

EL NUEVO RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS

Amparo Grau Ruiz. Profesora Contratada-Doctora de la UCM.
Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 23 noviembre 2004.

La consulta tributaria sirve a la seguridad jurídica y a la justicia tributaria, en un contexto de complejidad normativa, y es de gran utilidad si está debidamente institucionalizada¹. Esta afirmación es especialmente cierta tras fomentar la participación de los ciudadanos en la aplicación de los tributos, ya que se hace necesario un mecanismo que les aporte seguridad jurídica. Por ello, en la actualidad, la consulta se encuadra en el marco de los procedimientos de información y asistencia a los obligados tributarios.

de sus efectos es una decisión política¹, que puede variar en cada país y momento histórico². Pero debe tenerse bien presente que los efectos no vinculantes de la respuesta administrativa han sido muy criticados doctrinalmente por el grado adicional de incertidumbre que comportan y porque si nos encontramos frente a una manifestación concreta del poder de interpretación, sus efectos tendrían que ser siempre plenos para no restar dignidad a esta figura. Desde 2004, con la entrada en vigor de la nueva LGT, la contestación a la consulta será siempre vinculante, con independencia de la materia sobre la que verse, también para los que estén en misma situación que el consultante.

Si la consulta sirve a la seguridad jurídica, sus efectos deberían ser generales, sin discriminación alguna. En esta línea, la posición mantenida por la Administración en la contestación deberá aplicarse a cualquier obligado tributario, siempre que se encuentre en la misma situación que quien elevó la consulta³. Se extienden los efectos a terceros, distintos del autor de la consulta, “siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicha contestación a la consulta”. No obstante, esta identidad no puede entenderse en términos absolutos -al menos identidad en lo subjetivo no puede haber-, porque una interpretación extrema puede violentar el principio de igualdad tributaria. Con esta generalización se intenta garantizar la unicidad de criterios de la Administración tributaria, no sólo frente al consultante, sino también frente al resto de los obligados tributarios.

Por lo general, la nueva regulación es bastante similar a la del anterior artículo 107 de la Ley 230/1963, General Tributaria y a la del artículo 8 de la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías del Contribuyente⁴. Subsisten las especialidades propias en el ámbito aduanero, en cuanto a competencia, procedimiento y efectos de las contestaciones, que se regulan en el Código Aduanero Comunitario⁵.

¹ Puede tratarse de la llamada efectividad o efectualidad máxima (en todos los aspectos de la consulta, para cualquier solicitante y actividad económica), o del mero impedimento de efectos desfavorables (no imponer sanciones, ni exigir intereses de demora), si se actúa según la contestación.

² La Sentencia del TJCE de 8 de abril de 1992, As. C-371/90, Beirafrio Indústria de Productos Alimentares Lda. ha señalado que corresponde a la legislación de cada Estado miembro determinar si las consultas son o no vinculantes, así como el órgano competente para pronunciarse y la forma en que el interesado debe plantearlas. La ausencia de vinculación no contraría las normas comunitarias.

³ MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; POVEDA BLANCO, F.: Derecho Tributario, 9ª edición, Thomson- Aranzadi, Cizur Menor, 2004, p. 109-110.

⁴ LDGC resaltó su función como medio de información y asistencia a los contribuyentes, artículo 8 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero –ya derogado por la disposición derogatoria única 1 b) de la LGT-. AAVV: Guía de la Ley General Tributaria, 1ª edición, CISS, Valencia, 2004, p. 193-197.

⁵ Artículos 11 y 12 del Reglamento del Consejo de las Comunidades Europeas 2913/1992, de 12 de octubre, por el que se aprueba el CAC.

Los obligados tributarios disponen de la facultad de solicitar a la Administración que se pronuncie sobre los puntos normativos que puedan suscitar dudas, en particular sobre el régimen jurídico, la calificación o clasificación tributaria aplicable a determinadas operaciones o situaciones (por ejemplo, sobre el tipo de gravamen aplicable en el IVA)¹. Esta formulación ya tradicional se ha mantenido, a pesar de las críticas doctrinales por tratarse de una expresión confusa². Sin embargo, de ella se desprende que el objeto potencial de las consultas es muy amplio y puede referirse a cualquier hecho tributario o duda en la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

Así pues, la contestación a una consulta puede fácilmente entenderse como una forma de interpretación individualizada y rogada³. Esta opinión cualificada o interpretación autorizada de las normas tributarias puede recaer sobre cuestiones de hecho o de Derecho. Dado que consiste en una manifestación de juicio de la Administración sobre la aplicación de los tributos a un supuesto de hecho concreto, a solicitud de un sujeto de Derecho, se diferencia claramente de las disposiciones interpretativas o aclaratorias⁴. En este sentido, se suele distinguir entre dos sistemas de interpretación administrativa: general o singular.

Sin embargo, la DGT en ocasiones adopta resoluciones de ámbito general para difundir en el BOE los criterios de interpretación fijados en las consultas cuando su número y homogeneidad así lo aconsejan (por ejemplo, la Resolución 2/2000, de 22 de diciembre, sobre cesiones obligatorias de terrenos a los Ayuntamientos y su tratamiento en el IVA). Cada vez es más difícil distinguir este tipo de resoluciones, ahora mismo, en particular, de la consulta general con efectos para terceros. Quizás convendría que la Ley se refiriese a ellas expresamente o reconducirlas a Órdenes del Ministro de Economía y Hacienda.

¹ PÉREZ ROYO, F.: Derecho Financiero y Tributario. Parte General, 14ª edición, Thomson-Cívitas, Madrid, 2004, p. 207-208.

² AAVV: Ley General Tributaria (Ley 58/2003), Comentarios y casos prácticos, REAF-CEF, Madrid, 2004, p. 371-397.

³ CALVO ORTEGA, R.: Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario, Parte General, 8ª edición, Thomson-Cívitas, Madrid, 2004, p. 99 –103. Aunque se haya pretendido en alguna ocasión configurarla como una manifestación del derecho de petición, parece haber consenso en que es un instrumento para conocer la interpretación administrativa de una norma tributaria.

⁴ Las diferencias con respecto a la orden ministerial, regulada en el artículo 12.3 de la LGT, estriban en que ésta es una declaración abstracta, la iniciativa es administrativa, se publica, la dicta el Ministro “de forma exclusiva” y resulta de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria (también a los TEAs). Por el contrario en la consulta, se trata de un caso concreto, a solicitud del obligado, se notifica al consultante (aunque se difundan periódicamente según el artículo 86), la competencia corresponde a la DGT y vincula sólo a los órganos encargados de la aplicación de los tributos.

En principio, pueden formular la consulta los obligados tributarios. De ahí que quepa referirse a todos los que se recogen en el artículo 35 de la LGT. Baste destacar que se incluyen los entes sin personalidad, quienes han de cumplir obligaciones formales, los representantes legales o voluntarios (previstos respectivamente en los artículos 45 y 46 de la LGT), los residentes o no residentes, etc. Incluso cabe postular que este requisito subjetivo se cumpliría igualmente si el consultante deviene obligado tributario después de formular la consulta. Por otra parte, debe subrayarse la posibilidad que tiene el ciudadano de plantear una consulta sobre situaciones activas, cuando es titular de ciertos derechos a ejercitar.

En cualquier caso, se exige un interés legítimo en quien formula la consulta, bien directo en las individuales, bien indirecto en las colectivas¹. La Ley limita las consultas a la situación que en cada caso corresponda al consultante. En consecuencia, debe preguntarse por la posición jurídico tributaria propia, o la de terceros en la medida en que le afecte.

Se admiten las consultas colectivas o corporativas, que habrán de estar referidas a la tributación de los miembros de la correspondiente organización. En principio, si se tiene en cuenta la finalidad de la norma, deberían referirse a aspectos derivados de aquella característica que les hace pertenecer a la misma y no a las obligaciones tributarias que afecten la entidad como persona jurídica. Ahora bien, la Ley tampoco impide de forma explícita que se formulen consultas relativas a la tributación personal de los colegiados o asociados. Las contestaciones dadas a estos agentes e interlocutores sociales, también tendrán carácter vinculante para la Administración².

Este planteamiento corporativo o asociativo tiene una legitimación plausible, por el hecho de representar intereses sectoriales de un círculo de sujetos predeterminado, cuando, con frecuencia, muchos sujetos prefieren una consulta no individualizada. Tal vez cabría facilitararlo, exigiendo para la formulación de consultas una mayoría por debajo de la mayoría normal para la adopción de acuerdos. Desde luego, por el momento, ha de reconocerse que sin gran dificultad podría ya incluirse a estos colectivos entre las categorías existentes de obligados tributarios.

¹ Por ello, no cabe plantear consultas puramente abstractas o teóricas no referidas a un caso concreto. Éstas y las anónimas no serán contestadas. En el año 2003, 400 fueron rechazadas por estas causas.

² En el pasado, el Dictamen del Consejo de Estado de 11 de diciembre de 1996 desaconsejó este modo de proceder, porque la contestación afectaba a un conjunto de individuos o entidades cuya situación tributaria no tiene por qué ser idéntica.

A pesar de que se añaden las asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad¹, la Ley sigue estableciendo una enumeración cerrada y contempla la posibilidad de formular consultas colectivas en el caso de colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como las federaciones que las agrupen. Compartimos a este respecto las voces críticas que han reclamado la inclusión de las asociaciones en general (no sólo las de consumidores y discapacitados). Por su utilidad, debería tratarse de una regulación lo más amplia y flexible posible. También podría abrirse la consulta a operadores jurídicos (abogados, asesores...), lo que redundaría en mejor aplicación del Derecho.

En la nueva regulación se han unificado los requisitos exigibles y se han establecido límites precisos que se han de respetar si se quiere que la Administración quede vinculada por su contestación. Existe, en este sentido, un requisito temporal: el carácter previo de la consulta. La oportunidad de la consulta (entendida como momento en que ha de realizarse para que tenga efectos favorables para el consultante) se juzga dependiendo de su antelación con respecto a determinados hechos tributarios. De este modo, la consulta habrá de plantearse antes de que finalice el plazo para el cumplimiento de las obligaciones o para el ejercicio de los derechos (o también antes de que finalice el de presentación de declaraciones o autoliquidaciones²). Esta presentación en plazo de la consulta es un requisito de admisibilidad. Si la consulta se formula “extemporáneamente”, la Administración tributaria deberá archivarla, por la imposibilidad de subsanar tal incumplimiento. La imposibilidad de presentar consultas sobre obligaciones o derechos cuyo plazo de cumplimiento ya ha vencido también es coherente con la función de la consulta. Aunque cabría cuestionarse si puede el obligado formular consulta sobre una obligación ya cumplida para, en su caso, presentar declaración complementaria y regularizar su situación voluntariamente, pues tal vez esta conducta sí debería incentivarse.

La presentación de la consulta no interrumpe el plazo de que se trate. Si la consulta se presenta con posterioridad, la contestación no surtirá efecto inmediato respecto de los procedimientos ya iniciados. Formulada en plazo, cuando la consulta contemple cuestiones relacionadas con un procedimiento, recurso o reclamación iniciados con anterioridad, se admite y tramita, pero la contestación no será vinculante.

¹ Interesa resaltar la coherencia con la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad.

² Por ejemplo, las consultas referidas al IRPF de 2004 pueden presentarse hasta 1 de julio de 2005, último día para presentar la autoliquidación. Si se refieren al IS, hasta el 25 de julio del año siguiente, pues es por regla general también el último día para presentar la autoliquidación.

La Administración tributaria debe contestar en seis meses, plazo de resolución que ya se estableció en la legislación anterior de manera expresa para las consultas vinculantes, y que la mayoría de la doctrina entendía aplicable también a las consultas no vinculantes, por aplicación supletoria del artículo 23.1 de la LDGC.

El incumplimiento de este plazo no implica la aceptación por parte de la Administración de la posible interpretación defendida por el consultante. No hay silencio administrativo positivo, pero tampoco negativo (lo habitual es que el consultante no haya manifestado su interpretación de la norma en el escrito de consulta). En todo caso, debería cumplirse la obligación, aunque no se tenga respuesta (ya sea por plantearse la consulta con menos de seis meses de antelación, ya sea por el puro retraso administrativo). Conviene recordar que el artículo 103.1 de la LGT obliga a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos.

Cuando al presentar consulta se ha actuado con la diligencia necesaria y la Administración no ha contestado en plazo, no cabe sancionar. Interesa además traer a colación el artículo 26.4 de la LGT que excluye los intereses de demora cuando “la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver”. Por el contrario, sí cabría exigirle intereses si el propio obligado no planteó la consulta con la suficiente antelación.

Es importante que la contestación detalle el supuesto de hecho de la consulta, con todos los antecedentes fácticos, por los efectos que va a surtir para terceros que se encuentren en idénticas circunstancias. La contestación a la consulta debe notificarse al consultante y a la AEAT para que la traslade a los órganos encargados de aplicar los tributos.

Los presupuestos objetivos de la vinculación pueden resumirse de la siguiente forma: consulta previa, cláusula *rebus sic stantibus* en cuanto a los hechos, también a la legislación (entre la fecha de la contestación y la del devengo del impuesto) y la jurisprudencia.

No cualquier cambio de circunstancias debe privar de efectos a una contestación a consulta, deben distinguirse las alteraciones sustanciales que han sido determinantes del criterio de la DGT de otros cambios menores. Aun cuando la Administración ha de aplicar la normativa vigente, debe comprobar el alcance de las modificaciones en los preceptos jurídicos señalados en la contestación.

Por lo que respecta al requisito sustantivo, en la Ley no se especifica el contenido mínimo necesario de la consulta, remitiéndose esta cuestión al desarrollo reglamentario¹. Lógicamente habrá de identificarse al consultante, los

¹ Aunque en el anteproyecto de ley se detallaba el contenido que debía tener el escrito de consulta, finalmente se optó por la remisión al desarrollo reglamentario. Mientras éste no se

antecedentes y las circunstancias del caso concreto, la cuestión o dudas que se suscitan y adjuntar documentación que contenga los datos pertinentes. Hasta es posible que el consultante avance su propio criterio sobre el objeto de la consulta. A este requisito sustantivo se une otro formal: la consulta se realizará por escrito¹ al órgano competente. Las consultas que no reúnan los requisitos mencionados y que, en su caso, no se subsanen a requerimiento de la Administración, deberán archivarse, notificándolo a los interesados.

La competencia para contestar a las consultas, en la Administración General del Estado corresponde a la Dirección General de Tributos². Hasta tal punto reviste importancia esta competencia administrativa para uniformar la interpretación, que no es posible su cesión. Es acertado el criterio de proximidad a los órganos de la Administración tributaria que preparan y proponen las disposiciones tributarias³. Para formar su criterio, en la fase de instrucción, la DGT puede recabar informes de la AEAT (preceptivo en supuestos de especial trascendencia) y de otros organismos.

En el ámbito autonómico, atendiendo al artículo 47 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, la competencia para resolver consultas sobre los tributos propios corresponde al órgano que dentro de cada Administración tributaria autonómica tenga atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones, su propuesta o interpretación; lo mismo ocurre con las disposiciones que dicte la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias sobre los siguientes tributos cedidos: los IP, ISD, ITPAJD, tributos sobre el juego, IEDMT e IVMDH⁴.

En el ámbito local, la competencia para resolver las consultas sobre los tributos locales corresponde a la Entidad que ejerza las funciones de gestión, liquidación, inspección y recaudación, según dispone el artículo 13 del Real Decreto

produzca, podría seguir usándose el procedimiento aprobado por el RD 404/1997, de 21 de marzo, que contiene el Reglamento de las consultas vinculantes. Otros autores entienden que no existe en el ordenamiento ninguna norma procedimental específica referida a las contestaciones, por lo que serán de aplicación las generales de los procedimientos tributarios y las del Derecho Administrativo.

¹ Tanto la presentación de consultas, como su contestación telemática, podrían ser posibles, en virtud de lo dispuesto en el artículo 96.1 de la LGT.

² La DGT depende de la Secretaría de Estado de Hacienda (RD 689/2000, de 12 de mayo y RD 1330/2000, de 7 de julio), delega la competencia a cada una de las Subdirecciones Generales.

³ CAZORLA PRIETO, L.M.: Derecho Financiero y Tributario, Parte General, 5ª edición, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2004, p.427-428.

⁴ Cuando se trate de la legislación estatal en materia de tributos cedidos, el órgano competente será la DGT.

Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, del TRLRHL¹. Dentro de la estructura municipal, el Presidente de la Corporación delega normalmente en el concejal del ramo². Si se confunden los órganos territoriales competentes, se incurre en vicio de incompetencia manifiesta, será revisable mediante la declaración de nulidad de pleno Derecho.

La contestación a la consulta no tiene en ningún caso carácter normativo, sino meramente informativo. El consultante es libre a la hora de seguir el criterio brindado o no. Si lo sigue, habrá una limitación o exención de responsabilidad, pero además no será posible regularización alguna en relación con la cuestión planteada en la consulta, constituyendo éste un importante cambio cualitativo.

El contribuyente siempre puede elegir entre seguir la interpretación administrativa o la suya discrepante³. En este último caso, la Administración sólo podrá regularizar su situación tributaria y aplicarle las sanciones por infracción, cuando su interpretación no se estime razonable, según el artículo 179.2.d) de la LGT⁴. Éste es un supuesto demostrativo de que el obligado puso la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones⁵.

El texto actual extiende a cualquier obligado el deber de la Administración de sujetar su comportamiento a las respuestas a consultas, siempre que estén en una misma situación. Tras esta generalización a terceros de las contestaciones a consultas si existe identidad de hechos y circunstancias, no habría responsabilidad

¹ Anteriormente previsto en el artículo 13 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

² En el IBI y en el IAE, donde la gestión catastral y censal corresponde al Estado, deben plantearse las consultas sobre la misma a la DGT (Subdirección General de Tributos Locales). En materia de tributos locales desempeña un papel fundamental también la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.

³ De conformidad con la STS de 5 de marzo de 1993, el criterio de contestación no puede ser fuente de infracción tributaria para quien no lo siga.

⁴ Antes los contribuyentes que siguieran el criterio de una consulta ajena sólo podían invocar la exención de responsabilidad por la vía del artículo 5.2 de la LDGC, por aplicar una interpretación razonable. El artículo 77.4.d) de la Ley de 1963 condicionaba la eximente a la presentación de declaración. Hoy el artículo 179.2.d) de la LGT no la exige, si su procedencia es dudosa. Por ejemplo, una entidad pública que no presenta declaración del IS en plazo establecido porque piensa, con fundados motivos que no debe hacerlo. Desaparece el automatismo en la sanción, aunque no formulase consulta. Dependerá si la interpretación de la entidad se considera razonable y afectar la duda al deber de declarar.

⁵ MARTÍNEZ LAGO, M.A.; GARCÍA DE LA MORA, L.: *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 1ª edición, Iustel, Madrid, 2004, p.364 a 366.

por infracción tributaria si se actuase conforme a una consulta en la que hay igualdad sustancial¹.

El hecho de manifestar que no cabe recurso es una aclaración superflua, porque, como es sabido, la contestación no constituye una manifestación de voluntad, sino de conocimiento o ciencia. Es una declaración de juicio no recurrible². Sólo cabrá recurrir el acto administrativo posterior

Los Tribunales Económico-administrativos no son órganos encargados de la aplicación de los tributos y, consecuentemente, no están obligados por los criterios contenidos en las consultas. Los TEAs pueden resolver con criterios diferentes a los de la DGT, si bien es posible someter a un órgano mixto el parecer de ambos según el procedimiento previsto en el artículo 243 de la LGT que regula el recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

La consulta tributaria no vincula a los Tribunales de Justicia, será útil para formar su juicio (a la hora de apreciar la diligencia con efectos exoneradores)³. Los Tribunales de Justicia controlarán la legalidad de la actuación administrativa, según el artículo 106 de la Constitución y revisarán los actos administrativos en los que se reflejen las contestaciones a consultas, pudiendo entonces determinar si la interpretación administrativa se ajusta o no a Derecho.

Por supuesto, cuando se modifique la legislación o la jurisprudencia, no se justificaría la inmovilidad de criterios de la Administración, y debería dejar de aplicarlos.

También la manifestación de juicio puede modificarse unilateralmente, con el solo límite del respeto a sus efectos anteriores al cambio de criterio de doctrina.

¹ Se ha dicho que “parece por tanto que la expresión igualdad sustancial es menos exigente que la de identidad, de tal manera que puede haber actuaciones de un contribuyente no idénticas (expresión que interpretamos en el sentido de absolutamente coincidentes) a las del consultante y a las que por tanto no les sería extensible el criterio de la contestación, por lo que la Administración tributaria –al no estar vinculada- podrá girar liquidación; y, sin embargo, dicho supuesto puede ser sustancialmente igual (tener un alto grado de coincidencia) al resuelto en la contestación, con lo que la conducta del obligado al aplicar el mismo criterio de liquidación sería razonable y no debería sancionarse”.

² Si se ciñe la noción de acto administrativo a las declaraciones de voluntad de la Administración, parece claro que la contestación a una consulta tributaria escrita no es un acto administrativo, ya que la Administración se limita a ofrecer su interpretación del precepto tributario. También jurisprudencialmente se ha insistido en que no se puede tipificar como verdadero acto administrativo la contestación dada a una consulta tributaria (STS de 2 de febrero de 1994, SSAN de 29 de julio de 1997 y 19 de enero de 1998, Resoluciones del TEAC de 30 de abril y 22 de mayo de 1996, STSJ Valencia de 20 de junio de 2003, STS de 10 de febrero de 2001, y Resolución TEAC de 4 de mayo de 1995).

³ La jurisprudencia puede alterar los criterios interpretativos, de ahí que se reconozca que los Tribunales de Justicia no están vinculados por las contestaciones a consultas (SSTS de 13 de diciembre de 1990, de 1 de julio de 2000 y de 27 de enero de 2001).

Para cambiar la doctrina, bastará emitir un nuevo criterio en otra contestación, sin tener que impugnar la primera, respetando la situación jurídica del consultante. En tal caso habría de hacerse llegar el cambio a los interesados por el mismo medio empleado con anterioridad¹. Si hay cambios, la Administración debería adaptar de oficio el sentido de la contestación a la nueva legislación o jurisprudencia, comunicándolo al consultante y dando la oportuna publicidad, en virtud del artículo 86 de la LGT. De momento, sólo está prevista esta rectificación a instancia del interesado.

Para cambiar de criterio la Administración y desvincular a los órganos de la respuesta de