

DOCUMENTOS

NATURALEZA JURÍDICA Y EFECTOS DE LAS CONTESTACIONES A CONSULTAS TRIBUTARIAS

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

DOC. N.º 28/05



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad del autor, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. NATURALEZA JURÍDICA: LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS COMO ACTOS ADMINISTRATIVOS DE TRÁMITE
 - 2.1. Delimitación de figuras afines. Referencia especial a las disposiciones interpretativas o aclaratoria del artículo 12.3 de la Ley General Tributaria
 - 2.2. La calificación de las contestaciones a consultas tributarias como actos administrativos de trámite. Análisis de las tesis doctrinales y jurisprudenciales
3. LEGITIMACIÓN PARA FORMULAR CONSULTAS
4. EFECTOS DE LAS CONTESTACIONES A CONSULTAS
 - 4.1. Efectos para la Administración
 - 4.1.1. Los cambios en la regulación de los efectos de las consultas en las sucesivas reformas de la Ley General Tributaria
 - 4.1.2. Alcance de la eficacia vinculante de las contestaciones. Circunstancias que permiten a la Administración cambiar de criterio
 - 4.2. Efectos para el consultante
 - 4.2.1. La no vinculación como principal efecto para el consultante
 - 4.2.2. Imposibilidad de recurrir contra las contestaciones a consultas tributarias. Consideraciones sobre la posible exigencia de responsabilidad patrimonial a la Administración en caso de cambio de criterio
 - 4.3. Efecto de las consultas en Derecho comparado
5. MATERIAS SOBRE LAS QUE PUEDEN PLANTEARSE CONSULTAS TRIBUTARIAS
6. ÓRGANOS COMPETENTES PARA RESPONDER LAS CONSULTAS
 - 6.1. Consultas sobre tributos estatales
 - 6.2. Consultas sobre tributos propios de las Comunidades Autónomas y sobre impuestos estatales cedidos
 - 6.3. Consultas sobre tributos locales
7. ELEMENTOS FORMALES
 - 7.1. Requisitos y plazos para la formulación de las consultas
 - 7.2. Procedimientos de tramitación de las consultas
 - 7.3. Consecuencias de la falta de contestación a las consultas

BIBLIOGRAFÍA

1. INTRODUCCIÓN

La posibilidad de formular consultas tributarias a la Administración para aclarar las dudas que pueda plantear la normativa tributaria en su aplicación constituye uno de los principales derechos que se reconoce a los ciudadanos en su relación con la Administración tributaria. El propio Tribunal Constitucional ha tenido la oportunidad de recordar la importancia que tiene para los contribuyentes conocer con seguridad y antelación el tratamiento fiscal de una operación. Así, en su Sentencia 173/1996, el Tribunal afirmó que “el conocimiento previo de las consecuencias tributarias es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial, en tanto el tributo es siempre un componente más –y, a menudo, nada despreciable, del coste de la misma”.

Hasta fechas recientes la doctrina española no había prestado especial atención a la institución de la consulta tributaria. Esta situación contrastaba con lo que ocurría en el Derecho comparado, donde la institución de la consulta ha ocupado siempre un lugar privilegiado para los estudiosos de nuestra disciplina. Ello quizás se ha debido a que en España la regla general hasta la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, era que las contestaciones tenían efectos meramente informativos; en cambio, en la mayoría de los países de nuestro entorno la eficacia vinculante era y es la regla general.

Esto ha sido así, como decimos, hasta la última reforma de la Ley General Tributaria. En efecto, la citada Ley 58/2003, plagada de luces y sombras, ha venido a dar la razón a los autores que en los últimos años venían reclamando insistentemente un cambio radical en los efectos de las contestaciones al introducir como regla general su eficacia vinculante, siempre y cuando las consultas cumplan los requisitos previstos en sus artículos 88 y 89, y no sólo para el consultante sino también para todos aquellos obligados tributarios que se encuentren en idéntica situación. Desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica constituía una verdadera aberración que un contribuyente que había formulado una consulta y que había obtenido una contestación determinada después se pudiera encontrar que la Administración sin motivación alguna pudiese cambiar de criterio. El principio de seguridad jurídica adquiere un especial protagonismo en Derecho tributario debido fundamentalmente a la dispersión normativa imperante en esta rama del Derecho, al carácter técnico de su contenido. Además, tal como está configurado el actual sistema tributario, el ciudadano necesita conocer con precisión el alcance de las normas que establecen sus obligaciones materiales y formales a fin de poder realizar una planificación fiscal de sus operaciones. No se puede olvidar que en la actualidad recaen sobre el ciudadano una serie de obligaciones formales que antes eran cumplidas por la propia Administración.

Por otra parte, el principio de seguridad jurídica exige no sólo que los ciudadanos puedan conocer de antemano con exactitud cuáles son las consecuencias fiscales de una determinada operación con relevancia tributaria, sino además que la Administración no pueda después cambiar de criterio a su antojo. La importancia de las consultas tributarias desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica ha sido destacada por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 10 de marzo de 2005 (JUR 2005/208648), donde este Tribunal al hilo de un recurso contencioso-administrativo contra una Resolución del TEAC referida a un acta de los servicios de Inspección de los Tributos de La Coruña sobre incremento no justificado de patrimonio, afirma que “la justificación de las consultas encuentra su razón de ser en la cada vez mayor participación de los particulares en el procedimiento de aplicación de los tributos, puesto que aquellos pueden acudir a esta figura para obtener seguridad jurídica”.

Al tratar del fundamento jurídico de la consulta tributaria, I. Salvo Tambo, autor del último trabajo publicado sobre esta institución, menciona junto al principio de seguridad jurídica los principios de buena fe y de confianza legítima, que adquieren a su juicio especial relevancia como criterios para ponderar los efectos de las contestaciones a las consultas (“Las consultas tributarias”, en la obra co-

lectiva dirigida por A. Martínez Lafuente *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, pp. 500-501). Como es sabido estos principios aparecen mencionados en el artículo 3.1 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, como principios que deberán respetar las Administraciones en su actuación. Según este autor, a pesar de tratarse de diferentes principios, ambos constituyen derivaciones del principio de seguridad jurídica. El de buena fe es un principio que exige que tanto la Administración como el contribuyente que se relaciona con ella actúen honestamente en el cumplimiento de sus obligaciones y en ejercicio de sus derechos. Por su parte, con el principio de confianza legítima se pretende dotar de seguridad al contribuyente que cree que la Administración actuará conforme a las expectativas que fundadamente ha generado. Este último principio aplicado a las consultas tributarias, añade este autor, protege al ciudadano frente a la actuación de la Administración que se aparta del criterio mantenido al resolver la consulta. Y esa protección, prosigue diciendo, “puede traducirse en el mantenimiento del carácter vinculante de la consulta cuya prevalencia puede determinar la anulación del acto administrativo que la contradiga; o simplemente puede traducirse en la exoneración de responsabilidad con sacrificio del carácter vinculante; o bien en el reconocimiento o en el nacimiento de un derecho a ser indemnizado por los daños y perjuicios padecidos a pesar de adecuar la conducta al sentido de la contestación de la consulta”.

Este trabajo tiene por objeto exponer el régimen jurídico vigente de esta importante institución, que como explicaremos ha sufrido importantes modificaciones desde su introducción por la ya vieja Ley General Tributaria de 1963. Comenzaremos efectuando unos breves apuntes sobre los antecedentes históricos de este importante derecho. Después nos ocuparemos de la naturaleza jurídica de las consultas y de los efectos de las contestaciones a consultas, que es sin duda la materia en la que más novedades se han producido con ocasión de la aprobación de la nueva Ley General Tributaria. A continuación se analizarán los sujetos legitimados para formularlas, de las materias sobre las que pueden versar y de los órganos competentes para responderlas. Por último, se estudiarán los requisitos para formular las consultas y todos los aspectos relacionados con el procedimiento de tramitación y resolución.

Es difícil precisar con exactitud el origen histórico de las consultas tributarias. La primera noticia de la existencia de instituciones similares se sitúa en el Derecho romano, concretamente en los *responsa principum*, que eran los dictámenes u opiniones emitidos por aquellos jurisconsultos a quienes el emperador había otorgado el privilegio del *ius respondendi*. Este importante privilegio fue introducido en la época del emperador Augusto. Hasta ese momento, sólo tenían valor las respuestas dadas por los designados para ello entre los miembros del Colegio sacerdotal. En el Derecho romano, las instituciones parecidas a la consulta tributaria constituían un mecanismo de reacción contra las impopulares pretensiones del fisco, que hacía recaer todo el peso de los tributos sobre las poblaciones conquistadas por el Imperio. Esta misma concepción defensiva se mantuvo durante la época visigoda, en donde los *responsa principum* también se utilizaron como arma de combate, esta vez por la mayoría hispano-romana frente a la privilegiada minoría visigoda.

En la Edad Media se mantuvo esa institución al heredarse el sistema fiscal romano, aunque se produjo un cambio importante en la concepción del derecho de consulta, ya que éste dejó de ser un instrumento netamente defensivo. Tanto en Castilla como en Aragón los súbditos podían acudir a la curia regia para formular cuestiones, peticiones, quejas o reclamaciones.

La consulta desaparece prácticamente hasta el siglo XIX, en el que se aprobó alguna norma aislada sobre el tema. Pero fue en el siglo XX cuando la consulta nace tal como hoy la conocemos, es decir, como una auténtica garantía del ciudadano en sus relaciones con la Administración tributaria. En los primeros años del siglo XX se dictaron varias disposiciones que reconocían el derecho de los ciudadanos a formular consultas en relación con la Contribución de Utilidades, de donde se generalizaría en poco tiempo a otros impuestos. Estas consultas eran poco atractivas para los contribuyentes, porque la regla general era que las contestaciones carecían de eficacia vinculante. Sin embargo, hubo excepciones en este sentido en los años cincuenta y sesenta, aunque hay que reconocer que fueron episódicas.

Con anterioridad a la aparición de la Ley General Tributaria, se dictaron otras disposiciones relacionadas con las consultas. Sin embargo, a diferencia de aquella, sólo regularon la consulta

en relación con tributos concretos, como el Impuesto del Timbre o el Impuesto de Derechos Reales. La aprobación de la Ley General Tributaria en 1963 puso fin a esta dispersión normativa, aunque no reguló de una forma definitiva esta institución, porque todas las reformas que se han realizado en la misma han afectado a la regulación de su régimen jurídico.

2. NATURALEZA JURÍDICA: LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS COMO ACTOS ADMINISTRATIVOS DE TRÁMITE

2.1. Delimitación de figuras afines. Referencia especial a las disposiciones interpretativas o aclaratoria del artículo 12.3 de la Ley General Tributaria

La naturaleza jurídica de las contestaciones a consultas tributarias es un tema que ha generado una importante polémica en la doctrina y en la jurisprudencia, quizás porque la norma que ha regulado esta institución no se ha pronunciado de manera clara al respecto. Así, a poco que se profundiza en el estudio de su régimen jurídico se advierte que, en primer lugar, cabría defender que las consultas constituyen una manifestación del derecho constitucional de petición. Por otra parte, si atendemos a determinados aspectos de su regulación también se podría mantener que las contestaciones a consultas tributarias serían órdenes interpretativas de las previstas en el artículo 12 de la Ley General Tributaria. Y, en tercer lugar, y quizás sea este el tema que revista mayor interés, a la vista de su régimen jurídico se plantea también la duda de si las contestaciones a consultas son o no verdaderos actos administrativos y en caso afirmativo, si cabría recurrir directamente contra la contestación o en cambio habría que esperar para poder recurrir a que la Administración dicte un acto de liquidación basándose en el criterio mantenido en la contestación.

Respecto a la cuestión de si las consultas tributarias constituyen una manifestación del derecho de petición, tal vez convenga recordar que dicho derecho fundamental se encuentra regulado en el artículo 29.1 de la Constitución, a tenor del cual “todos los españoles tendrán el derecho de petición individual y colectiva, por escrito, en la forma y con los efectos que determine la ley”. El derecho de petición poco a poco ha ido quedando relegado a un segundo plano como consecuencia del desarrollo de procedimientos específicos para la defensa de los derechos e intereses de los ciudadanos como los recursos administrativos y contencioso-administrativos. En la actualidad, los ciudadanos disponen de otros instrumentos más eficaces para proteger sus derechos subjetivos e intereses legítimos. El más importante de todos esos instrumentos quizás sea el derecho de tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución.

En nuestra opinión, las consultas no constituyen una manifestación del derecho de petición. Se trata de derechos de distinta naturaleza. Así, mientras que el de consulta 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 tributarias, el de petición, en cambio, es un derecho fundamental que permite dirigirse al poder establecido para pedir cosas a las que no se tiene estricto derecho. Además, el derecho de consulta no encaja dentro de ninguno de los supuestos de ejercicio del derecho de petición.

Hay también otros autores que han insistido en la proximidad que existe entre las consultas tributarias y las órdenes interpretativas. Se trata en efecto de instituciones parecidas porque ambas constituyen una manifestación de la potestad interpretativa de la Administración y, en definitiva, en ambos casos estamos ante técnicas utilizadas para aclarar las dudas que suscita la normativa tributaria. Sin embargo, existen importantes diferencias entre ambas instituciones. Pese a ello ha habido momentos en los que se ha confundido su naturaleza jurídica. Ello sucedió cuando a fin de dar publicidad a las contestaciones a algunas consultas se optó por incluirlas en una Orden Ministerial dictada al amparo de lo previsto en el antiguo artículo 18 de la Ley General Tributaria. Esta técnica

fue utilizada por ejemplo para la publicación de las contestaciones a consultas vinculantes planteadas en relación con el IRPF y el IS en las Órdenes Ministeriales de 17 de abril de 1980 y de 17 de junio de 1981, respectivamente. En la actualidad las órdenes interpretativas se regulan en el artículo 12 de la Ley General Tributaria, en materia de interpretación de las normas tributarias, precepto que por cierto no ha introducido ninguna novedad relevante con respecto a la normativa anterior.

El propio Tribunal Supremo en alguna ocasión ha identificado la contestación a una consulta tributaria con las disposiciones interpretativas o aclaratorias del artículo 18 de la antigua Ley General Tributaria. Nos referimos a su Sentencia de 27 de enero de 2001 (RJ 2001/1013), en relación con una consulta sobre el IVA planteada al amparo del artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre (que permitía formular consultas a ciertas entidades sobre dicho impuesto en los seis primeros meses de su aplicación). En aquella ocasión el Tribunal identificaba la contestación a la consulta con las disposiciones interpretativas o aclaratorias al concluir en su Fundamento de Derecho Tercero que el órgano de gestión del tributo estaba sometido al citado artículo 18. Paradójicamente, el propio Tribunal Supremo mantiene todo lo contrario en su Sentencia de 10 de febrero de 2001 en un caso similar, al negar el carácter de disposición reglamentaria a la contestación a una consulta con el fin de impedir que dicha contestación pudiera ser susceptible de impugnación contencioso-administrativa.

En relación con las Órdenes interpretativas, algunos autores han defendido que tienen un verdadero valor normativo, porque no son sólo instrucciones jerárquicas que las autoridades superiores dan a sus subordinados, sino auténticas normas reglamentarias. Esta tesis confunde la potestad reglamentaria con la potestad interpretativa. Otros, cambio, han concluido que las Órdenes interpretativas tienen una naturaleza híbrida: son disposiciones normativas y a la vez constituyen un mandato dirigido a los órganos inferiores al Ministro que deberán acatar sus instrucciones de acuerdo con el principio de jerarquía consagrado en el artículo 103.1 de la Constitución. Tampoco nos convence esta segunda corriente doctrinal. Y, finalmente, hay también autores, cuya tesis compartimos, que han mantenido en relación que la facultad que el antiguo artículo 18 de la Ley General Tributaria (parte de cuyo contenido figura hoy en su artículo 12 como ya hemos indicado) atribuía al Ministro de Hacienda para aclarar normas dudosas no se basaba en la potestad reglamentaria, sino en el vínculo jerárquico que une al Ministro con sus subordinados. Y la compartimos porque las disposiciones interpretativas no están hechas para dictar reglas de Derecho nuevas, sino sólo para aclarar a quienes han de aplicar las normas la manera como deben entender las disposiciones de una Ley o de un Reglamento y, por consiguiente, aplicarlas. En estos casos no hay verdadera o auténtica interpretación, 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 empleados. La disposición interpretativa posee un valor autorizado, pero su eficacia vinculante queda limitada a los órganos y personas jerárquicamente subordinados al autor de la disposición interpretativa.

Sin embargo y pese a esta proximidad, existen destacadas diferencias entre las contestaciones a consultas tributarias y las disposiciones interpretativas del artículo 12 de la Ley General Tributaria. Así, existen en primer lugar diferencias en cuanto a los efectos porque la interpretación derivada de los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria, 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). En efecto, la *interpretación particularizada* hecha en una consulta surte efectos al exterior de la Administración, ya que ésta siempre quedará vinculada por el criterio expuesto en la contestación tanto respecto al consultante como respecto a aquellos obligados tributarios que se encuentren en idéntica situación. En cambio, las Órdenes interpretativas en materia tributaria dictadas por el Ministro de Hacienda tienen un alcance general y producen efectos exclusivamente en el ámbito interno de la Administración. Por tanto, vinculan a los órganos administrativos inferiores. Por otra parte, la interpretación derivada del artículo 12 se realiza a iniciativa de la propia Administración. La actividad interpretativa en materia tributaria se ejerce cada vez que la Administración estima necesario aclarar un punto concreto de una norma. En cambio, la interpretación recogida en una consulta 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 operación. Otra diferencia entre ambas instituciones se produ-

ce en la forma de dar publicidad a dicha interpretación. La interpretación general del artículo 12 tiene que adoptar necesariamente la forma de Orden Ministerial y tiene que publicarse “en el boletín oficial que corresponda” (que normalmente será el Boletín Oficial del Estado). Por tanto, todas las disposiciones interpretativas en materia tributaria tienen que publicarse. 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 86.2 se limita a disponer que la Administración tributaria difundirá periódicamente “las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas *“que considere de mayor trascendencia y repercusión”*”.

El Tribunal Supremo se ha pronunciado expresamente sobre las diferencias existentes entre las disposiciones interpretativas y las contestaciones a consultas tributarias en su Sentencia de 10 de febrero de 2001 (RJ 2001/1013), antes citada. En su Fundamento de Derecho Cuarto el Tribunal, tras destacar que no puede compartir que el carácter vinculante para la Administración de las respuestas a determinadas consultas tributarias pueda transmutarlas en disposiciones administrativas susceptibles de impugnación en vía contencioso-administrativa como las restantes disposiciones generales de rango inferior a la ley, señala a propósito de las diferencias entre ambas figuras lo siguiente:

— “En primer lugar (...) tanto en las consultas vinculantes como en las que no lo son, el deber de la Administración de responder se inscribe en el marco de un deber general de información y asistencia a los contribuyentes que a la misma incumbe, correlativo al derecho de estos a ser informado y asistido, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, acerca del contenido y el alcance de las mismas, tal y como hoy reconocen expresamente los arts. 3 a), 5.º y 8.º de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y como se ha entendido siempre, singularmente a partir de la concepción servicial de la Administración –art. 103.1 de la Constitución– respecto de los intereses generales y respecto de la seguridad jurídica y confianza de los ciudadanos, que necesitan prever, razonablemente y en cuanto ahora importa, las consecuencias fiscales de su situación y sus operaciones. De modo particular, cuando ese conocimiento constituye un dato decisivo para llevar a cabo inversiones productivas (...) Con esto la Sala quiere significar que las consultas tributarias, cualquiera que sea su naturaleza, son instrumentos de colaboración de la Administración con los contribuyentes o con las entidades que legítimamente los representan, pero no elementos determinantes del ejercicio de la potestad reglamentaria o interpretativa que las leyes –singularmente la LGT, arts. 6 y 18– puedan reconocer. Si fuera así, como esta Sala ya declaró en el auto resolutorio del recurso de súplica interpuesto contra el de declaración de incompetencia para el conocimiento en instancia de la impugnación –auto de 15 de septiembre de 1989–, se estaría en presencia de una modalidad de potestad reglamentaria ejercida no a instancia e iniciativa de la Administración, sino a voluntad de los administrados.

— En segundo término, y en relación con cuanto acaba de decirse, porque la potestad reglamentaria, de la que forma parte la potestad interpretativa cuando ésta se ejerce con carácter de norma y no constituye, por tanto, expresión de un mero parecer o criterio de la Administración, está circunscrita al Gobierno (art. 97 CE y art. 1 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, y a los Ministros en las materias propias de su Departamento o en los términos previstos en la legislación específica [arts. 4.1.º b) de la Ley 50/1997 y art. 12.2 a) de la Ley 6/1997, de 14 de abril, aparte de a los Gobiernos autonómicos y a las Corporaciones locales, éstas en relación con las Ordenanzas de exacciones como dice el art. 6.1 de la LGT y corroboran los distintos Estatutos de Autonomía, Leyes de Gobierno y Administración de las Comunidades Autónomas, Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local y Ley de las Haciendas Locales. En materia tributaria y siempre que exista habilitación expresa de una Ley, también corresponde al Ministro de Hacienda (arts. 6.º y 18, LGT, aparte los preceptos generales antes apuntados, y STC 185/1995, de 14 de diciembre, que habrá de ejercerla mediante Orden publicada en el Boletín Oficial del Estado, pero con la particularidad de que esa potestad reglamentaria y esa potestad interpretativa con tal carácter normativo no son delegables, en ningún caso, en los órganos inferiores, en cuanto ahora importa, al Ministro. Quiere decirse con esto, que el resto de actos o «supuestas» disposiciones (Circulares, Instrucciones, etc.), pese a su frecuencia en el ámbito tributario, carecen de eficacia normativa «ad extra» de la propia Administración tributaria, y si tuvieran mandatos imperativos afectantes al «status» tributario de los administrados, habrían de tenerse por nulas y sin valor en cuanto a ellos pudieran afectar. Con otras palabras: tales disposiciones, como má-

máximo, sólo podrían tener valor obligatorio para los propios órganos administrativos inferiores en virtud del principio de jerarquía administrativa, porque ni siquiera el art. 18 de la LGT las reconoce si no proceden del Ministro y se manifiestan mediante Orden Ministerial.

— En tercer lugar, porque, de acuerdo con cuanto acaba de decirse, si se pretendiera que la respuesta a una consulta vinculante era disposición reglamentaria, es decir, quedaba integrada en el Ordenamiento, habría que sostener su nulidad, pero no por consideraciones afectantes a la corrección o no de su contenido, sino por constituir una manifestación de potestad reglamentaria producida fuera de los cauces prevenidos constitucional y legalmente. En el supuesto de autos, conviene adelantarlo, y basta para ello con examinar los términos en que se manifiesta la demanda deducida en la instancia jurisdiccional, no se impugnó la respuesta de que aquí se trata con fundamento en tal motivo, sino solamente porque se consideró que el criterio que la misma sustentaba de incluir la cantidad que se abona por envases de devolución obligatoria en la base imponible del IVA contrariaba el a su juicio correcto entendimiento de lo que consideraba contraprestación el art. 17.2.1.º de la Ley de dicho Impuesto entonces en vigor. Pretende significarse con esto que, de seguirse la tesis de la recurrente, habría que admitir la existencia de disposiciones reglamentarias procedentes de la Dirección General de Tributos, que es el órgano al que atribuía competencia para despachar las consultas el art. 53 de la Ley 46/1985, o procedentes de órganos de «iniciativa, propuesta o interpretación» de disposiciones reglamentarias, como establecía el art. 107.5 LGT, en la versión recibida de la Ley 10/1985, o, como con mejor técnica establece en la actualidad el ap. 6 del mismo precepto (versión de la Ley 25/1995) y sin aludir ya a órganos directivos que tengan atribuida la facultad reglamentaria, «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». No es posible admitir disposición reglamentaria alguna de la procedencia de estos centros, por la elemental razón de que, salvo el Ministro y en las condiciones antes mencionadas, carecen de potestad reglamentaria y de facultades interpretativas con el carácter de norma o disposición.

— En cuarto lugar, porque el carácter vinculante de las respuestas a las consultas de esa condición afecta exclusivamente a los órganos de gestión de la Administración Tributaria, conforme hoy determina, implícitamente, el art. 107.4, párrafo 3.º, LGT y, explícitamente, el art. 14.1 del Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, por el que se establece el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba tener el referido carácter. Por consiguiente, no tienen aquéllas carácter vinculante, como lo tendrían si se tratara de disposiciones administrativas innovadoras del Ordenamiento Jurídico, ni para los Tribunales de Justicia (otra cosa es la obligación que estos tienen de inaplicar los reglamentos ilegales «ex» art. 6.º de la Ley Orgánica del Poder Judicial e incluso la de anularlos o plantear su anulación a través de la cuestión de ilegalidad cuando estiman un recurso indirecto contra ellos) ni para los propios órganos de revisión de los actos tributarios como son los Tribunales Económico-Administrativos. Además, aun cuando la vinculación para los mencionados órganos de gestión tributaria es rigurosa, conforme actualmente se desprende de los antes citados arts. 107.4, punto 3.º, LGT, y 14.1 del Real Decreto 404/1997, puesto que están obligados a aplicar los criterios expresados en la contestación emanada del órgano competente «en tanto que la legislación aplicable no se modifique o exista jurisprudencia del Tribunal Constitucional o del Tribunal Supremo aplicable al caso», siempre resultará que ese carácter vinculante, donde despliega toda su potencialidad, es en las consultas «favorables» a las particulares circunstancias del sujeto pasivo consultante, puesto que las desfavorables, en último término, podrían ser modificadas mediante la técnica de «revocación de actos» a que se refiere el art. 105 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, porque no podrían ser de peor condición las respuestas a consultas vinculantes que los «actos de gravamen o desfavorables» que, según ese precepto, versión de la Ley 4/1999, de 13 de enero, «las Administraciones públicas podrán revocar en cualquier momento siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico».

— Y, por último y en quinto lugar, porque las consultas, vinculantes o no, habían y han de afectar al régimen, clasificación o calificación que, en cada caso, corresponde a los sujetos pasi-

vos y demás obligados tributarios (art. 107.1), con lo que claramente se manifiesta que carecen de la generalidad propia de las disposiciones administrativas de rango inferior a la ley”.

2.2. La calificación de las contestaciones a consultas tributarias como actos administrativos de trámite. Análisis de las tesis doctrinales y jurisprudenciales

En relación con la naturaleza jurídica de las consultas hay un tema complejo que merece un comentario aunque sea breve. Se trata de aclarar si las contestaciones a consultas tributarias son o no verdaderos actos administrativos. Esta polémica surge porque, como después veremos, la Ley General Tributaria distinguía entre consultas vinculantes y consultas no vinculantes. En ese contexto, las consultas se calificaban en función de cuáles eran los efectos que producían. Así, a las vinculantes se les atribuía la categoría de actos administrativos; en cambio, las no vinculantes eran calificadas como actuaciones de contenido meramente informativo. Hoy este debate carece ya de trascendencia porque, como ya se ha avanzado, la principal novedad que introduce la Ley 58/2003 es la atribución de efectos vinculantes a todas las contestaciones a consultas tributarias que cumplan los requisitos legalmente previstos.

Quizás convenga comenzar recordando las tres notas que caracterizan al acto administrativo: la primera es que son actos jurídicos y no meramente materiales que suponen en la mayor parte de las ocasiones una declaración de voluntad, pero también de simple conocimiento o juicio (como ocurre en el caso de las contestaciones a consultas tributarias); la segunda es que los actos administrativos deben ser emitidos por un órgano de la Administración pública, y la tercera que la declaración debe ser consecuencia del ejercicio de una potestad administrativa.

Algunos autores se han opuesto a admitir que las contestaciones a consultas sean auténticos actos administrativos argumentando que entendida como posibilidad de mandar o de imponer una conducta a otro, ni la Administración pública, ni nadie, puede mediante una declaración de juicio ejercitar dicha potestad. Entre los administrativistas encontramos también autores que han defendido que las contestaciones a consultas tributarias constituyen actos administrativos. Bajo la vigencia de la antigua Ley General Tributaria, algunos autores habían concluido que las contestaciones con eficacia vinculante eran además verdaderas resoluciones administrativas contra las que podría recurrirse. En cambio, las contestaciones no vinculantes no eran resoluciones administrativas, por lo que no serían susceptibles de recurso.

Dentro de la doctrina tributaria patria hay un grupo destacado de autores que han venido defendiendo que las contestaciones a consultas son actos administrativos. Todos los actos que dicta la Administración son necesariamente en alguna medida actos administrativos, puesto que la Administración administrativiza cuanto toca. Además, las contestaciones a consultas reúnen las tres notas esenciales que caracterizan a los actos administrativos. En relación con la primera de las notas advertimos que las contestaciones a consultas tributarias son declaraciones de juicio que siempre producen efectos jurídicos. Como después explicaremos, en la nueva Ley General Tributaria el principal efecto que producen las contestaciones es la vinculación para la Administración, que no puede apartarse en su actuación del criterio recogido en la contestación.

Esta conclusión es compartida por la autora que más atención ha prestado al tema. Nos referimos a B. Villaverde Gómez (*Las consultas a la Administración Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2002, p. 80) quien con indudable acierto ha concluido que la respuesta a una consulta tributaria “encierra un acto declarativo de derechos, ya que con ella surge en el patrimonio del consultante un nuevo derecho del que carecía con anterioridad, derecho que le permite exigir que la Administración se atenga a los criterios que haya exteriorizado en forma de respuesta (...)”.

Al ser actos administrativos, las contestaciones a consultas se benefician de la presunción de validez (o de legalidad o legitimidad, según la variable terminológica al uso en la doctrina y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo) prevista en el artículo 57.1 de la Ley 30/1992, que como se recordará dispone: “Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten, salvo que en ellos se dis-



ponga ora cosa”. Por tanto, son válidas mientras no sea declarado lo contrario por un órgano competente. Aunque en el precepto mencionado se utilice la expresión “Derecho Administrativo”, esta presunción *iuris tantum* es aplicable a los actos de la Administración sujetos al Derecho Tributario. La expresión “Derecho Administrativo” equivale a “Derecho Público aplicable a la actividad de la Administración”.

Esta presunción de validez implica que la respuesta que dé la Administración a la consulta tributaria que le formule un obligado tributario producirá sus efectos –vinculación de la propia Administración al sentido de la respuesta–, desde el mismo momento en que se emita y en tanto no sea declarada la disconformidad a derecho de ese acto administrativo. En consecuencia, las contestaciones a consultas tributarias que sean antijurídicas vincularán a los órganos de gestión hasta tanto no se declare su invalidez.

En la jurisprudencia no ha existido unanimidad a la hora de pronunciarse sobre la naturaleza jurídica de las contestaciones a consultas tributarias. En la mayoría de pronunciamientos recaídos sobre el particular, se les niega el carácter de acto administrativo. Así lo hacen por ejemplo las Sentencias del Tribunal Supremo de 9 de noviembre de 1974, 20 de febrero de 1978 (RJ 1978/400), 1 de febrero de 1994 (RJ 1994/1325), 2 de febrero de 1994 (RJ 1994/2268), 1 de abril de 1995 (RJ 1995/3648), o la más reciente de 10 de febrero de 2001. En esta última, el Tribunal afirma lo siguiente: “Tampoco la respuesta a una consulta vinculante puede merecer la conceptualización de acto administrativo, ni la que deriva de una consulta de tal carácter formulada por una federación, conforme aquí sucede, la de acto administrativo de destinatario plural... La faltaría el requisito de ser consecuencia del ejercicio de una potestad administrativa, y ya antes se ha dicho que estas respuestas, sea cual sea su naturaleza, vinculante o no, no son producto del ejercicio de una potestad administrativa, sea reglamentaria o interpretativa, que también tiene naturaleza reglamentaria conforme ya se destacó, sino de un deber de información y asistencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias”.

En idéntico sentido se ha pronunciado también la Audiencia Nacional, pudiendo citarse al respecto las Sentencias de 8 de abril de 1992 (JT 1992/46), en la que se afirma que las contestaciones no afectan a la esfera de los derechos o intereses de los administrados, 2 de marzo de 1993 (JT 1993/220), 12 de abril de 1995 (JT 1995/411), 29 de julio de 1997 (JT 1997/809) y 19 de enero de 1998 (JT 1998/102). Como era de esperar, el Tribunal Económico-Administrativo Central también se ha dejado llevar por la línea jurisprudencial dominante y prácticamente en todas las Resoluciones que se refieren a este tema se afirma con claridad que las contestaciones a consultas tributarias no son actos administrativos. A título de ejemplo podemos citar la conocida Resolución de su Vocalía 2.^a de 30 de abril de 1996, que, en relación con el valor y efecto de la contestación dada por la Dirección General de Tributos a la recurrente interesada en el expediente al amparo del artículo 107 de la antigua Ley General Tributaria, señaló lo siguiente:

“Que a este respecto debe considerarse que la actuación de la Oficina Gestora cuando emite el mencionado acuerdo, es la de una contestación a una consulta no vinculante de las mencionadas en el art. 107 LGT, teniendo dicha constatación, a tenor de lo dispuesto en el apartado 2.º de dicho artículo “el carácter de mera información y no de acto administrativo, no vinculando a la Administración, salvo que: a) Por Ley disponga lo contrario; b) Se trate de consultas formuladas en la forma que reglamentariamente se establezca, por quienes deseen invertir capital procedente del extranjero en España”. Que en el presente caso no concurriendo ninguna de las dos situaciones citadas en el artículo 107 de la Ley General Tributaria, la contestación por parte de la Dependencia de Gestión Tributaria reviste la forma jurídica de una consulta no vinculante, y no de un acto administrativo, permitiendo a la Administración realizar en un momento posterior sus actuaciones, sin que se encuentre obligada a ajustarse a la opinión emitida inicialmente...”.

Esta doctrina jurisprudencial y administrativa que niega la posibilidad de calificar como acto administrativo a las contestaciones a consultas tributarias en parte surge como un intento de justificar la previsión legal conforme a la cual no cabe interponer recurso directamente contra las contestaciones a consultas. Junto a este argumento, la Audiencia Nacional también ha utilizado en ocasiones otro razonamiento distinto para defender esta misma tesis. Así, en la citada Sentencia de 8 de abril de 1992, antes citada, la Audiencia negó la posibilidad de plantear recurso contra la contestación

a una consulta vinculante porque para ello sería necesario que afectase “a la esfera de los derechos o intereses de los administrados lo que, por su propia naturaleza, no acontece con las contestaciones a las consultas”.

Las tesis mantenidas por el Tribunal Supremo, la Audiencia Nacional y el Tribunal Económico-Administrativo Central sobre la imposibilidad de recurrir contra las contestaciones a consultas tributarias tienen su origen en la primitiva redacción del artículo 107 de la Ley General Tributaria, inspirado a su vez en la regulación del derecho de consulta contenido en la Ley de 26 de julio de 1922, que negaba expresamente el carácter de acto administrativo a las contestaciones. Estos órganos incurren a nuestro juicio en el error de fundamentar técnicamente dicha previsión legal en el carácter de mera información de dichas contestaciones. No compartimos sus tesis, porque creemos que las contestaciones de la Administración a consultas o solicitudes de valoración formuladas por los administrados constituyen verdaderos actos administrativos porque reúnen las tres notas esenciales que caracterizan al acto administrativo, antes citadas: son actos jurídicos y no meramente materiales que suponen una declaración de voluntad; son emitidos por un órgano de la Administración pública y la declaración es consecuencia del ejercicio de una potestad administrativa.

No obstante, hemos encontrado también fallos en los que el Tribunal Supremo reconoce expresamente que las consultas tributarias son actos administrativos. De manera que como vemos existen pronunciamientos contradictorios del Tribunal Supremo sobre la naturaleza jurídica de las consultas vinculantes. En este sentido, podemos citar en primer lugar las Sentencias de 30 de junio de 1990 (RJ 1990/5585) y de 8 de junio de 1992 (RJ 1992/5374), y la Sentencia de la Sección 2.^a de su Sala de lo Contencioso Administrativo de 2 de junio de 1995. Esta última se ocupó de la posible aplicación de los procedimientos de revisión propios de los actos administrativos (procedimiento material de corrección de errores materiales y el procedimiento de declaración de lesividad para la misma por interés público) en la revisión de consultas tributarias. En ella, el Tribunal Supremo reconoció “el carácter, en cierto modo, de un propio acto administrativo (y no el de simple información) sólo revisable a través de los mecanismos (no materializados en este caso) previstos en el artículo 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 o 159 de la Ley General Tributaria (y no susceptible de mera rectificación, como se aduce por el Ayuntamiento apelante, a través de la vía conceptual, aquí inexistente por falta de los presupuestos necesarios del error material, de hecho o aritmético)”. Todavía más contundente resulta la Sentencia también de la Sección 2.^a de su Sala de lo Contencioso-Administrativo de 1 de julio de 2000 (RJ 2000/6857), en la que el Tribunal afirma a propósito de una consulta vinculante formulada bajo la vigente del Decreto-Ley 13/1975, de 17 de noviembre, que “la contestación, por tanto, fue un acto administrativo perfecto, declarativo de derechos que no pueden ser ignorados”.

Al igual que en el caso del derecho a solicitar información sobre el valor de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión regulado en el artículo 90, el legislador ha optado en relación con las consultas tributarias, a nuestro juicio con buen criterio, por posponer a un momento ulterior la posibilidad de plantear recurso contra la contestación de la Administración a las solicitudes de valoración de bienes inmuebles formuladas al amparo del precepto que estamos comentando. La contestación en sí no es recurrible directamente sino que el obligado tributario tendrá que esperar para poder hacerlo a que la Administración dicte un acto de liquidación basado en las directrices recogidas en dicha contestación.

En esta materia debe citarse la acertada doctrina sentada por la Audiencia Nacional en su Sentencia de 1 de julio de 2005 (JUR 2005/238277), que resuelve el recurso contencioso-administrativo planteado por la entidad Bioetanol Galicia S.A., contra una Resolución del TEAC en relación con la exención reconocida por la normativa reguladora de los Impuestos Especiales a los biocarburantes. En este fallo, concretamente en su Fundamento Jurídico Tercero, la Audiencia Nacional se pronuncia sobre la naturaleza jurídica de las contestaciones a consultas tributarias en los siguientes términos:

“Pero estas peticiones de criterio o estas consultas escritas reguladas en la LGT tienen un carácter informativo para el solicitante pero ello no le permite entablar contra esas respuestas recurso alguno como dice el art. 89.4 último párrafo de la Ley 58/2003.

Lo anteriormente expuesto no es baladí si se tiene en cuenta que los actos administrativos impugnables son aquellos que emanan de un órgano administrativo en manifestación de una voluntad creadora de una situación jurídica que tiene una trascendencia jurídica, pero no son susceptibles de impugnación aquellos actos administrativos que carecen de efectos decisorios o imperativos. Esto nos conduce a considerar que las respuestas a esas consultas formuladas por la parte recurrente o esas peticiones de criterio solicitadas al amparo de ese deber de información que tiene la Hacienda Pública para con el contribuyente son acuerdos o actos de contenido informante sin que implique la creación o la modificación de una situación jurídica que es lo que daría lugar a la impugnación”.

Las contestaciones a consultas son actos administrativos de trámite, que como es sabido son distintos de los actos definitivos o resolutorios de un procedimiento. Sobre la distinción entre ambos tipos de actos se pronunció el Consejo de Estado en su interesante Dictamen de 13 de marzo de 1997 sobre el Proyecto de Real Decreto por el que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Dictamen núm. 984/97). Las consideraciones allí efectuadas son perfectamente aplicables al caso que estamos estudiando, por lo que hemos optado por reproducirlas a continuación:

“Es clásica la distinción entre actos administrativos resolutorios y de trámite y de ella se han hecho eco los artículos 107 de la Ley 30/1992 y 37 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. De tales preceptos se deriva la conclusión de que sólo son recurribles los actos definitivos y no los actos de trámite; excepcionalmente, sin embargo, estos últimos pueden ser recurribles cuando vinieran a decidir sobre el fondo del asunto, ya sea por poner término al procedimiento o suspender o hacer imposible su continuación, y ello es así, porque los actos se dictan en el seno de un procedimiento que culmina con una resolución final, que es la que realmente decide el fondo de la cuestión planteada.

Ahora bien, como pone de manifiesto autorizada doctrina, la regla de la irrecurribilidad de los actos de trámite es simplemente una regla de orden. Efectivamente, tal regla no implica que los actos de trámite no sean impugnables o que constituyan una suerte de dominio soberano de la Administración no fiscalizable en vía de recurso; lo que con ella quiere decirse es que los actos de trámite no son impugnables separadamente: habrá que esperar, pues, a que se produzca la resolución final del procedimiento para, a través de su impugnación poder plantear todas las discrepancias que, en su caso, pueda tener el recurrente”. Por tanto, las contestaciones a consultas tributarias no serían recurribles porque son actos de mero trámite.

No obstante lo anterior, no han faltado autores que se han manifestado a favor de la posibilidad de recurrir contra las contestaciones a consultas tributarias. En esta línea podemos citar por ejemplo a González Pérez quien ha defendido que en caso de no poder recurrir contra las consultas tributarias se estaría vulnerando el principio de tutela judicial efectiva consagrado en el artículo 24 de la Constitución, causando indefensión al obligado tributario.

La Audiencia Nacional se ha referido en alguna ocasión a esta cuestión, concluyendo que no existe indefensión como consecuencia de la irrecurribilidad de las contestaciones. Así por ejemplo, en sus Sentencias de 29 de julio de 1997 (JT 1997/809) y de 19 de enero de 1998 (JT 1998/102), dicho Tribunal mantiene que cabe acceder a la tutela judicial efectiva mediante la impugnación de la liquidación o autoliquidación que aplique los criterios de la contestación sobre los que se discrepa. Reproducimos a continuación un párrafo extraído del Fundamento de Derecho Tercero de la primera de estas Sentencias, en el que el Tribunal resume con extraordinaria claridad su parecer:

“La falta de un acto administrativo susceptible de impugnación (cual es la contestación a la consulta citada) no coloca en situación de indefensión a la recurrente, ni la priva de su derecho a obtener una tutela judicial efectiva de los Jueces y Tribunales en defensa de lo que considera su derecho. La recurrente dispone de dos medios de actuación frente a la contestación obtenida en la cuestión planteada: una primera, cual sería impugnar el acto de liquidación (o autoliquidación) practicado de acuerdo con los postulados de la consulta; y una segunda que sería impugnar los actos de retención tributaria ante los Tribunales Económico-Administrativos...”.

3. LEGITIMACIÓN PARA FORMULAR CONSULTAS

La regulación de los sujetos que pueden formular consultas tributarias es uno de los aspectos del régimen jurídico de esta institución en el que más modificaciones se han introducido con ocasión de las sucesivas reformas de la Ley General Tributaria. La tendencia general ha sido siempre la de ampliar el elenco de sujetos que pueden plantear consultas tributarias. La nueva Ley General Tributaria ha confirmado esta tendencia como se expondrá a continuación.

En su redacción original, el artículo 107 de la Ley General Tributaria disponía que podían formular consultas los *sujetos pasivos en sentido estricto*. Eso significaba que únicamente podían efectuar consultas el contribuyente y el sustituto, que son los únicos sujetos pasivos según el artículo 30 de la Ley General Tributaria. Los restantes obligados tributarios no podían hacerlo. Esta situación se mantuvo hasta la reforma del precepto en 1985. Con la redacción dada entonces al apartado 1 del artículo 107, se amplió notablemente el ámbito de sujetos legitimados para realizar consultas, al gozar de este derecho “*los sujetos pasivos y demás obligados tributarios*”.

La Ley 58/2003 ha regulado esta cuestión de una manera muy amplia. Así, dispone que podrán formular consultas los *obligados*, sin más aclaraciones ni añadidos. Lleva razón la profesora Fernández Junquera (“Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión”, en la obra colectiva dirigida por R. Calvo Ortega, *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 393) cuando afirma que esta determinación de los obligados “peca de excesiva indeterminación y hubiera sido preferible que la Ley hablase de obligados tributarios que son los sujetos conocidos e identificables por la propia Ley, pero sobre todo son los definidos en sus preceptos”. Ciertamente la fórmula legal utilizada es algo imprecisa y el legislador debería haber redactado el precepto con más corrección, pero creemos que puede interpretarse que cuando la Ley habla de obligados se está refiriendo a los obligados tributarios del artículo 35.2. En dicho precepto se recoge una relación exhaustiva de los obligados tributarios, citándose en ella junto a los supuestos clásicos de obligados tributarios (contribuyentes, sustitutos, sucesores o responsables tributarios), otros sujetos cuya inclusión en la lista constituye una novedad. Así ocurre, por ejemplo, con los obligados a soportar la repercusión o la retención, que se definen después en el artículo 38 como obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo. Esta novedad no responde a otra finalidad que la de poder calificar a estos sujetos como infractores.

Pero las consultas pueden ser presentadas no sólo por obligados sino también por otros sujetos que no son propiamente todavía obligados tributarios. En este sentido, la Ley General Tributaria permite la formulación de consultas con anterioridad a la realización de una operación determinada, con lo que está admitiendo que puedan efectuar consultas quienes no son todavía ni sujetos pasivos ni obligados tributarios. Por otra parte, como ahora explicaremos también, pueden plantear consultas determinadas entidades que representen los intereses de sus miembros, y evidentemente estas entidades tampoco son obligados tributarios.

También pueden formular consultas las entidades sin personalidad jurídica a que se refiere el artículo 35.4 de la vigente Ley General Tributaria (antiguo artículo 33). A pesar de que no se dice nada al respecto en el artículo 88 de la Ley General Tributaria, el 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 (*BOE* núm. 51, de 16 de abril de 1997), que se mantiene vigente mientras que no se dicte una nueva norma reglamentaria que desarrolle el artículo 88 de la Ley General Tributaria, admite expresamente esta posibilidad en su artículo 9.3. En él se regula la forma en que debe acreditarse la representación en los supuestos de herencias yacentes y comunidades de bienes, que como es sabido son las dos modalidades más habituales de entes sin personalidad jurídica. Frente a las personas físicas y jurídicas, 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 no pueden actuar en el mundo del derecho, salvo en supuestos excepcionales.

Como ya hemos indicado se permite la posibilidad de formular consultas tributarias a las entidades que representen los intereses de sus miembros. Aunque existían algunos precedentes en

esta materia, la posibilidad de formular consultas por parte de entidades representativas no se reconoció en la Ley General Tributaria hasta 1995. El apartado 3 del artículo 107, tras la redacción dada a este precepto en la reforma de 1995, mencionaba exclusivamente 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. Solamente esas organizaciones o entidades podían formular consultas. No podían hacerlo, lo cual resulta bastante criticable, las entidades no lucrativas y las fundaciones.

En relación con esta cuestión conviene señalar que en la reciente reforma en el Proyecto de Ley General Tributaria que se presentó al Congreso de los Diputados no se citaba en el listado de entidades del artículo 88.3 a las asociaciones o fundaciones que representasen intereses de personas con discapacidad. Dicha mención se introdujo por obra de una enmienda presentada por el Grupo Parlamentario Catalán, que alegó que estas asociaciones están destinadas a facilitar y mejorar la asistencia de estas personas también en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Al Proyecto de Ley se le formuló otra enmienda que afectaba al listado de entidades legitimadas para formular consultas por parte del Grupo Parlamentario Mixto con el fin de incluir también a los partidos políticos, pero dicha enmienda, con buen criterio a nuestro juicio, no prosperó.

En cuanto a su contenido, las consultas colectivas tienen que versar según lo dispuesto en el último inciso del artículo 88.3 sobre cuestiones referidas a la generalidad de los miembros o asociados de la organización de que se trate. Ni la Ley General Tributaria en su versión anterior ni tampoco la vigente en la actualidad aluden en ningún momento a la posibilidad de consultas relativas a cuestiones que sólo afecten a una parte de los miembros o asociados.

Antes de la reciente reforma la Ley General Tributaria no atribuía eficacia vinculante a las consultas colectivas. El Consejo de Estado en su dictamen de 11 de diciembre de 1996 se había mostrado de acuerdo con este criterio, por entender que no parece lógico que en estos supuestos las contestaciones deban tener carácter vinculante por cuanto tales contestaciones afectarían a una colectividad de individuos o agrupaciones, desconocidos por la Administración, cuyas situaciones y problemática no tendrían por qué ser idénticas, ni siquiera similares.

Tan sólo había un par de excepciones a la regla anterior. La primera excepción afectaba a las consultas que versasen sobre la aplicación del nuevo IRPF y que hubieran sido formuladas durante los seis primeros meses de 1999. Estas sí tendrían eficacia vinculante. Así lo establecía la Disposición adicional vigésima de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Evidentemente, para que se le pudieran atribuir esos efectos era necesario que las consultas se refirieran a cuestiones que afectasen a la generalidad de sus miembros o asociados.

La segunda excepción a la regla del efecto no vinculante de las contestaciones a consultas colectivas se producía cuando se tratase de consultas formuladas por las empresas o por los representantes de los trabajadores, en relación con el régimen tributario derivado de expedientes de regulación de empleo autorizados por la Administración y con la implantación o modificación de sistemas de previsión social que afecten a la totalidad del personal de la empresa.

Se ha producido pues en esta materia una importante novedad que debemos subrayar porque a partir de 1 de julio de 2004 todas las consultas formuladas por las entidades que aparecen enumeradas en el artículo 88.3 de la Ley General Tributaria tendrán efectos vinculantes con la única condición de que sean consultas que se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

Hay un último tema relacionado con los sujetos legitimados al que queremos hacer referencia en este apartado. Se trata de la posibilidad de formular consultas por los profesionales del Derecho Tributario o de la asesoría fiscal en general en relación con asuntos de sus clientes. Esta posibilidad no se ha contemplado expresamente por el legislador a pesar de las peticiones que insistentemente había realizado por cierto sector de la doctrina. En este punto queremos citar al profesor

Calvo Ortega [*Vid. Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario (Parte General)*, Civitas, 4.^a ed., Madrid, 2000, p. 136], quien con buen criterio así lo reclamaba argumentando que ello contribuiría a dar a la consulta tributaria su verdadero carácter de interpretación administrativa de la norma.

Sin embargo, creemos que el olvido del legislador al no prever la posibilidad de que los profesionales del derecho dedicados a la asesoría fiscal, intencionado o no, no tiene en el fondo especial trascendencia porque la Ley dispone en su artículo 89.3, con una redacción no del todo correcta desde luego, que los “órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta”. Esta norma abre muchas posibilidades a los profesionales de la asesoría fiscal que tendrán que dedicar tiempo a leer contestaciones a consultas tributarias en la página web del Ministerio de Hacienda o de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, donde pueden consultarse todas las contestaciones de forma gratuita. Los profesionales tienen la garantía de que si su cliente está en idéntica situación a la del obligado que formuló otra consulta la Administración tributaria deberá actuar de la misma manera con respecto a dicho cliente.

Conviene en este sentido también recordar que el artículo 86.2 de la Ley General Tributaria establece un importante mandato que debe cumplir el Ministerio de Hacienda. Dicho precepto le obliga a difundir periódicamente “las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas que considere de mayor trascendencia y repercusión”. Resulta curioso que este mandato que ya figuraba en parecidos términos en la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes se viene cumpliendo en relación con las consultas, porque a la mayoría de ellas puede accederse de forma gratuita a través de las páginas web del Ministerio y de la Agencia. En cambio, no puede decirse lo mismo de las resoluciones económico-administrativas. Tan sólo desde fechas recientes puede accederse gratuitamente a una base de datos con resoluciones del TEAC de los últimos años. En cambio, sigue siendo imposible acceder a las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales. Se trata de una situación que carece de toda lógica y de toda justificación en el tiempo en que vivimos. Confiamos en que pronto tengamos también acceso a estas resoluciones porque muchas de ellas tienen gran relevancia y hoy por hoy su consulta es imposible ya que ni siquiera aparecen en las bases de datos de pago.

4. EFECTOS DE LAS CONTESTACIONES A CONSULTAS

4.1. Efectos para la Administración

4.1.1. Los cambios en la regulación de los efectos de las consultas en las sucesivas reformas de la Ley General Tributaria

La regulación de los efectos de las contestaciones a consultas tributarias es una materia que se ha modificado cada vez que se ha producido una reforma de la Ley General Tributaria. En su redacción original de 1963, la contestación tenía el carácter de mera información y no la de acto administrativo y carecía de eficacia vinculante, salvo que una Ley expresamente dijera lo contrario. El sujeto pasivo que se ajustase a los criterios recogidos en la contestación no incurría en responsabilidad.

La primera modificación del artículo 107 tuvo lugar en 1975 por obra del citado Decreto-Ley 13/1975. Se estableció como regla general el carácter vinculante de las contestaciones y se prohibió expresamente la posibilidad de interponer recurso contra las contestaciones a consultas tributarias. La siguiente reforma del artículo 107, que se produjo en 1985, sirvió para restablecer la regla general del carácter meramente informativo de las contestaciones. Únicamente se preveían dos supuestos en los que la contestación sería vinculante.



Y llegamos a 1995, fecha en la que una vez más se dio nueva redacción al artículo 107, ampliándose los supuestos en los que la contestación tenía eficacia vinculante para la Administración, pero la regla general seguía siendo que la mayoría de las contestaciones tenían un carácter meramente informativo. Ello quería decir que los órganos de gestión, entendida esta expresión en sentido amplio, podían practicar sus actuaciones siguiendo un criterio distinto al recogido en la contestación a una consulta tributaria. Es decir, que la Administración podía cambiar de criterio en cualquier momento sin que para ello fuera preciso que existiese ningún tipo de motivación. En nuestra opinión, esa regla chocaba frontalmente con la interdicción de la arbitrariedad, que es una de las exigencias incorporadas al principio constitucional de seguridad jurídica. Para que la Administración pueda cambiar de criterio tiene que existir motivación. En este sentido, la doctrina administrativa ha venido insistiendo en que la motivación no sólo alcanza a las resoluciones sino también a los actos de trámite que se aparten del criterio seguido en actuaciones (*vid.* J. González Pérez y F. González Navarro, *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Civitas, Madrid, 1993, p. 714).

Los únicos supuestos en los que las consultas tenían efectos vinculantes eran, en primer lugar, aquellos en los que dichas consultas versaran sobre algunas de las materias previstas en el apartado 4 del artículo 107 de la derogada Ley General Tributaria: inversiones en activos empresariales efectuadas en España por personas o entidades residentes o no residentes; incentivos fiscales a la inversión establecidos con carácter temporal o coyuntural; operaciones intracomunitarias realizadas por empresas de distintos Estados miembros de la Unión Europea; interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional; cuando las leyes de los tributos o los reglamentos comunitarios así lo establecieran, así como las consultas relativas a la 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.

Junto a estos supuestos de consultas vinculantes por razón de la materia, la Ley General Tributaria contemplaba otros dos supuestos de consultas igualmente vinculantes por razón del consultante y de la materia. Se trataba de las consultas formuladas por empresas o representantes de los trabajadores, en relación con el régimen tributario derivado de expedientes de regulación de empleo que diesen lugar a despidos colectivos y que hubieran sido autorizados por la Administración competente, o con la implantación o modificación de sistemas de previsión social que afectasen a la totalidad del personal de la empresa y a las 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 formulase con carácter previo a su difusión o divulgación.

Y llegamos a la reforma de 2003, donde se ha consagrado como regla general el carácter vinculante de todas las contestaciones a consultas. Se trata sin duda alguna de la principal novedad introducida en materia de consultas, que debe desde luego valorarse muy positivamente desde el punto de vista de los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad, como ya hemos avanzado en la introducción de este trabajo.

4.1.2. *Alcance de la eficacia vinculante de las contestaciones. Circunstancias que permiten a la Administración cambiar de criterio*

Pero, ¿qué significa que la contestación tenga eficacia vinculante? En opinión de la doctrina (*vid.* T. García Luis, "Las consultas tributarias", en Varios Autores, *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 482) el efecto vinculante significa que la Administración no puede separarse de lo dicho en la contestación vinculante respecto del sujeto consultante y, habría que entender que tampoco respecto del mismo supuesto de hecho en el futuro. Esto implica, además, que el consultante que ajuste su actuación a la respuesta dada por la Administración no tendrá que soportar ningún efecto patrimonial adverso, ni siquiera los intereses de demora, porque éstos implican, al menos, como bien ha destacado el profesor Calvo Ortega (*cfr.* "Curso de Derecho...", *op. cit.*, p. 136) una negligencia del contribuyente, incompatible con su actuación de acuerdo con la respuesta administrativa.

El problema que se planteaba antes de la reciente reforma de la Ley General Tributaria era si la vinculación se producía con carácter general respecto a terceras personas que no habían formula-

do la consulta, sino exclusivamente en relación con el consultante. En principio, la vinculación únicamente se producía en relación con el consultante. Así lo decía el artículo 14.2 del Real Decreto 404/1997, que disponía que “la contestación no tendrá efectos vinculantes en relación a personas distintas, actividades o supuestos diferentes de los contemplados en la consulta”. Por tanto, ni siquiera aunque se tratase de supuestos idénticos se admitía la posibilidad de extender la eficacia vinculante. De manera que para poder aplicar la solución dada por la Administración en la contestación a una consulta el contribuyente tenía que formular él mismo una consulta, con el riesgo de que la Administración pudiera responderle de manera distinta, porque ninguna norma lo prohibía. La jurisprudencia se había pronunciado en términos parecidos. Como ejemplo puede citarse la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de 18 de mayo de 1993 (JT 1993/626).

La situación ha cambiado con la entrada en vigor de la nueva Ley General Tributaria. Recordemos que su disposición transitoria segunda establece que lo dispuesto en sus artículos 88 y 89 se aplicará a las consultas tributarias escritas que se presenten a partir del 1 de julio de 2004. En cambio, las consultas presentadas antes de esa fecha seguirán rigiéndose por lo dispuesto en el artículo 107 de la antigua Ley General Tributaria y en el artículo 8 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

El apartado tercero del artículo 89.1 de la Ley General Tributaria dispone lo siguiente: “Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta”. Por tanto, siempre y cuando exista identidad entre los hechos y circunstancias en que se encuentre un contribuyente y la situación descrita en la consulta, la contestación producirá efectos vinculantes para ese contribuyente.

Otro tema que reviste interés es si la vinculación alcanza o no a los Tribunales económico-administrativos. En nuestra opinión la respuesta debe ser negativa porque dichos órganos no desempeñan funciones de gestión sino de resolución de las reclamaciones que se susciten contra los actos de gestión.

Por otra parte, el carácter vinculante de las contestaciones se mantendrá en tanto no se produzca alguna de las tres circunstancias que permite a la Administración cambiar de criterio y que están previstas en el artículo 89.1, párrafo segundo. La primera de ellas es que se alteren las circunstancias tenidas en cuenta por la Administración para responder a la consulta. Las contestaciones a consultas circunscriben su eficacia vinculante a la cláusula *rebus sic stantibus*. A nuestro juicio, no basta con una simple alteración de circunstancias accesorias para que la Administración pueda cambiar de criterio, sino que es preciso que se produzca una modificación de hechos o antecedentes que sean esenciales.

La segunda circunstancia que permitiría a la Administración un cambio de criterio es que se modifique la legislación que estaba vigente en el momento de la contestación. El término “legislación” comprende, lógicamente, no sólo la ley en sentido formal, sino también las normas de inferior rango que se hayan tenido en cuenta para la contestación de la consulta. Sin embargo, como bien señala I. Salvo Tambo (“Las consultas...”, *op. cit.*, p. 526) debe excluirse del concepto de legislación a las órdenes interpretativas del artículo 18 de la antigua Ley General Tributaria y reguladas actualmente en el artículo 12.3, por tres razones: la primera porque no son fuente del Derecho; la segunda, porque cuando se ha querido que tales disposiciones sirvieran para dejar sin efecto una consulta vinculante se ha dispuesto expresamente, como ocurrió por ejemplo con el artículo 11 del Decreto de 23 de diciembre de 1971, y la tercera, porque en caso contrario se concedería a la Administración un poder de disposición amplísimo para eludir la eficacia propia de las contestaciones a consultas.

Y en tercer lugar, la Administración también podrá cambiar de criterio cuando aparezca jurisprudencia del Tribunal Constitucional o del Tribunal Supremo aplicable al caso, que se pronuncie de manera distinta (en el sentido de más gravosa) a como lo hizo la Administración en la contestación. Por “jurisprudencia” en sentido estricto se entiende la doctrina del Tribunal Supremo (conforme a lo dispuesto en el artículo 1.6 del Código Civil) y la doctrina del Tribunal Constitucional (a tenor de lo dispuesto en el artículo 40.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional).

En esta materia se producía una importante discrepancia entre lo dispuesto en el Real Decreto 404/1997 y lo que establecía el artículo 107 de la Ley General Tributaria que sólo hablaba de jurisprudencia sin más. Lógicamente debía resolverse esa discrepancia a favor de la Ley. La principal consecuencia que de ello se deriva es que, en principio, también podía cambiar de parecer la Administración cuando existiese un criterio ampliamente compartido por los Tribunales Superiores de Justicia. No comparte esta tesis I. Salvo Tambo (“Las consultas...”, *op. cit.*, p. 527) quien entiende que restringir el concepto de jurisprudencia a la emanada del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional “resulta más respetuoso con el principio de seguridad jurídica que sirve de fundamento a las consultas tributarias, máxime si se tiene en cuenta la posible disparidad de criterios que sobre una misma materia pueden tener los diferentes Tribunales Superiores de Justicia, como en la realidad en numerosas ocasiones ocurre”.

Las contestaciones a consultas tributarias también podrán verse privadas de su eficacia vinculante en aquellos casos en los que la Administración acuda al procedimiento de declaración de lesividad, que es el procedimiento que se debe seguir cuando se pretenda anular *actos declarativos de derechos* que, a juicio de la Administración, vulneren el ordenamiento jurídico, y no sean actos nulos de pleno derecho, ni tampoco actos anulables que infrinjan gravemente normas de rango legal o reglamentario. La Administración no puede cambiar el criterio expuesto en una consulta vinculante a través de la rectificación de errores materiales o de hecho porque las contestaciones a consultas con eficacia vinculante son actos que dan lugar al nacimiento de derechos y obligaciones desde el mismo momento en que son notificadas.

Una cuestión que nunca ha estado bien resuelta en las sucesivas redacciones de la Ley General Tributaria es si los efectos de las consultas alcanzan a otras Administraciones distintas de la que contesta. Lo primero que debemos destacar es que la jurisprudencia tampoco ha sido clara a este respecto. Entendemos que la contestación debería tener carácter vinculante para todas las Administraciones públicas. Y ello por la sencilla razón de que si cada Administración o cada órgano dotado de personalidad jurídica pudiera alegar una personalidad diferenciada para no acatar las contestaciones emanadas del órgano competente en cada caso, no tendría mucho sentido la institución de la consulta.

Por último, nos gustaría hacer una referencia a la cuestión de los efectos que tienen las consultas vinculantes para los Tribunales de justicia. Como ha tenido ocasión de afirmar el Tribunal Supremo, entre otras en su Sentencia de 13 de diciembre de 1990 (RJ 1990/9622) las contestaciones a consultas sólo pueden vincular a la Administración tributaria, pero no a los Tribunales, que son los encargados de la aplicación de los tributos. En idéntico sentido se ha pronunciado la Audiencia Nacional en su Sentencia de 10 de marzo de 2005 (JUR 2005/208648), antes citada.

Sin embargo, conviene hacer en este punto una importante matización. Los Tribunales de lo contencioso-administrativo pueden, en primer lugar, apartarse en sus fallos del criterio aplicado por la Administración para adoptar una solución más favorable para el consultante que la recogida en la consulta. Pero además, también lo pueden hacer para acoger una interpretación que empeore su situación. Esta última hipótesis no nos parece admisible. Como bien ha señalado el profesor Falcón y Tella (*Vid.* “Consultas vinculantes y jurisprudencia”, en *Quincena Fiscal*, núm. 9, 1997, p. 7), los Tribunales no pueden apartarse del parecer de la Administración para empeorar la situación del consultante porque ello supondría tanto como vaciar de contenido el carácter vinculante de la contestación.

En relación con lo anterior, entendemos que si se trata de la revisión de una liquidación ajustada a una consulta previa los Tribunales no podrán nunca empeorar la situación del contribuyente. Esta conclusión se fundamenta en la prohibición de la *reformatio in peius*, que aunque no está expresamente contemplada en ninguna norma resulta aplicable en nuestro ordenamiento tal y como han venido reiterando el Tribunal Supremo en una sólida doctrina jurisprudencial que se inicia con su Sentencia de 30 de diciembre de 1975 (RJ 1975/5080), el Tribunal Constitucional (pueden citarse por ejemplo en este sentido sus Sentencias 206/1987, de 21 de diciembre y 17/1989, de 30 de enero), e incluso la doctrina patria.

4.2. Efectos para el consultante

4.2.1. La no vinculación como principal efecto para el consultante

Las contestaciones a consultas tributarias no vinculan en ningún caso al consultante. Conforme a lo dispuesto en el artículo 89.4 de la Ley General Tributaria la contestación a las consultas tributarias “tendrá carácter informativo”. De manera que el consultante, dado que la contestación sólo tiene esos efectos meramente informativos, podrá o no seguir en su actuación el criterio recogido en la contestación.

Como ya hemos explicado anteriormente hasta la aprobación de la Ley 58/2003 la mayoría de las contestaciones a consultas no eran vinculantes y el único efecto que producían para el consultante era la exención de responsabilidad por infracciones. La exención de responsabilidad significaba que el consultante que cumplía sus obligaciones tributarias siguiendo el criterio recogido en la contestación a su consulta no vinculante no podía ser sancionado, siempre que se cumpliesen los requisitos a los que la Ley General Tributaria condicionaba dicho efecto. No se trataba propiamente de un supuesto de exoneración de sanciones. La Ley General Tributaria incurría 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 alguna. 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 negligencia.

Otro tanto ocurría cuando quien acomodaba su actuación al criterio recogido en la contestación dada por la Administración era un contribuyente distinto al que planteó la consulta. Su conducta no se podía calificar como negligente y por tanto no se le podía imponer ningún tipo de sanción, porque ese sujeto aunque no se hubiese dirigido personalmente a la Administración para conocer su parecer, estaba actuando sin duda alguna conforme a un criterio o interpretación razonable de la norma. Recordemos que el artículo 77.4, d) de la Ley General Tributaria en su redacción anterior establecía en relación con el concepto de diligencia necesaria para eludir la responsabilidad por infracciones, que se entendía que se había puesto dicha diligencia “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”. Esa interpretación fue finalmente confirmada por el artículo 5.2 de la Ley 1/1998, que eximió de responsabilidad por infracción tributaria, en los términos establecidos en las Leyes, a “los contribuyentes que adecuen su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones, comunicaciones y contestaciones a consultas”.

Determinar cuándo una interpretación es razonable es complicado. Se trata de un problema que sólo podrá resolverse caso por caso, con auxilio de la normativa vigente, los criterios administrativos, doctrinales y jurisprudenciales. Así lo advirtieron De La Nuez, Fernández Cuevas y Ogea Martínez-Orozco (en *El Estatuto del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 1998, p. 55), añadiendo que no podía entenderse “que la única interpretación razonable sea la sostenida por la Administración, ni tampoco la seguida por los Tribunales de justicia, aunque, evidentemente, el ajuste a los criterios administrativos o jurisprudenciales excluye toda idea de culpa, ni aun leve”. En definitiva, el ciudadano podía actuar apartándose de los criterios administrativos y jurisprudenciales, siempre y cuando justificase la razonabilidad de su interpretación. Si no lo hacía, entonces y sólo entonces, podía ser acreedor de una sanción.

El precitado artículo 77.4, d) de la antigua Ley General Tributaria no hacía más que elevar a rango legal una antigua y constante doctrina de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, que había venido exigiendo que en materia de sanciones se eliminaran los supuestos en los que la dificultad de interpretación de una norma fiscal condujera a declaraciones inexactas o erróneas. Entre otras muchas Sentencias en esta línea pueden mencionarse las de 8 de mayo de 1987 (RJ 1987/3570), 21 de septiembre de 1987 (RJ 1987/6292), 5 de septiembre de 1991 (RJ 1991/7130), 9 de junio de 1993 (RJ 1993/4569), etc.

Recapitulando, podemos afirmar que las contestaciones a consultas no vinculan en ningún caso al consultante. Este podrá o no ajustarse en su actuación al criterio recogido en la contestación. Lógicamente el consultante invocará el criterio recogido en la contestación cuando fiscalmente le interese la interpretación que en ella haga la Administración, porque al ser vinculante la contestación tiene la seguridad de que la Administración tiene que actuar en el sentido en ella manifestado. En cambio, si dicha interpretación no le resulta favorable lo normal será que no siga el criterio de la Administración.

4.2.2. *Imposibilidad de recurrir contra las contestaciones a consultas tributarias. Consideraciones sobre la posible exigencia de responsabilidad patrimonial a la Administración en caso de cambio de criterio*

Por otra parte, la Ley General Tributaria impide en su artículo 89.4 la posibilidad de recurrir contra la contestación, pero sí admite la posibilidad de hacerlo contra “el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación”. Conviene aclarar que una cosa es que las contestaciones a consultas tributarias no puedan ser directamente recurridas y otra muy distinta que no exista ningún otro mecanismo para reaccionar contra las contestaciones desfavorables o contra los cambios de criterio por parte de la Administración. En aquellos casos en los que la Administración exige un tributo en relación con un acto u operación a un obligado tributario que se ajustó al criterio recogido en una consulta tributaria que haya sido planteada después del 1 de julio de 2004, fecha de entrada en vigor de la Ley 58/2003, planteada precisamente para conocer el parecer administrativo sobre las consecuencias fiscales de ese acto u operación, actuando en forma distinta al criterio que ella misma había anunciado en la contestación a la consulta, el consultante podrá solicitar una indemnización por daños y perjuicios. Estas acciones de responsabilidad indemnizatoria o de exigencia de responsabilidad a la Administración tienen que ejercitarse en el plazo de un año a contar a partir del hecho que supuestamente motive la indemnización.

Para que sea posible ejercitar dicha acción tienen que cumplirse los cuatro presupuestos o requisitos que exige la Ley 30/1992 para que nazca la responsabilidad patrimonial de la Administración y proceda la indemnización reclamada por dicha vía. Esos cuatro presupuestos son los siguientes: existencia de un daño o lesión resarcible en cualquiera de los bienes o derechos del particular afectado; que el daño alegado sea efectivo, evaluable económicamente, es decir, que se pueda cuantificar en dinero, e individualizado con relación a una persona o grupo de personas; que le sea imputable el daño a la Administración, esto es, que la persona física a la que pueda imputarse la acción u omisión necesariamente productora de la lesión esté integrada en la organización de la entidad, bien sea autoridad, funcionario o contratado, y en cuarto y último término, que entre el hecho imputable a la Administración y la lesión, daño o perjuicio producido exista una relación de causalidad.

El último de los requisitos mencionados es sin duda el más difícil de verificar pues la relación de causalidad es, como ha destacado la doctrina, un concepto escurridizo, de contornos poco precisos, más propenso a delimitaciones pragmáticas, en razón de los eventos dañosos concretos, que a definiciones teóricas válidas para todos los casos. En relación con este requisito el Tribunal Supremo ha evolucionado desde una doctrina tradicional que consideraba que para que pudiera estimarse cumplido este requisito era necesario que existiese una relación de causa a efecto directa, inmediata y exclusiva, sin intervención de elementos extraños que pudieran alterar el nexo causal, hasta una doctrina más moderna con un concepto más amplio de causa y causalidad, en virtud de la cual la imprescindible relación de causalidad entre la actuación de la Administración y el resultado dañoso producido puede aparecer bajo formas mediatas, indirectas y concurrentes siempre que pueda colegirse tal nexo de causalidad entre el funcionamiento del servicio público y el daño o perjuicio. Cuando se den todas las notas indicadas, el Tribunal Supremo considera que la reparación a cargo de la Administración deberá ser íntegra, absoluta y total, pero si existen otras concausas, se moderará proporcionalmente aquella. Esta doctrina del Tribunal Supremo se recoge, entre otras, en sus Sentencias de 25 de enero y 26 de abril de 1997 (RJ1997/266 y RJ1997/4307), 29 de septiembre y 26 de noviembre de 1998 (RJ 1998/6839 y RJ 1998/9312). En el caso de las contestaciones a consultas, este cuarto requisito se podría dar por cumplido en estos casos porque puede existir una relación de causa a efecto entre la modificación del parecer de la Administración y el daño producido. El perjuicio se produciría porque como consecuencia del cambio de criterio el sujeto tendrá que pagar al fisco

más de lo que le habría correspondido pagar si la Administración hubiese actuado en el sentido que anunció en la consulta.

Recapitulando se puede afirmar que cuando el consultante no tenga en cuenta el criterio recogido en la contestación, lo que sucederá cuando la contestación no sea favorable para sus intereses, no podrá ser sancionado. Los Tribunales de justicia de nuestro país han venido reiterando que el pronunciamiento expreso de la Administración no impide a los ciudadanos el discrepar del mismo ni supone esa diferencia el elemento de culpabilidad imprescindible para asentar toda infracción administrativa, incluidas las tributarias. La diferente interpretación de las normas jurídicas permite a los ciudadanos la adopción de las tesis para ellos más beneficiosas, sin que su rechazo implique su automática inclusión en alguna de las categorías del ilícito tributario.

4.3. Efectos de las consultas en Derecho comparado

Con la aprobación de la nueva Ley General Tributaria España se ha sumado al numeroso grupo de países en los que las contestaciones a consultas tributarias tienen efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración encargados de la aplicación de los tributos. En efecto, la regla general en el Derecho comparado es que las contestaciones son vinculantes. A continuación comentaremos algunos aspectos relevantes en relación con esta materia del sistema de consultas en Holanda, Canadá, Australia, Estados Unidos y Nueva Zelanda, que son quizás los países que cuentan con una regulación más avanzada en esta materia.

Comenzamos por el sistema holandés que presenta varias particularidades. Así, resulta llamativo en primer lugar que en este país las contestaciones vinculan a la Administración incluso aunque se modifique la legislación aplicable o se produzcan cambios en la jurisprudencia. Otra particularidad que presenta el sistema holandés es que el solicitante debe realizar la operación o iniciar la actividad o actividades a que se refiere la 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 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 la descripción contenida en su solicitud inicial. Los Tribunales de justicia holandeses otorgan un especial valor a las contestaciones a consultas tributarias en aplicación de los llamados principios generales para una eficaz Administración. En consecuencia, la eficacia vinculante de las contestaciones se mantiene en este país aunque se produzcan cambios en la legislación aplicable o en la interpretación judicial del Derecho tributario. El Tribunal Supremo holandés ha reconocido en su Sentencia de 3 de julio de 1991 que el criterio de la Administración que figura en las contestaciones a consultas produce efectos frente a terceros. Ello se debe a la naturaleza que presentan las *letter rulings* en Holanda. Allí existe un modelo *standard* de consulta tributaria en la que se especifican las condiciones que deben cumplirse para que se aplique el criterio de la Administración. Cuando un obligado tributario formula una consulta a título particular lo que se hace es confirmar que la operación correspondiente se ajusta a los caracteres de la operación descrita en la consulta modelo.

El sistema canadiense de consultas tributarias también presenta diversas peculiaridades en esta materia que llaman poderosamente la atención. Las contestaciones vinculan a la Administración tributaria canadiense siempre que no se haya omitido en la solicitud ningún dato o circunstancia relevante. La contestación tendrá validez en principio por un período de doce meses, aunque cabe la posibilidad de solicitar una ampliación de ese período en los casos en los que se retrase la realización de la transacción a que se refiere la consulta. Si la Administración modifica el criterio interpretativo tenido en cuenta para responder a una consulta como consecuencia de una sentencia judicial, dicha consulta dejará de producir efectos vinculantes desde la fecha de la sentencia. Los cambios de criterio interpretativo son anunciados públicamente a través del *Income Tax Technical News* o de un *Income Tax bulletin*. En Canadá 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. La revocación no tendrá efectos retroactivos.



Por lo que respecta al sistema de consultas vigente en Australia, hay que hacer notar que allí existen dos tipos de *rulings*: *public rulings* y *private rulings*. Las *public rulings* contienen la interpretación del *Commissioner* sobre cómo deben aplicarse las normas tributarias en supuestos concretos. 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 en una situación concreta. Las dos modalidades de *rulings* vinculan a la Administración tributaria australiana de forma que aunque una norma disponga otra cosa, aquella deberá aplicar el criterio allí recogido si ello determina una menor tributación para el ciudadano. Cuando no son idénticas las interpretaciones sobre las consecuencias fiscales de determinadas operaciones incluidas en una *public ruling* y en una *private ruling*, prevalecerá la solución que sea más favorable para el solicitante. En Australia está prevista la revocación de las *private rulings*. Dicha revocación puede efectuarse con o sin el consentimiento del solicitante. En el primer caso, la revocación podrá producirse en cualquier momento. En cambio, en el segundo caso es preciso que se dé alguna de las dos circunstancias siguientes: que la operación sobre la que versa la consulta no haya empezado a realizarse, o bien que dicha operación ya haya comenzado a ejecutarse y en opinión del *Commissioner* haya otra persona que pudiera resultar perjudicada si no se produce la revocación, y dicho perjuicio fuera mayor que el que sufriría el solicitante de la *private ruling* como consecuencia de la revocación. La revocación puede efectuarse de dos maneras: comunicándose por escrito al solicitante, o bien dictando una *public ruling* que contenga una opinión discrepante de la contenida en la *private ruling*.

En Estados Unidos la regla general es que las contestaciones a consultas tributarias (*letter rulings*) tienen eficacia vinculante para el sujeto que la solicitó y exclusivamente en relación con la operación a la que se refiere la consulta. Antes de aplicar las conclusiones recogidas en la consulta, el órgano competente en cada caso tendrá que evaluar y verificar los siguientes extremos: que dichas conclusiones han sido seguidas en la declaración presentada por el consultante; que los hechos tomados en consideración a la hora de elaborar la contestación a la consulta se corresponden con la realidad; que la operación se desarrolló tal como se propuso en el escrito de solicitud, y en último término comprobará si se ha producido algún cambio en la legislación aplicable durante el período de tiempo en el que la operación u operaciones se han ido ejecutando. La regla general que acabamos de exponer 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 tal caso, habría que aplicarle a aquel ciudadano el mismo tratamiento que al consultante. Hay un principio básico del Derecho Tributario en este país conforme al cual no se puede gravar de forma distinta a dos sujetos que se encuentren en idéntica situación sin una causa que justifique esa diferencia de trato. Apoyándose en este principio la jurisprudencia estadounidense ha anulado en alguna ocasión una *letter ruling* por discriminatoria. Esto es lo que ocurrió por ejemplo en la famosa Sentencia *Internacional Business Machines Corporation (IBM) v. United States*, que anuló una *letter ruling* obtenida por la compañía Remington-Rand, en la que se declaraba que no estaban sujetas a un impuesto federal (*federal excise tax*) determinadas operaciones de venta de sus ordenadores. Cuando IBM tuvo conocimiento de la existencia de esa consulta solicitó una idéntica para no tener que pagar el impuesto por operaciones similares. La Administración tributaria respondió a IBM dos años más tarde indicándole que sus operaciones de venta de ordenadores sí estaban sujetas al mencionado impuesto. De manera que IBM pagó durante dos años un impuesto que la empresa Remington-Rand nunca pagó. IBM recurrió judicialmente y finalmente la *Court of Claims* declaró que IBM nunca debió pagar y que procedía la devolución de lo pagado durante esos dos años.

Otra cuestión que merece la pena comentar es que en Estados Unidos está prevista la posibilidad de modificación o revocación de la contestación a una consulta con carácter retroactivo. Ello será posible, de conformidad con lo previsto en la Sección 11.05 del *Revenue Procedure* 94-1, cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias: cuando el solicitante haya omitido hechos relevantes en el escrito de solicitud; cuando los hechos en el momento de llevarse a cabo la operación sean materialmente diferentes a los tomados en consideración para elaborar la contestación; cuando la legislación vigente cambie; cuando el solicitante no actúe de buena fe. En caso de revocarse la consulta tributaria la Administración deberá comunicar con precisión al consultante los aspectos a los que afecta dicha revocación, así como las razones que le han llevado a adoptar tal decisión. Únicamente no será preciso esta última justificación cuando la Administración concluya que la conducta del ciudadano fue fraudulenta.

El último sistema de consultas al que nos vamos a referir en este breve repaso por la regulación de los efectos de las contestaciones a consultas en Derecho comparado es al vigente en Nueva Zelanda, que es sin duda el más completo de todos. En Nueva Zelanda existen tres tipos de *rulings*: las *public rulings*, las *private rulings* y las *product rulings*.

Las *private rulings* son elaboradas casi siempre por iniciativa del *Commissioner of the Inland Revenue Department*. Tienen efectos vinculantes para la Administración tributaria pero exclusivamente respecto al ciudadano o ciudadanos (cuando se trate de una consulta colectiva) que la hayan solicitado y respecto al año o años que en ellas se especifique. En contraste con lo que ocurre en el sistema australiano de consultas, en el neozelandés la interpretación que efectúa el *Commissioner* no vincula al ciudadano. No obstante, éste tiene que comunicar a la Administración si va a seguir o no el criterio expuesto en la contestación. Otra característica que destacamos del sistema neozelandés es que en él se admite la posibilidad de revocación de las contestaciones a consultas siempre que las actividades u operaciones a que se refieran no hayan comenzado a ejecutarse y siempre que el año fiscal al que afecten no se hubiera iniciado.

5. MATERIAS SOBRE LAS QUE PUEDEN PLANTEARSE CONSULTAS TRIBUTARIAS

Los obligados tributarios pueden plantear consultas sobre cualquier norma tributaria que les suscite algún tipo de duda, incluso aunque objetivamente sea clara la norma. Esta conclusión se deriva de la amplitud con que está redactado el apartado 1 del artículo 88 de la Ley General Tributaria, que establece que se podrán formular consultas “respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda”. Por tanto, no se establece en principio ningún tipo de límite por razón de la materia. Tratándose de consultas colectivas la duda que se pregunte tiene que afectar, como antes se apuntó, a la generalidad de los miembros o asociados de la organización de que se trate.

Las consultas pueden versar tanto sobre cuestiones de hecho como sobre cuestiones de derecho. En cualquier caso, muchas veces es difícil distinguir si nos encontramos ante una cuestión de hecho (*questio facti*) o de derecho (*questio iuris*). Además, como bien ha apuntado la doctrina, las operaciones tradicionalmente consideradas como fácticas implican en la generalidad de los casos la realización de auténticas valoraciones jurídicas.

A diferencia de lo que ocurre en Derecho español, en Derecho comparado sí se establecen por regla general límites a la posibilidad de formular consultas tributarias. En la mayoría de países en los que existe un sistema de consultas (*rulings*) están restringidas las materias sobre las que pueden plantearse consultas.

Hay países como por ejemplo Holanda en los que el ámbito objetivo en el que puede desplegarse el derecho de consulta es muy limitado. En Holanda sólo pueden formularse consultas en varias materias de fiscalidad internacional. Concretamente son cinco los tipos de consultas existentes en Derecho holandés: *holding (participation exemption) rulings*, *finance rulings*, *royalty rulings*, *foreign permanent establishment financing rulings* y *cost-plus rulings*. No existe norma alguna que permita a los ciudadanos plantear consultas sobre cuestiones tributarias domésticas o de ámbito nacional.

En el otro extremo se sitúa Estados Unidos, donde el ámbito de materias en el que puede desplegarse el derecho de consulta es muy amplio. En este país existen dos tipos de *rulings*: las disposiciones interpretativas (*revenue rulings*) y las consultas tributarias (*letter rulings*). Éstas últimas se caracterizan porque la contestación que a las mismas dé la Agencia de Administración tributaria federal (*Internal Revenue Service*) es una forma de interpretación administrativa que sólo se aplica a



los ciudadanos que formularon la consulta. En Estados Unidos las consultas tienen que formularse antes de que se haya presentado la correspondiente declaración tributaria del impuesto relativo a la operación sobre la que el sujeto tiene dudas; además, las consultas no serán contestadas si la operación ha sido objeto de comprobación (*examination*) o se han iniciado actuaciones de la inspección (*audit*) o sencillamente dicha operación está siendo discutida judicialmente. Pero pese a esa amplitud en Estados Unidos existen determinadas materias sobre las que el Servicio Interno de Impuestos no está autorizado a contestar. Estas materias figuran en una lista (*no-rulings list*) que es actualizada anualmente a través del correspondiente *revenue procedure*.

En Canadá también existen limitaciones a la posibilidad de formular consultas tributarias. La Administración tributaria canadiense (*Revenue Canada Taxation*) no tiene obligación de responder a las consultas que versen sobre una operación que aún no se ha realizado o completado. No se admite por tanto la consulta sobre hechos puramente hipotéticos. En segundo lugar, para que pueda ser objeto de consulta la operación concreta debe tratarse de una transacción con auténtica finalidad comercial (*real business purpose*). En tercer término, tampoco se admitirán las consultas que se refieran a una materia que esté siendo discutida en sede judicial, ni aquellas en las que para contestar sea preciso la interpretación del Derecho vigente en otro país.

También existen importantes limitaciones a la posibilidad de formular consultas en Australia. Las Secciones 14 ZAN y 14 ZAQ de la *Taxation Administration Act* de 1953 establecen que la Administración tributaria no tiene obligación de responder a las solicitudes de *rulings* cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: que el solicitante haya obtenido ya una *private ruling* sobre la misma materia; que la Administración se haya pronunciado sobre el asunto con ocasión de una actuación de comprobación respecto al solicitante; que la consulta se refiera a una retención que ya haya sido efectuada e ingresada; cuando el solicitante haya sido informado de que se inicia contra él una actuación de la inspección y la Administración entienda que la materia objeto de consulta forma parte de las cuestiones que tendrán que aclararse en el curso de dicha actuación inspectora; cuando la Administración tributaria solicite información adicional al consultante en base a la previsión contenida en la Sección 14 ZAM de la *Taxation Administration Act* de 1953 y lo remitido por este sea insuficiente a juicio de aquella.

En Italia también están tasadas las materias sobre las que pueden formularse consultas tributarias. Únicamente puede solicitarse el parecer de la Administración en relación con alguna de las siguientes materias:

- Operaciones de reorganización de la actividad productiva enumeradas en el artículo 10 de la Ley de 29 de diciembre de 1990, n. 408 (como por ejemplo operaciones de concentración, transformación, aumento y reducción del capital, cesiones de créditos y cesiones de valores mobiliarios).
- 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; en relación con 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 (artículo 11 de la Ley de 30 de diciembre de 1991, n. 413).

6. ÓRGANOS COMPETENTES PARA RESPONDER LAS CONSULTAS

En esta materia, la Ley 58/2003 no ha introducido ninguna novedad con respecto a lo que se disponía en el apartado 6 del antiguo artículo 107. En efecto, el artículo 88.5 de la nueva Ley General Tributaria establece que la competencia para contestar las consultas tributarias corresponde a los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación. Se trata de una norma, que al igual que su predecesora, está pensada para un sistema en el que todas las normas fueran dictadas por el Estado. Y sabemos que eso no es así en España, porque junto al Estado también gozan de competencias normativas las Comunidades Autónomas. Y después están también las Corporaciones Locales, y en particular los Ayuntamientos, que gozan de potestad reglamentaria en virtud de la cual aprueban las ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos.

6.1. Consultas sobre tributos estatales

En el ámbito del Estado, de conformidad con lo previsto en el artículo 4 del Real Decreto 1552/2004, de 25 de junio, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Economía y Hacienda, la Dirección General de Tributos es el órgano que ejerce la competencia relativa a la propuesta, elaboración e interpretación de la normativa del régimen tributario general y de las figuras tributarias no atribuidas expresamente a otros órganos directivos de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos. Por tanto, la competencia para resolver las consultas tributarias que versen sobre la interpretación de normas estatales correspondería en principio a la Dirección General de Tributos.

Desde 1987 esa competencia de la Dirección General de Tributos se encontraba delegada en los Subdirectores Generales de dicho centro directivo por obra de la Resolución de 27 de febrero de 1987. La modificación operada en el régimen jurídico de las consultas por la Ley 58/2003 con la extensión de efectos vinculantes a todas las contestaciones ha hecho aconsejable modificar la delegación de competencias en materia de consultas establecida en dicha Resolución. Así se ha hecho mediante la Resolución de la Dirección General de Tributos 4/2004, de 30 de julio (BOE núm. 195 de 13 de agosto de 2004). En dicha Resolución, después de efectuar la delegación conforme a lo previsto en el artículo 13 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se añade que la misma se entiende “sin perjuicio de la facultad del Director General de Tributos para avocar, en cualquier momento, el conocimiento y contestación de las consultas tributarias que considere oportunas”.

Una cuestión que resulta interesante comentar en relación con la competencia para contestar las consultas tributarias es que, si acudimos al Derecho comparado, encontramos países como por ejemplo Canadá o Suecia en los que dicha competencia está atribuida a un órgano dotado de mayor independencia.

En Canadá, la competencia para responder las consultas corresponde al *Rulings Directorate* que es un órgano integrado en el organigrama del *Revenue Canada Taxation*. Está compuesto aproximadamente por noventa personas (entre economistas y abogados), que trabajan en cuatro divisiones distintas. A su vez, esas cuatro divisiones o áreas se subdividen en 18 secciones de trabajo, cada una de ellas especializada en un área concreta del Derecho Tributario. Cada sección está compuesta por un director y por cuatro o seis *rulings officers*, que suelen ser economistas o abogados.

En el caso de Suecia, 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, que fue creado por una Ley de 1951, está dividido en dos Secciones: la primera se encarga de las consultas relativas a impuestos directos y la segunda de las que se refieran a impuestos indirectos. Cada sección se compone de ocho miembros, entre los que se incluyen representantes de la Administración, expertos independientes y dos miembros de la *Swedish National Tax Board*, que viene a ser el equi-



valente a nuestra Agencia Estatal de Administración Tributaria. El Consejo está asistido en sus deliberaciones por un secretariado, integrado por funcionarios de la Administración con amplia experiencia en materia tributaria. Tal vez convendría estudiar con algo de detenimiento el modelo vigente en Canadá y Suecia de cara a su posible aplicación en España.

6.2. Consultas sobre tributos propios de las Comunidades Autónomas y sobre impuestos estatales cedidos

En la nueva Ley General Tributaria no se dice nada expresamente en relación con la competencia para resolver las consultas sobre impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas o sobre tributos propios de estos entes territoriales. Sin embargo, interpretando el artículo 88 más por lo que no dice que por lo que realmente dice, se puede concluir que en el caso de las consultas sobre impuestos cedidos, como estos impuestos siguen siendo de titularidad estatal, ya que lo que se ha cedido a las Comunidades Autónomas de régimen general no es el IRPF, el IVA o los Impuestos Especiales en sí mismo considerados, sino una parte de la recaudación obtenida en concepto de estos impuestos en sus respectivos territorios, la competencia corresponde al Subdirector del impuesto correspondiente, conforme a la norma de delegación antes citada. Ahora bien, si la consulta versa sobre normas relativas a impuestos cedidos aprobadas por las Comunidades Autónomas en ejercicio de sus competencias normativas, por ejemplo una modificación del tipo de gravamen aplicable a las transmisiones de bienes inmuebles en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, la competencia corresponde a estos entes territoriales conforme a lo dispuesto en el artículo 47.2,a) de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas del nuevo régimen de financiación de las Comunidades Autónomas de Régimen Común y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Por lo que respecta a las consultas sobre tributos autonómicos propios no hay duda de que serán competentes para responderlas los órganos designados al efecto por las respectivas Comunidades Autónomas. Dentro de cada Comunidad Autónoma la competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de aquélla a los que corresponda la iniciativa para la elaboración de disposiciones tributarias, su propuesta o interpretación. En la práctica, esto significa que será competente la respectiva Dirección General de Tributos de cada Comunidad Autónoma.

Por lo que respecta a Canarias, 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 a la regla anterior que trae causa de la remisión que hace el apartado 3 de la Disposición adicional segunda del Real Decreto 404/1997, a la Disposición adicional 10.Tres de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias. La mencionada excepción, que no excluye al criterio mencionado, afecta 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.

6.3. Consultas sobre tributos locales

Y llegamos a las Corporaciones Locales. Aquí depende de la norma sobre la que se consulte. Si la consulta versa sobre la interpretación y aplicación de una norma estatal reguladora de un tributo local la competencia para resolver dicha consulta corresponderá a los órganos que en el Estado tienen atribuida la competencia general para responder las consultas, es decir, la Dirección General de Tributos y dentro de ésta la Subdirección General de Tributos Locales. Pero ¿y si la consulta se refiere por ejemplo a cómo debe aplicarse una determinada bonificación que ha establecido un Ayuntamiento concreto en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras a favor por ejemplo de las inversiones en energías renovables? ¿Puede en ese caso ser competente el Subdirector de Tributos Locales? Parece que lo razonable es que la competencia en este caso corresponda al Teniente de Alcalde o Delegado correspondiente de Hacienda de ese Ayuntamiento o incluso al propio Alcalde. Esta solución puede defenderse apoyándose para ello en lo dispuesto en el artículo 7 de la nueva Ley General Tributaria que expresamente cita en la enumeración de las fuentes del ordenamiento tributario a las ordenanzas fiscales locales.

7. ELEMENTOS FORMALES

7.1. Requisitos y plazos para la formulación de las consultas

Otro de los aspectos de la regulación de las consultas tributarias en el que se introducen novedades es con relación a los requisitos exigidos para su formulación. En esta materia, lo primero que conviene dejar claro es que, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, en nuestro ordenamiento las consultas necesariamente tienen que presentarse por escrito. En este sentido, el artículo 88, apartado 2, párrafo 2.º de dicha Ley habla de las consultas tributarias “escritas” y su apartado 3 lo dice muy claro: “La consulta se formulará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación...”.

Por otra parte, la Ley no alude en ningún momento a la posibilidad de efectuar consultas tributarias orales. Indudablemente, los contribuyentes pueden preguntar dudas tributarias verbalmente en cualquier oficina de la Agencia tributaria. Pero evidentemente las contestaciones que dé el funcionario de la Agencia a esas preguntas no pueden producir los mismos efectos que las que se refieran a consultas tributarias formuladas por escrito.

En cuanto al contenido de las consultas, la vigente Ley General Tributaria se limita a disponer en el apartado 3 de su artículo 88 que se formularán por escrito “con el contenido que se establezca reglamentariamente”. Hasta la fecha aún no se ha procedido a dicho desarrollo reglamentario. Si acudimos a la Ley General Tributaria anterior tampoco encontramos más aclaraciones porque su artículo 107 se limitaba a exigir que las consultas fueran “debidamente documentadas”, pero tampoco precisaba más sobre su contenido.

Hasta tanto no se produzca dicho desarrollo reglamentario tenemos, pues, que acudir al Real Decreto 404/1997, por el que se establece el régimen aplicable a las consultas vinculantes. En efecto, este Real Decreto se mantiene vigente mientras que no se dicte una nueva norma que desarrolle expresamente a la Ley General Tributaria en este punto. En dicho Real Decreto se establece que en el escrito debían expresarse con claridad y con la extensión necesaria los antecedentes y las circunstancias del caso, las dudas que suscite la normativa tributaria aplicable, así como todos los datos y elementos que fueran relevantes para la formación de juicio por parte de la Administración tributaria. Antes de la reforma no cabría, por tanto, plantear una consulta en relación con una hipótesis abstracta, ni tampoco de forma anónima. El artículo 11 del Real Decreto 404/1997 disponía que en el escrito de solicitud debía figurar 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 Número de Identificación Fiscal; la dirección a efectos de notificaciones; el lugar y fecha de extensión del escrito, y la firma de quien formula la consulta o en su defecto de su representante legal. Todos estos requisitos entendemos que tienen que cumplirse en la actualidad los escritos de formulación de consultas tributarias, ya que el citado Real Decreto se mantiene vigente como reconoce expresamente el propio Ministerio de Economía y Hacienda en su página web hasta tanto no se dicte el nuevo desarrollo reglamentario de la Ley en este punto concreto.

Aparentemente constituye una novedad la previsión contenida en el artículo 88.4 de la vigente Ley General Tributaria, conforme al cual la Administración tributaria “archivará, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos en virtud del apartado 2 de este artículo y no sean subsanadas a requerimiento de la Administración”. Por tanto, la Administración tiene que requerir al consultante y sólo si después de ese requerimiento no cumple los requisitos establecidos para la correcta formulación de la consulta entonces podrá archivar la consulta. Y decimos aparentemente porque esa previsión legal no supone realmente una novedad ya que el artículo 11.3 del precitado Real Decreto 404/1997 ya establecía que si el escrito de formulación de la consulta no reunía los requisitos legales para su tramitación, el órgano encargado de resolverla debía ponerlo en conocimiento del solicitante a fin de que procediese a la subsanación de los defectos o carencias advertidas. Los interesados disponían, en aplicación de lo establecido en ese precepto y en el artículo 32.4 de la Ley 30/1992, de un plazo de diez días para la subsanación de los posibles defectos o para en-

viar los documentos preceptivos. En caso de no atender a este requerimiento, la consulta se tendría por no presentada y el escrito de formulación sería archivado sin más trámite.

Donde sí introduce la Ley General Tributaria una novedad importante es en la regulación del plazo en que debe formularse la consulta. Conforme a lo dispuesto en el apartado 2 de su artículo 88, las consultas tributarias escritas se plantearán “antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias”. Se trata de una modificación que creemos que debe valorarse positivamente porque antes lo que se exigía es que las consultas se planteasen antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración. De todos modos conviene indicar que no estaba expresamente prohibido en la redacción de la Ley General Tributaria anterior a la reforma que los ciudadanos formularan consultas tributarias después de haberse producido el hecho imponible o con posterioridad a la presentación de la correspondiente declaración o liquidación. Sólo se establecía una limitación en nuestro ordenamiento en relación con el momento de plantear las consultas, concretamente en el artículo 30.3, c) del Reglamento General de Inspección, que establecía que no se tendrían por formuladas las consultas que se planteasen con posterioridad al momento en que los órganos de la inspección hubiesen comunicado al interesado la decisión de iniciar actuaciones inspectoras.

Como bien ha apuntado Fernández Junquera (en “Procedimientos tributarios...”, *op. cit.*, pp. 396-397), la consulta “no tiene por qué referirse siempre a un tributo, o al régimen tributario de un determinado hecho, de ahí que lo importante sea que se formule la consulta antes de que finalice el plazo del ejercicio de los derechos, cuyo régimen jurídico se desea conocer o de las obligaciones que se deben cumplir”. En la nueva formulación del precepto, también encaja la posibilidad de presentar la consulta antes de producirse el hecho imponible. Pero como bien señala esta autora queda la duda o la incertidumbre de a qué se quiere referir exactamente la Ley General Tributaria cuando habla de “plazo establecido para el ejercicio de los derechos”.

También constituye una novedad destacada la previsión contenida en el artículo 89.2, que dispone que no tendrán efectos vinculantes las consultas que, a pesar de ser formuladas dentro de los plazos antes señalados, se refieran a “cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad”. Lo contrario no sería compatible con el principio de seguridad jurídica y podría producir efectos perversos y no queridos, como bien ha destacado la autora antes citada.

7.2. Procedimiento de tramitación de las consultas

Por lo que respecta al procedimiento de tramitación y contestación de las consultas la nueva Ley General Tributaria se limita a disponer en el apartado 7 de su artículo 88 que dicho procedimiento “se desarrollará reglamentariamente”. En esta materia sigue también vigente, hasta tanto no se dicte una nueva norma reglamentaria, lo previsto en el Real Decreto 404/1997. Su artículo 12 regula la instrucción del procedimiento, disponiendo en primer lugar que el órgano competente, una vez recibido el escrito de consulta, remitirá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria copia del mismo. Además, añade dicho precepto que el órgano competente para contestar “podrá requerir al interesado la documentación que estime necesaria para evacuar la contestación correspondiente”. Para la formación del criterio aplicable al caso planteado, se contempla en dicha norma la posibilidad de que se soliciten a otros centros directivos y Organismos los informes que se estimen pertinentes para la formación del criterio aplicable al caso planteado.

La escueta regulación que se hace en Derecho español de esta cuestión contrasta con el grado de detalle con que se regulan tanto los requisitos que deben reunir los escritos de solicitud como el propio procedimiento de tramitación y resolución de las consultas, sobre todo en Canadá y Estados Unidos.

En Canadá, el sujeto que formula la consulta debe exponer la finalidad que persigue con la operación a la que se refiere la consulta, así como indicar expresamente –y esto quizás sea lo más llamativo– cuál es la interpretación más acertada de la normativa que afecta a dicha operación. Ade-

más en este país, antes de redactar la contestación definitiva, se envía por fax una versión provisional de la misma para que el consultante compruebe si todos los datos y elementos tenidos en cuenta son correctos.

También es muy completa la regulación de este tema en Estados Unidos, donde el consultante debe precisar en su solicitud de consulta si ha presentado con anterioridad alguna declaración tributaria relativa a una operación similar y si ha solicitado con anterioridad el parecer de la Administración en relación con la misma operación. Las solicitudes deben ir acompañadas siempre de una declaración jurada en la que el consultante o su representante reconozca que ha examinado todos los documentos que presenta y que considera que los hechos descritos en la solicitud son ciertos, correctos y completos.

En cualquier momento el consultante puede pedir la celebración de una reunión con un representante del *Internal Revenue Service* para aclarar cuestiones relacionadas con la operación sobre la que versa la consulta. La Administración únicamente accederá a esta petición cuando estime que puede ser útil para la resolución del caso o bien cuando entienda que la respuesta que hay que dar a la consulta es adversa para el ciudadano. La fecha de celebración de la reunión se comunicará por teléfono al interesado y se celebrará dentro de un plazo máximo de 21 días laborables. El Servicio Interno de Impuestos puede convocar una segunda reunión cuando la decisión final que se vaya a adoptar en relación con la consulta sea menos favorable que la que se iba a tomar en principio.

Resulta igualmente de interés la regulación de los requisitos de las consultas y del procedimiento de tramitación y contestación en Holanda. Allí las contestaciones a las consultas responden siempre a una estructura-tipo. Aparte de una descripción de los hechos relevantes, en ellas siempre se incluyen las siguientes informaciones: un *statement of residence*, que no es más que una especie de certificado que acredita la residencia a efectos fiscales de la sociedad consultante en Holanda; un mandato dirigido al ciudadano informándole de su obligación de comunicar a la Administración tributaria los posibles cambios que puedan producirse en las actividades sobre las que versa la consulta en el período de tiempo transcurrido entre la formulación de la solicitud y el inicio de dichas actividades; el plazo máximo de tiempo –que por regla general es de nueve meses– en el que deben comenzar las actividades u operaciones descritas en el escrito de solicitud para que la consulta sea válida. Si el consultante no inicia la actividad dentro de ese período de tiempo, podrá solicitar una prórroga especial al Rotterdam *ruling team*; la fecha límite de vigencia de la consulta y las condiciones específicas aplicables en supuestos concretos. En determinados casos, los *rulings* establecen requisitos particulares que tienen que observar los consultantes para que las contestaciones produzcan todos sus efectos.

Por lo que respecta al sistema de consultas vigente en Australia, nos parece interesante destacar en relación con los requisitos exigidos para la formulación de la consulta que en el escrito de solicitud debe figurar una descripción completa de todos los hechos que sean relevantes para la contestación a la consulta, no sólo para que la consulta sea contestada sino también porque de ese modo se mantiene abierta la posibilidad de recurrir contra una contestación desfavorable. Las preguntas que se formulen deben ser concretas y específicas.

Por último, también es muy detallada la normativa italiana en este punto. Los requisitos que tiene que reunir una consulta para ser admitida en Italia son los siguientes: datos identificativos del contribuyente o de su representante legal y *de las otras partes interesadas* en la operación sobre la que versa la consulta; una detallada exposición del caso concreto y de la solución propuesta por el ciudadano; la indicación del domicilio eventual al que deben dirigirse las notificaciones; la documentación necesaria para la emisión del parecer (que incluirá copia de todos aquellos documentos que sean imprescindibles para permitir un conocimiento exacto de la operación sobre la que versa la consulta) y la firma del contribuyente o de su representante legal. En Italia existe una doble instancia para la tramitación y resolución de las consultas tributarias. En primer lugar, los ciudadanos pueden enviar su solicitud a la *Direzione generale delle Entrate* del Ministerio de Finanzas. En caso de que transcurra un plazo de sesenta días sin que dicho organismo responda o en el caso de que sí responda dentro de ese plazo pero esa contestación no sea aceptada por el ciudadano, éste podrá enviar su solicitud al *Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive*.

7.3. Consecuencias de la falta de contestación a las consultas

En cuanto al plazo de contestación, la nueva Ley General Tributaria incorpora, concretamente en el apartado 6 de su artículo 88 una previsión que ya se contenía en el artículo 13 del Real Decreto 404/1997, por lo que ciertamente no supone ninguna novedad. El citado artículo 88.6 dispone que la “Administración tributaria competente deberá contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo en el plazo de seis meses desde su presentación”, añadiendo que la falta de contestación en dicho plazo “no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta”. Este plazo nos parece excesivo porque teniendo en cuenta que la Administración suele agotar los plazos máximos de resolución legalmente fijados, el sujeto tendrá que formular la consulta con más de seis meses de antelación a la realización de la referida operación. Un plazo tan dilatado no incentiva a los ciudadanos a cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias.

Además, ese plazo de seis meses es casi como si no existiera porque apenas si se atribuye algún tipo de efecto al incumplimiento de dicho plazo por la Administración. Lo único que establece la nueva Ley General Tributaria para los casos de falta de contestación es que ello “no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta”. Como bien señala I. Salvo Tambo con esta aclaración no queda resquicio alguno para poder aplicar a la falta de contestación en plazo el régimen general del silencio administrativo que se encuentra regulado en los artículos 42 a 44 de la Ley 30/1992 (*vid.* I. Salvo Tambo, “Las consultas...”, *op. cit.*, p. 517).

La posibilidad de aplicar dichas normas del silencio administrativo a la falta de contestación a las consultas tributarias ha sido descartada expresamente por el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 15 de diciembre de 1993 (JT 1993/1714). En esta ocasión, el citado Tribunal argumentó en su Considerando 3.º que siendo el acto impugnado la resolución presunta de una consulta evacuada en aplicación de lo dispuesto en el artículo 107 de la antigua Ley General Tributaria, no cabría reclamación económica contra la misma, sin perjuicio de que el interesado pudiera reclamar, en su caso, contra la liquidación tributaria o actos de retención que se le hubieran practicado como consecuencia de la percepción de la pensión que recibía. Como bien explica este autor, el argumento utilizado para negar la aplicación del régimen del silencio administrativo es la inimpugnabilidad de la resolución. Y en esta misma línea se podría argumentar que como la Ley General Tributaria no considera a la contestación a las consultas como auténticos actos administrativos, tampoco la falta de contestación podría generar un acto administrativo presunto, a fin de poder defender la aplicación del silencio positivo. Además, este efecto está expresamente prohibido por el artículo 88.6 que, como ya ha quedado expuesto, establece que la falta de contestación en dicho plazo “no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta”.

La no aplicación del régimen del silencio administrativo nos obliga a seguir indagando para tratar de encontrar alguna posible vía de reacción para el contribuyente que ha formulado una consulta sin obtener respuesta de la Administración. I. Salvo Tambo apunta vía del recurso por inactividad de la Administración, previsto en la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Esta vía resulta aplicable porque la Ley General Tributaria considera la obtención de la contestación a una consulta como un verdadero derecho del interesado. Sin embargo, esta vía tan sólo permite lograr una condena de la Administración a dar la contestación pretendida, porque el órgano jurisdiccional no puede sustituir a la Administración emitiendo una contestación sobre el fondo del asunto.

BIBLIOGRAFÍA

- BARQUERO ESTEVAN, J.M. (2002): *La información administrativa a los contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona.
- BENTLEY, D. (1997): "A Proposal for Reform of Australian Rulings System", en *Australian Tax Review*, vol. 26, num. 2.
- CASADO OLLERO, G. (1981): "La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco", en *Hacienda Pública Española*, núm. 68.
- CAYON GALIARDO, A. (1982): "La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria", en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 36.
- DE LA NUEZ, FERNÁNDEZ CUEVAS y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, (1998): (en *El Estatuto del contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1997): "Consultas vinculantes y jurisprudencia", en *Quincena Fiscal*, núm. 9.
- FENELLÓS PUIGSERVER, V. (1998): *El Estatuto del contribuyente (Comentarios a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes)*, Ediciones Tro, Valencia.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, M. (2004): "Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión", en VARIOS AUTORES (dir. R. CALVO ORTEGA), *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid.
- GALLO, G. (1997): "Il diritto di interpello. Pregi e difetti di uno strumento a difusa del contribuente ancora da perfezionare", en *Il fisco*, núm. 43.
- GARCÍA LUIS, T. (1996): "Las consultas tributarias", en VARIOS AUTORES, *La reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid.
- GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. (1982): "Las potestades reglamentarias e interpretativas en la LGT", en *Crónica Tributaria*, núm. 43.
- LASARTE ÁLVAREZ, J., y SÁNCHEZ PEDROCHE, A. (1997): "La gestión tributaria. Relaciones entre Hacienda y los ciudadanos en los procedimientos de aplicación del tributo", en VARIOS AUTORES (Dir. J. LASARTE) *Manual General de Derecho Financiero*, Tomo II, Comares, Granada.
- MEXÍA ALGAR, J. (1979): Las consultas tributarias, en AA.VV., *Estudios de Derecho Tributario*, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- MORGAN, P.T. (1990): *Tax Procedure and Tax Fraud*, West Publishing Company, St. Paul.

- PHILLABAU, S. (1981): "To what extent can taxpayers rely on IRS regulations and rulings to predict future IRS conduct?", en *25 Gonzaga Law Review*.
- RECUERO ASTRAY, J.R. (1976): Las consultas a la Administración en materia tributaria, en *Crónica Tributaria*, núm. 18.
- ROZAS VALDÉS, J.A. (2004): "Información y asistencia a los obligados tributarios, colaboración social en la aplicación de los tributos", en VARIOS AUTORES, *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria* (dir. C. PALAO TABOADA), Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- SALVO TAMBO, I. (2004): "Las consultas tributarias", en VARIOS AUTORES, (dir. A. MARTÍNEZ LAFUENTE) *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria. Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- SANDLER, D. (1994): *A Request for Rulings*, The Institute of Taxation and IFS, London.
- SAWYER, A. (1997): "Binding Tax Rulings: The New Zealand Experience", en *Australian Tax Review*, vol. 26, núm. 1.
- TIMMERMANS, A. (1994): "Perspective of the Netherlands", en VARIOS AUTORES, *Advance Ruling: Practice and Legality*, Proceedings of a Seminar held in Cancun during the 46th Congress of the International Fiscal Association, Kluwer.
- VILLAVERDE GÓMEZ, B. (2002): *Las consultas a la Administración tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J. (1985): "Interpretación administrativa y consulta tributaria", en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 47-48.

**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 en España.
Autor: 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.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autoras: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaíta.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década.
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.
- 3/03 Aspectos metodológicos de la Economía y de la Hacienda Pública.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 4/03 La enseñanza de la Economía: algunas reflexiones sobre la metodología y el control de la actividad docente.
Autor: Desiderio Romero Jordán.
- 5/03 Errores más frecuentes en la evaluación de políticas y proyectos.
Autores: Joan Pasqual Rocabert y Guadalupe Souto Nieves.
- 6/03 Traducciones al español de libros de Hacienda Pública (1767-1970).
Autores: Rocío Sánchez Lissén y M.^a José Aracil Fernández.
- 7/03 Tributación de los productos financieros derivados.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 8/03 Tarifas no uniformes: servicio de suministro doméstico de agua.
Autores: Santiago Álvarez García, Marián García Valiñas y Javier Suárez Pandiello.
- 9/03 ¿Mercado, reglas fiscales o coordinación? Una revisión de los mecanismos para contener el endeudamiento de los niveles inferiores de gobierno.
Autor: Roberto Fernández Llera.
- 10/03 Propuestas de introducción de técnicas de simplificación en el procedimiento sancionador tributario.
Autora: Ana María Juan Lozano.
- 11/03 La imposición propia como ingreso de la Hacienda autonómica en España.
Autores: Diego Gómez Díaz y Alfredo Iglesias Suárez.
- 12/03 Quince años de modelo dual de IRPF: Experiencias y efectos.
Autor: Fidel Picos Sánchez.
- 13/03 La medición del grado de discrecionalidad de las decisiones presupuestarias de las Comunidades Autónomas.
Autor: Ramón Barberán Ortí.
- 14/03 Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias avanzadas.
Autor: Fernando Díaz Yubero.
- 15/03 La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea: entre la armonización fiscal y la competencia de los sistemas tributarios nacionales.
Autores: Santiago Álvarez García, María Luisa Fernández de Soto Blass y Ana Isabel González González.
- 16/03 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales de Justicia. Jurisdicción contencioso-administrativa (período 1990/2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 17/03 Incentivos fiscales a la investigación, desarrollo e innovación.
Autora: Paloma Tobes Portillo.
- 18/03 Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina.
Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina.
- 19/03 Régimen fiscal de la sociedad europea.
Autores: Juan López Rodríguez y Pedro M. Herrera Molina.
- 20/03 Reflexiones en torno al debate del impacto económico de la regulación y los procesos institucionales para su reforma.
Autores: Anabel Zárate Marco y Jaime Vallés Giménez.
- 21/03 La medición de la equidad en la implementación de los sistemas impositivos.
Autores: Marta Pascual y José María Sarabia.
- 22/03 Análisis estadístico de la litigiosidad experimentada en el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (1990-2000).
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.

- 23/03 Incidencias de las NIIF en el ámbito de la contabilidad pública.
Autor: José Antonio Monzó Torrecillas.
- 24/03 El régimen de atribución de rentas tras la última reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autor: Domingo Carbajo Vasco.
- 25/03 Los grupos de empresas en España. Aspectos fiscales y estadísticos.
Autores: María Antonia Truyols Martí y Luis Esteban Barbado Miguel.
- 26/03 Metodología del Derecho Tributario.
Autor: Pedro Manuel Herrera Molina.
- 27/03 Estado actual y perspectivas de la tributación de los beneficios de las empresas en el marco de las iniciativas de la Comisión de la Unión Europea.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 28/03 Créditos iniciales y gastos de la Administración General del Estado. Indicadores de credibilidad y eficacia (1988-2001).
Autores: Ana Fuentes y Carmen Marcos.
- 29/03 La Base Imponible. Concepto y determinación de la Base Imponible. Bienes y derechos no contabilizados o no declarados: presunción de obtención de rentas. Revalorizaciones contables voluntarias. (Arts. 10, 140, 141 y 148 de la LIS.)
Autor: Alfonso Gota Losada.
- 30/03 La productividad en la Unión Europea, 1977-2002.
Autores: José Villaverde Castro y Blanca Sánchez-Robles.

2004

- 1/04 Estudio comparativo de los convenios suscritos por España respecto al Convenio Modelo de la OCDE.
Autor: Tomás Sánchez Fernández.
- 2/04 Hacienda Pública: enfoques y contenidos.
Autor: Santiago Álvarez García.
- 3/04 Los instrumentos de solidaridad interterritorial en el marco de la revisión de la política regional europea. Análisis de su actuación y propuestas de reforma.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 4/04 Política fiscal en la Unión Europea: antecedentes, situación actual y planteamientos de futuro.
Autores: M.^a del Pilar Blanco Corral y Alfredo Iglesias Suárez.
- 5/04 El defensor del contribuyente, un estudio de derecho comparado: Italia y EEUU.
Autores: Eva Andrés Aucejo y José Andrés Rozas Valdés.
- 6/04 El Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos y el Medio Ambiente.
Autor: Javier Rodríguez Luengo.
- 7/04 Gestión pública: organización de los tribunales y del despacho judicial.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 8/04 Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho Comunitario.
Autora: Gabriela González García.
- 9/04 Los determinantes de la inmigración internacional en España: evidencia empírica 1991-1999.
Autor: Iván Moreno Torres.
- 10/04 Ética fiscal.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 11/04 Las normas antiparaiso fiscal españolas y su compatibilidad con el Derecho Comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la Unión Europea.
Autores: José Manuel Calderón Carrero y Adolfo Martín Jiménez.
- 12/04 La articulación de la participación española en los organismos multilaterales de desarrollo con las políticas de comercio exterior.
Autor: Ángel Esteban Paul.
- 13/04 Tributación internacional de profesores y estudiantes.
Autor: Emilio Aguas Alcalde.
- 14/04 La convergencia entre contabilidad financiera pública y contabilidad nacional: una aproximación teórica con especial referencia a los criterios de valoración.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 15/04 Situación actual y perspectivas de futuro de los impuestos directos de la Unión Europea.
Autores: Juan José Rubio Guerrero y Begoña Barroso Castillo.
- 16/04 La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios.
Coord.: Santiago Álvarez García y Pedro M. Herrera Molina.
- 17/04 El sector público y la inversión en vivienda: la deducción por inversión en vivienda habitual en España.
Autores: Francisco Adame Martínez, José Ignacio Castillo Manzano y Lourdes López Valpuesta.
- 18/04 Discriminación fiscal de la familia a través del IRPF. Incidencia de la diversidad territorial en la desigualdad de tratamiento.
Autora: M. Carmen Moreno Moreno
- 19/04 Las aglomeraciones urbanas desde la perspectiva de la Hacienda Pública.
Autora: María Cadaval Sampedro.
- 20/04 La autonomía tributaria de las Comunidades Autónomas de régimen común.
Autores: Santiago Álvarez García, Antonio Aparicio Pérez y Ana Isabel González González.

- 21/04 Neutralidad del Impuesto sobre Sociedades español en el contexto europeo. Análisis del Informe "Fiscalidad de las empresas en el Mercado Interior (2001)".
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 22/04 El impuesto de Sociedades en la Europa de los veinticinco: un análisis comparado de las principales partidas.
Autores: José Félix Sanz, Desiderio Romero, Santiago Álvarez, Germán Chocarro y Yolanda Ubago.
- 23/04 La cooperación administrativa en la Unión Europea: el programa FISCALIS 2007.
Autor: Ernesto García Sobrino.
- 24/04 La financiación de las elecciones generales en España, 1977-2000.
Autores: Enrique García Viñuela y Joaquín Artés Caselles.
- 25/04 Análisis estadístico de la litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central.
Autores: Eva Andrés Aucejo y Vicente Royuela Mora.
- 26/04 La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional. La experiencia española y el Derecho comparado.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 27/04 Distribución de la renta y crecimiento.
Autor: Miguel Ángel Galindo Martín.
- 28/04 Evaluación de la efectividad de la política de cooperación en la innovación: revisión de la literatura.
Autores: Joost Heijs, Mikel Buesa, Liliana Herrera, Javier Sáiz Briones y Patricia Valadez.
- 29/04 Régimen fiscal del patrimonio protegido de los discapacitados.
Autor: Joaquín Pérez Huete.
- 30/04 La fiscalidad del seguro individual.
Autora: Roberta Poza Cid.

2005

- 1/05 La circulación de valores en Contabilidad Nacional: análisis de los elementos de los estados financieros desde un punto de vista conceptual.
Autor: Manuel Pedro Rodríguez Bolívar.
- 2/05 Comentarios al Reglamento de obligaciones de información respecto de participaciones preferentes y otros instrumentos de deuda y de determinadas rentas obtenidas por personas físicas residentes en la Unión Europea.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 3/05 Presupuesto de la Unión Europea, impacto presupuestario de las ampliaciones y perspectivas financieras.
Autor: Juan Carlos Graciano Regalado.
- 4/05 La imposición sobre las actividades económicas en la Hacienda local a los 25 años de la Constitución.
Autor: Francisco Poveda Blanco.
- 5/05 Objetivos tecnológicos y de internacionalización de las políticas de apoyo a las PYME en Europa.
Autor: Antonio Fonfría Mesa.
- 6/05 Sector público y convergencia económica en la UE.
Autores: María Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 7/05 La tributación de las plusvalías en el ámbito europeo: una visión de síntesis.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 8/05 El concepto de beneficiario efectivo en los convenios para evitar la doble imposición.
Autor: Félix Alberto Vega Borrego.
- 9/05 Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 10/05 Comentarios a la Directiva del régimen fiscal de reorganizaciones empresariales.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 11/05 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2004.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Subdirección General de Estudios Tributarios. Instituto de Estudios Fiscales.
- 12/05 El debate de la financiación autonómica con los resultados del nuevo sistema en 2002.
Autor: Miguel Ángel García Díaz.
- 13/05 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 14/05 Income taxation: a structure built on sand.
Autor: John Prebble.
- 15/05 La muestra de declarantes de IRPF de 2002: descripción general y principales magnitudes.
Autores: Fidel Picos Sánchez, María Antigueira Pérez, César Pérez López, Alfredo Moreno Sáez, Carmen Marcos García y Santiago Díaz de Sarralde Míguez.
- 16/05 La política presupuestaria de las Comunidades Autónomas.
Autores: Miguel Ángel García Díaz, Ana Herrero Alcalde y Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 17/05 La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en inmovilizado financiero.
Autora: Nuria Puebla Agramunt.
- 18/05 Los Entes locales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido: una visión general.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 19/05 El gravamen en el IRPF de las ganancias de patrimonio en España.
Autora: Cristina de León Cabeta.

- 20/05 La liquidación del sistema de financiación autonómico en 2003 y el sistema de entregas a cuenta.
Autor: Alfonso Utrilla de la Hoz.
- 21/05 Energy taxation in the European Union. Past negotiations and future perspectives.
Autor: Jacob Klok.
- 22/05 Medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 23/05 La fiscalidad internacional del comercio electrónico.
Autor: Francisco José Nocete Correa.
- 24/05 La tributación de los sistemas de previsión social en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
Autora: Susana Bokobo Moiche.
- 25/05 Unidad o pluralidad de actos en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados: un análisis jurídico privado.
Autores: Iñaki Bilbao Estrada y Juan Carlos Santana Molina.
- 26/05 La relación entre el *cash flow* y la oferta monetaria: el caso de algunos países de la Unión Europea.
Autores: Miguel Angel Galindo Martín, Agustín Álvarez Herranz y María Teresa Méndez Picazo.
- 27/05 Una aproximación al sistema fiscal del antiguo régimen. La recaudación de tributos en ferias y mercados en Castilla en el siglo XVIII.
Autora: María del Mar López Pérez.
- 28/5 Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.