ciudadano italiano puede enviar su solicitud a la Delegación regional de la Dirección General del *Dipartimento delle Entrate*, que sea competente atendiendo al domicilio del solicitante. En un plazo máximo de quince días a contar desde la recepción de la solicitud, la correspondiente Delegación regional remitirá la solicitud a la mencionada Dirección General, que dispone para responder de un plazo máximo de sesenta días, plazo que también se cuenta a partir del día de presentación de la solicitud. Si transcurre ese plazo sin que la consulta sea respondida por el *Dipartimento delle Entrate* o bien se recibe la contestación pero el ciudadano no la comparte (*qualora alla risposta fornita il contribuente non intenda uniformarsi*), se puede acudir a una segunda instancia, concretamente al *Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*. Cuando la respuesta dada por el *Dipartimento delle Entrate* coincida con la solución propuesta por el ciudadano en su escrito de solicitud, no cabe acudir a esta segunda instancia.

El *Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive* es un órgano creado por la Ley 413/1991 que está compuesto por los siguientes miembros:

⁹⁵ En este sentido, véanse entre otros los trabajos de IACONDINI, A., Ancora sul diritto di interpello (ruling) nell'ambito dello statuto del contribuente, en *Rassegna Mensile delle Imposte*, núm. 4, 1992, p. 494; MOGOROVICH, S., Il diritto di interpello, en *Rassegna Mensile delle Imposte*, núm. 5, 1992, p. 672, y SERRANO, M.V., Riflessioni in tema di diritto di interpello, en *Il fisco*, núm. 16, 1993, p. 4721. El primero de estos autores llega a afirmar que el *diritto di interpello*, tal como está regulado, constituye una disposición de ningún valor, porque los sujetos que hacen de la elusión su regla de vida, se cuidarán mucho de ponerse en evidencia a través del recurso al *interpello* (...). En parecidos términos, puede verse el trabajo publicado por Gilberto GELOSA en *Italia-Oggi* del 18 de enero de 1992, bajo el título Ruling, una disposizione superflua - Le società che eludono non ricorrono in fatti all'interpello.

⁹⁶ Cfr. DE SIMONE, F., Diritto di interpello. Tra presente e futuro, en *Corriere Tributario*, núm. 45, 1997, p. 3296. La necesidad de ampliar el ámbito de aplicación del *diritto di interpello* ha sido subrayada también por CERVINO, F.E., L'istituto dell'interpello, en *Il fisco*, núm. 47, 1995, p. 11180.



- el Director general del *Dipartimento delle Entrate*;
- el Director de la Dirección central para asuntos jurídicos y para el contencioso tributario;
- el Director de la oficina para estudios de Derecho tributario comparado y relaciones internacionales;
- el Comandante general de la *Guardia di finanza*;
- el Director del Servicio central de los Inspectores tributarios;
- el Director de la oficina de coordinación legislativa;
- dos miembros del *Consiglio superiore delle finanze*, designados por el propio *Consiglio* (órgano que no pertenece a la Administración tributaria) y,
- tres expertos en materia tributaria designados por el Ministro de Finanzas.

Sus miembros son nombrados para un período de cuatro años. Idéntico período permanecerá en su cargo el Presidente del Comité, que será nombrado de entre sus miembros por el Ministro de Finanzas.

Los requisitos que debe reunir el escrito de solicitud de consulta en Italia son idénticos en ambos casos. Hay un requisito que únicamente debe cumplir el escrito de solicitud reclamando el parecer del Comité consultivo sobre las consecuencias fiscales de una determinada operación. Dicho escrito debe ir acompañado de una copia de la solicitud presentada al *Dipartimento delle Entrate*, así como de una copia de la respuesta obtenida.

En el escrito de solicitud deben figurar los datos identificativos de los terceros que intervengan en la operación sobre la que se consulta. Este requisito ha sido criticado por un sector de la doctrina a causa de su posible incompatibilidad con la normativa que regula la tutela de la intimidad, que exige el consentimiento del interesado expresado por escrito para poder comunicar datos personales relativos a sujetos distintos al propio interesado. Esa norma conduce a veces a situaciones realmente absurdas ya que puede ocurrir que sea imposible formular una consulta porque el consultante no haya podido obtener la correspondiente autorización de las restantes personas que intervengan en la operación.

El Comité consultivo dispone de un plazo de sesenta días para responder, a contar desde la presentación de la solicitud. Si transcurre ese plazo y el Comité no contesta al escrito de consulta, el ciudadano le podrá remitir un escrito recordándole su obligación de resolver. En caso de que este escrito sea desatendido y transcurran otros sesenta días a contar también desde el día en que se haya presentado la solicitud, se aplicará el silencio positivo (*silenzio-assenso*). Por tanto, el plazo máximo para responder en el ordenamiento italiano es de ciento ochenta días.

Obsérvese que a diferencia de lo que ocurre en España, en donde si transcurren los seis meses previstos como plazo máximo para las consultas vinculantes sin que la Administración responda no ocurre absolutamente nada, en Italia la consecuencia inmediata que se deriva de la falta de resolución en plazo es el *silenzio-assenso*. La aplicación de esta regla del *silenzio-assenso* implica que el ciudadano

podrá hacer valer *ai fini e nell ambito del rapporto tributario*, la solución interpretativa propuesta en el escrito de formulación de la consulta presentado al Comité consultivo⁹⁷.

La regla del *silenzio-assenso* ha sido duramente criticada por cierto sector de la doctrina italiana. Entre estos autores destacaríamos a Salvatore LA ROSA, quien explica que la aplicación de dicha regla al *diritto di interpello* supone la extensión de un instituto propio del campo de las autorizaciones administrativas al de las actividades de naturaleza consultiva, donde la finalidad perseguida no es la de permitir o prohibir, sino más bien la de responder a las exigencias de conocimiento y orientación⁹⁸. Para este autor, lo importante es asegurar que el ciudadano que formula una consulta va a obtener una respuesta por parte de la Administración.

10.7. Suecia

Suecia es uno de los países que dispone de un sistema más avanzado de consultas tributarias. En este país la competencia para resolver las consultas tributarias corresponde a un órgano independiente de los órganos de gestión y recaudación, concretamente al *National Council for Advance Tax Rulings* (conocido comúnmente como el Consejo). Este órgano fue creado por una Ley de 1951, es decir, mucho antes que se comenzara a plantear en la mayoría de los países de la OCDE la posibilidad de establecer un sistema de *rulings*.

El Consejo está dividido en dos Secciones: la primera se encarga de las *rulings* relativas a impuestos directos y la segunda se ocupa de las que se refieran a impuestos indirectos. Cada sección se compone de ocho miembros, entre los que se incluyen representantes de la Administración, representantes del sector privado y dos miembros de la *Swedish National Tax Board*, que viene a ser el equivalente a nuestra Agencia Estatal de Administración Tributaria. El Consejo está asistido en sus deliberaciones por un secretariado del que forman parte abogados con amplia experiencia en materia tributaria⁹⁹.

⁹⁷ Cfr. DE SIMONE, F., *Diritto di interpello...*, *op. cit.*, p. 2216.

⁹⁸ Cfr. LA ROSA, S., *Prime considerazioni sul diritto di interpello*, en *Il fisco*, núm. 32, 1992, p. 7950. Abundando en sus críticas añade este autor: In questo specifico settore, alla tipizzabilità del silenzio osta la normale molteplicità, ed articolazione intrinseca, delle risposte che ai quesiti possono darsi. Né riterrei validamente sostenibili soluzioni che l'equiparazione del silenzio al parere riconoscessero a seconda del modo e dei termini in cui il quesito viene prospettato. La verità è –continúa este autor– che nel silenzio non può in alcun caso ravvisarsi alcuna qualificazione del fatto prospettato; e che ad esso (benchè normativamente qualificato assenso) può riconoscersi rilevanza solo ai fini sanzionatori ed in relazione al riconoscimento, da parte del giudice tributario, di quella situazione di obiettiva incertezza sul contenuto e sull'ambito applicativo delle norme che può far dichiarare non dovute le sanzioni. Para ZIZZO, G., –Diritto di interpello e ruling, in *Rivista di diritto tributario*, 1992, I, p. 142–, la aplicación del *silenzio-assenso* en este caso es inapropiada. En su opinión, es lícito hacer referencia a este instituto en presencia de una solicitud dirigida a la Administración con la finalidad de obtener de ésta la emisión de un acto de naturaleza y contenido cierto y determinado, cosa que no sucede en este caso. A CAPOLUPO, S., –Diritto di interpello. Emanate le norme di attuazione, en *Il fisco*, núm. 36, 1997, p. 10411–, la regla del *silenzio-assenso* le produce perplejidad: Posto che non si tratta del rilascio di un'autorizzazione ma della richiesta di un parere nel quale si chiede di chiarire se determinate operazioni o atti siano da considerare elusivi o meno, appare alquanto difficile immaginare l'esistenza di sufficienti elementi per considerare l'eventuale silenzio dell'organo interpellato como un'espressione di assenso. Esta crítica es compartida por autores de la talla de GALLO, G., *Il diritto di interpello...*, *op. cit.*, p. 12770; BATTI, D., *Sulla responsabilità dell'Amministrazione finanziaria...*, *op. cit.*, p. 8245, y CONSOLO, I. *pareri del Comitato per l'applicazione della normativa antielusiva e la loro sfuggente efficacia*, en *Diritto e Pratica Tributaria*, 1993, p. 957.

⁹⁹ El *National Council for Advance Tax Rulings* se parece mucho a un tribunal. Esta circunstancia sólo se entiende, como indica BENTLEY, D., –A Proposal for Reform..., *op. cit.*, p. 65–, si se conoce la cultura legal sueca, que otorga excepcional importancia al derecho del ciudadano a tener certeza del derecho (*taxpayers right to certainty under the law*). La certeza es otorgada por el derecho mismo. El sistema de *rulings* es una forma de interpretación y clarificación del derecho que no puede corresponder a un órgano dependiente del gobierno, porque ello atacaría a la mismísima separación constitucional de poderes. En opinión de HULTQVIST, A., –*Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristforlaget, Stockholm, 1995, ch. 3–, sería inconstitucional una norma que atribuyese



Los escritos de solicitud de *rulings* deben reunir todos los requisitos legalmente exigidos, pues en caso contrario serán rechazados. El secretariado es el órgano encargado de contactar con los ciudadanos para comunicarles los defectos que puedan presentar sus escritos de solicitud a fin de que puedan subsanarlos. Una vez admitido el escrito en el que se formula la consulta, será remitido al *National Tax Board* que podrá efectuar los comentarios que estime oportunos. Posteriormente, el Consejo pondrá en conocimiento del solicitante esos comentarios para que este pueda verificar si ha incluido en la solicitud toda la información necesaria, junto con todos los argumentos legales que sean relevantes.

Tras recibir el escrito definitivo de solicitud, el secretariado preparará un informe completo sobre la solicitud, acompañado de una recomendación exponiendo su opinión sobre cómo debería resolver el asunto el Consejo. El escrito de solicitud, los comentarios efectuados por el *National Tax Board* y el informe del secretariado son enviados a los miembros del Consejo para que puedan estudiarlos detenidamente antes de la correspondiente sesión plenaria. En sus reuniones, el Consejo responderá a la cuestión formulada por el consultante si considera que dispone de todos los datos necesarios para hacerlo. Si no es así, puede decidir solicitar información adicional al consultante.

Si no se producen contratiempos el procedimiento para obtener un *ruling* se puede prolongar hasta seis meses. Aunque la solicitud sea tramitada con urgencia, el Consejo tardará como mínimo un mes en responder. Esta circunstancia ha sido muy criticada sobre todo por el sector empresarial.

La mayoría de las solicitudes presentadas son rechazadas por el secretariado. Muchas de estas solicitudes no son admitidas porque plantean cuestiones relativas a materias sobre las que no se pronuncia el Consejo. Por ejemplo, el Consejo no responde consultas relacionadas con la valoración de los inmuebles a efectos del impuesto sueco sobre la propiedad (*property tax*). En otros casos, las consultas no son admitidas porque los ciudadanos no son capaces de formular correctamente las consultas ni de exponer todos los argumentos legales relevantes. En la práctica, sólo son admitidas las consultas formuladas por asesores fiscales con experiencia.

En Suecia hay que pagar una tasa por la tramitación y resolución de las consultas, cuyo importe depende del sujeto que la haya formulado, de la dificultad de la misma, así como del tiempo que se estime necesario para la resolución de la consulta.

Una de las características que más nos llama la atención del sistema de *rulings* vigente en Suecia es que tanto el solicitante como el *National Tax Board* pueden recurrir contra la consulta ante el más alto tribunal administrativo, concretamente el *Supreme Administrative Court*. Los fallos de este tribunal son publicados y tienen efectos vinculantes para los tribunales inferiores encargados de resolver los recursos que se puedan plantear contra las liquidaciones tributarias efectuadas por el *National Tax Board*.

al *National Tax Board* la competencia para dictar consultas vinculantes. Este órgano a lo máximo que puede llegar es a emitir una opinión informal sobre el significado de una norma.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.ª Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos.
Autora: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.

- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.