

La necesaria reforma del régimen de las consultas tributarias en España

César GARCÍA NOVOA*

Resumen: El estudio aborda la necesidad de reformar el régimen español de las consultas tributarias, a partir del desarrollo del derecho a consultar, los sujetos y objeto de la consulta, el plazo de resolución y la tipología del silencio administrativo aplicable, entre otros aspectos, ofreciendo sus conclusiones y recomendaciones.

Palabras claves: Consultas tributarias, derecho subjetivo, vinculación, silencio positivo, recurribilidad, consulta simplificada, sanciones.

***Abstract:** This study addresses the need to reform the Spanish tax rulings regime, based on the right to get a ruling, the subjects and objects of the ruling, the ruling period, and the type of administrative silence applicable, among other aspects, offering its conclusions and recommendations.*

***Keywords:** Tax rulings, right, claim, link, positive silence, appeal, simplified ruling, sanctions.*

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela, España.

Sumario:

I. INTRODUCCIÓN. II. DERECHO A LA CONSULTA, EN LA DOBLE VERTIENTE DEL DERECHO A FORMULAR CONSULTAS Y DEL DERECHO A LA VINCULACIÓN. 1. *El derecho subjetivo a la consulta como derecho a consultar.* 2. *El derecho subjetivo a la consulta como derecho a la vinculación de la respuesta.* III. SUJETOS Y OBJETO DE LA CONSULTA. IV. EL PLAZO DE RESOLUCIÓN DE LAS CONSULTAS. V. SILENCIO POSITIVO EN LAS CONSULTAS. VI. POSIBILIDAD DE COMPROBACIÓN DE LOS HECHOS CONSULTADOS. VII. RECURRIDIBILIDAD DE LAS RESPUESTAS A CONSULTAS. VIII. LA POSIBILIDAD DE LA EXPEDICIÓN DE UNA TASA POR LA EXPEDICIÓN DE CONSULTAS. IX. NECESIDAD DE REGULACIÓN INDEPENDIENTE DE UNA CONSULTA SIMPLIFICADA. X. LA POSIBLE INSERCIÓN DE LA CONSULTA EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN. XI. CARÁCTER PROSPECTIVO DE LOS CAMBIOS DE CRITERIO. XII. CONSECUENCIA DE LA ACTUACIÓN DE ACUERDO CON UNA CONSULTA EN RELACIÓN CON LAS REGULARIZACIONES Y LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES. XIII. POSIBILIDAD DE CREAR UN *RULING*. XIV. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS. XV. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

El régimen vigente de las consultas vinculantes se contiene en los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria y en la Subsección Segunda del Capítulo II del del Título III del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (artículos 65 a 68). Se trata de lo que podríamos denominar régimen general, pues existen dos supuestos especiales de consulta, como serían la valoración de inmuebles (artículo 90 de la

Ley General Tributaria y los acuerdos previos de valoración del artículo 91 de la misma Ley)¹.

No obstante, la consagración de un sistema de aplicación de los tributos basado en autoliquidaciones, la consolidación de una gestión basada en un control *a posteriori* y todavía alejado de la relación cooperativa, la propensión a la automaticidad en la aplicación de sanciones y la cada vez mayor complejidad de las normas fiscales, aconsejan una mejora de este régimen.

A ello hay que unir ciertas resoluciones judiciales recientes que han suscitado preocupación. Bien porque han erosionado el carácter vinculante de las respuestas a consulta, proclamado en el artículo 89,1 de la Ley General Tributaria. Es el caso de las del Tribunal Supremo de 22 y 25 de enero de 2024 (recursos núm. 6376/2022 y núm. 5994/2022. En estas sentencias se recuerda que las consultas no vinculan a los órganos judiciales. En las mismas se admite que los órganos judiciales que controlan la legalidad de una liquidación deben analizar si se ha cumplido el artículo 89.1 de la Ley General Tributaria, lo que supone verificar si el órgano de la Administración ha seguido el criterio vinculante o si, por el contrario, se ha apartado del mismo. Pero, aun en el caso de que la Administración no haya seguido la pauta de una respuesta vinculante no cabrá anular la liquidación si dicho órgano judicial considera incorrecto el criterio mantenido en esa respuesta o si existe doctrina administrativa o jurisprudencia posterior en sentido contrario a dicho criterio. Para el Tribunal Supremo en estas sentencias, otra interpretación contravendría la función de la jurisdicción contencioso-administrativo como controladora de la legalidad. También en esta línea se sitúa la sentencia de 26 de junio de 2024 -recurso núm. 7664/2022-, caso *Credit Suisse*, a la que nos referiremos más adelante, y que conlleva el efecto práctico de que un nuevo criterio pueda aplicarse a autoliquidaciones

¹ MANTERO SÁEZ, A., "El régimen de consultas en materia tributaria (arts. 88 y 89 de la nueva Ley General Tributaria), *Carta Tributaria*, nº 18, 2005, p. 5.

presentadas con anterioridad a que tal cambio de criterio se produzca.

Ante los riesgos de esta jurisprudencia, que puede cercenar la seguridad jurídica a la que sirve la categoría de las consultas, es necesario afrontar el *aggiornamento* de su régimen normativo. Y hacerlo siguiendo la pauta de algunas experiencias de derecho comparado, excelentemente expuestas en el informe del Consejo para la Defensa del Contribuyente 1/2024, de 14 de febrero de 2024.

II. DERECHO A LA CONSULTA, EN LA DOBLE VERTIENTE DEL DERECHO A FORMULAR CONSULTAS Y DEL DERECHO A LA VINCULACIÓN

La literalidad del artículo 88,1 de la Ley General Tributaria, cuando dice que “los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda”, no puede servir para ignorar que dicha posibilidad ha de configurarse como un verdadero derecho subjetivo del obligado tributario. Así ocurre en países como Italia. Y así lo ha reconocido el TEAC, en la resolución 02294/2013/00 de 22 de septiembre de 2015.

1. *El derecho subjetivo a la consulta como derecho a consultar*

Ese derecho subjetivo individual tiene dos dimensiones. En primer lugar, un derecho a formular la consulta (que es en lo que se traduce jurídicamente el “podrá” del artículo 88,1 de la Ley General Tributaria) y, en segundo lugar, el derecho a la vinculación, esto es, a que la actuación de la Administración siga el criterio de la respuesta. Este derecho está implícito en la referencia al efecto vinculante de las respuestas, que se incluye en el artículo 89,1 de la Ley General Tributaria².

² FALCON Y TELLA, R., “Consultas vinculantes y jurisprudencia”, *Quincena Fiscal*, nº 9, 1997, p. 5.

Ambas dimensiones del derecho subjetivo están conectadas, pues el carácter individual del derecho a consultar genera una relación bilateral entre quien demanda la contestación y la Administración que responde a través de la Dirección General de Tributos. Al mismo tiempo, justifica que la respuesta tenga carácter vinculante sólo respecto al que formuló la consulta. Esto es, la vinculación de la Administración con la respuesta lo es respecto a la situación individual del que ha consultado.

Esa bilateralidad quiebra, en primer lugar, por el alcance general que tienen las respuestas a partir de su publicación. La publicación de una respuesta y su extensión a situaciones idénticas parece una buena solución para evitar reiteración de consultas, pero es más propio de las consultas abstractas. Sería pues adecuado plantearse la posibilidad de incorporar un mecanismo similar a la experiencia francesa de que el contribuyente pueda requerir a la Administración la interpretación de una norma tributaria sobre la que no existe doctrina de la Administración, de modo abstracto y sin vinculación con ningún hecho concreto.

También se erosiona la bilateralidad propia del carácter individual del derecho subjetivo a la consulta con las consultas colectivas previstas en el artículo 88,3 de la Ley General Tributaria. Según este precepto, “podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados”.

Este tipo de consulta suscita interrogantes en cuanto a cuál es el alcance de su efecto vinculante, ya que tal efecto debería extenderse sólo a los miembros o integrantes de la asociación que formuló la consulta. Pero la posterior publicación de estas respuestas a consultas colectivas hace que el criterio

contenido en las mismas sea invocable por cualquiera que se encuentre en una situación similar a la que se tuvo en cuenta para emitir la contestación. Lo que convierte, en la práctica, a este tipo de consulta en una especie de mecanismo de gestación de disposiciones interpretativas de carácter general, pero emitidas sobre una casuística, a diferencia de lo que ocurre con las disposiciones previstas en el artículo 12,3 de la Ley General Tributaria.

2. *El derecho subjetivo a la consulta como derecho a la vinculación de la respuesta*

Un segundo aspecto de este derecho subjetivo es el concerniente a la vinculación de la respuesta. Este derecho a la vinculación ha sido proclamado por el TEAC en la resolución 02294/2013/00 de 22 de septiembre de 2015, que ha atribuido un verdadero derecho subjetivo al contribuyente, en virtud del cual la Administración debe seguir en sus actuaciones los criterios sentados en las resoluciones de la Dirección General de Tributos. Esa vinculación es clara en la consulta clásica, la de carácter individual, pero no resulta tan evidente en las de carácter colectivo.

Y este derecho a la vinculación también viene experimentando ciertas erosiones. La más importante procede de criterios como el fijado por el Tribunal Supremo en las sentencias de 22 y 25 de enero de 2024 (recursos núm. 6376/2022 y núm. 5994/2022). En estas sentencias, y a cuenta de la no vinculación de la respuesta respecto a los tribunales administrativos y judiciales (que puede inferirse del artículo 89,1 de la Ley General Tributaria), el Tribunal pone en tela de juicio el derecho a la vinculación de la respuesta, al proclamar que los tribunales siempre pueden entrar a valorar la legalidad de la misma. De manera que, frente a la tutela del derecho a la vinculación del artículo 89,1 de la Ley General Tributaria, prevalece la posibilidad de enjuiciar la acomodación a la ley de la respuesta dada por la Dirección General de Tributos.

En resumen, el legislador debería afrontar un cambio conceptual que permita definir un derecho subjetivo a la consulta

vinculante y que tal derecho subjetivo incluya dos dimensiones: el derecho a formular la consulta y el derecho a la vinculación de la respuesta.

El primero de éstos debería tener un ámbito estrictamente individual, lo que quizás aconsejaría suprimir las consultas colectivas del artículo 88,3 de la Ley General Tributaria. En su lugar, debería reconocerse la iniciativa de las asociaciones y organizaciones mencionadas en ese artículo 89,3 para solicitar la interpretación de una norma tributaria sobre la que no existe doctrina de la Administración, de modo abstracto, sin necesidad de vincular tal interpretación a ningún caso concreto. O implementar un sistema similar al régimen de la *consulenza giuridica* o asesoramiento jurídico en Italia, que abarca consultas cuya respuesta puede ser considerada de interés general, por lo que se reserva a entidades de carácter público o semipúblico, que encarnen esos intereses generales.

La segunda vertiente de este derecho se traduciría en la necesidad de que la vinculación afecte sólo al que formuló la consulta. Y que, todo lo más, con la publicación de la respuesta, la misma pueda ser invocada como precedente. Es lo que en teoría, ocurre en España, como también en los ordenamientos de la mayoría de los países (el caso de Italia o Estados Unidos, por ejemplo).

Pero, sobre todo, esta vertiente del derecho a la consulta debería traducirse en la necesidad de asegurar, en primer lugar, el cumplimiento de esa vinculación. Reconociendo ese derecho subjetivo a la vinculación podría quizás lograrse que los tribunales verifiquen, en primer lugar, si la Administración siguió el criterio establecido por la ley y si, por ende, se respetó el artículo 89,1 de la Ley General Tributaria.

Y, en cualquier caso, es necesario reforzar el efecto vinculante de las consultas, en especial cuando se trata de consultas sobre tributos cedidos a las Comunidades Autónomas, como Patrimonio, Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales. En relación con estos impuestos, el criterio fijado por la Dirección General de Tributos, con frecuencia, no es seguido

por las Administraciones autonómicas. En estos casos resulta imprescindible establecer mecanismos de coordinación interna que garanticen que el criterio establecido por el Centro Directivo sea respetado por los órganos de aplicación de los tributos en supuestos en los que exista identidad de hechos, tanto si se trata de órganos estatales como autonómicos.

III. SUJETOS Y OBJETO DE LA CONSULTA

Como sujetos que pueden formular consultas estarían los obligados tributarios, a los que se deberían unir aquellos que tienen un interés legítimo como los que asumen obligaciones tributarias por pacto o contrario.

En cuanto a la materia sobre la que se puede formular consulta, debe mantenerse la posibilidad de preguntar sobre todas las cuestiones de Derecho o de interpretación jurídica. No parece que aspectos como el valor de bienes o derechos sea materia adecuada para ser objeto de consulta. Por tanto, parece acertado seguir manteniendo el actual régimen diferenciado de las consultas escritas del artículo 88 y 89 de la Ley General Tributaria, del de la información sobre el valor de inmuebles del artículo 90. No existe en España una referencia similar a la que existe en otros países y según la cual la consulta no será admitida si la solicitud reitera las mismas cuestiones sobre las cuales el contribuyente ya haya obtenido previamente respuesta por parte de la Administración, salvo que se indiquen nuevos elementos de hecho o de derecho.

IV. EL PLAZO DE RESOLUCIÓN DE LAS CONSULTAS.

Las consultas tributarias están orientadas a dotar al obligado tributario de seguridad jurídica en un modelo de gestión de los tributos basados en la idea de que es el contribuyente el que ha de hacerlo todo; declarar, interpretar la ley, calificar los hechos, cuantificar el tributo y proceder a su pago. En ese contexto, la consulta se erige en un instrumento de apoyo para que el obligado tributario pueda cumplir adecuadamente con su

deber de formalizar su autoliquidación. Por eso, es lógico que se ligue la consulta a la presentación de la autoliquidación y que se permita proceder a la formulación de tales consultas "...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".

Pero convendría permitir la presentación de consultas una vez finalizado el plazo de declaración. Esta sería una opción interesante a efectos de que el obligado tributario que no ha autoliquidado en plazo pueda regularizar, presentando una autoliquidación o declaración complementaria del artículo 121 de la Ley General Tributaria. De hecho, y durante la vigencia de la anterior Ley General Tributaria de 1963 (cuyo artículo 107, 2 regulaba las consultas) ya la jurisprudencia había afirmado la posibilidad de presentar consultas tributarias en un momento posterior al plazo de declaración, como, por ejemplo, se defiende en la sentencia del TS de 22 de enero de 1993 (RJ 1993/1114), que señaló que lo único que se excluyen son consultas una vez iniciadas las actuaciones inspectoras. De hecho, la Ley General Tributaria, para los acuerdos previos de valoración del artículo 90, dispone que la concertación de tales acuerdos se podrá solicitar en el plazo que señale la normativa de cada tributo y que no tiene que ser el plazo de declaración³.

Cabe pues, sugerir, que se faculte la presentación de consultas una vez finalizado el plazo máximo de declaración o autoliquidación.

V. SILENCIO POSITIVO EN LAS CONSULTAS

En segundo lugar, la consulta está concebida, en nuestro ordenamiento jurídico, como una mera pregunta. No existe la

³ GARCÍA LUIS, T. "Las Consultas Tributarias", *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996, p. 480; VILLAVARDE GÓMEZ, M.B., *Las Consultas a la Administración Tributaria*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, p. 175.

posibilidad, como en los acuerdos previos de valoración, de que a la consulta se acompañe una opinión o sugerencia de respuesta, elaborada por el obligado tributario. Ello imposibilita que pueda operar el silencio positivo si no se responde a la consulta en el plazo de seis meses, al no existir un pronunciamiento de referencia que pudiera convertirse en criterio tácito de la Administración.

Por eso, una eventual reforma consistiría en que la regulación de las consultas incorpore, de modo opcional, la posibilidad de que el consultante incluya una propuesta de contestación. De manera que la no respuesta en el plazo de seis meses conlleve la aceptación del criterio expuesto por el consultante, como se prevé en el artículo 91,2 de la Ley General Tributaria en relación con los acuerdos previos de valoración⁴.

Ello supondría admitir la regla que existe, por ejemplo, en Francia, donde el contribuyente debe acompañar a la consulta una formulación somera de su criterio. En el caso francés cabe prever un silencio positivo. La previsión de este silencio positivo permitiría, además, acortar los plazos de resolución de seis meses y acercarlos al modelo francés, donde la Administración debe resolver en tres meses. También en Italia, si la Administración no contesta en plazo se produce el silencio positivo. Obviamente, ni el trascurso de este plazo de resolución, ni el silencio positivo eximen a la Administración de la obligación de resolver expresamente.

Menos factible es incorporar otras medidas previstas en el derecho comparado para el supuesto en que no se responda la consulta en plazo, como la suspensión de los plazos para el

⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J. "Solución convencional de los conflictos de materia tributaria", *Revista Argentina de Derecho Tributario*, La Ley, N° 2, abril-junio 2002, p. 347; VILLAVERDE GÓMEZ, M. B., "Los pactos previos sobre valoración de operaciones entre entidades vinculadas", *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Comares, Granada, 1998, p. 539; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M^a L. "Los acuerdos previos sobre precios de transferencia", *REDF-Civitas*, n° 103, 1999, p. 443.

ingreso de la autoliquidación del tributo afectado por la consulta o que tal liquidación se pueda presentar sin recargo.

VI. POSIBILIDAD DE COMPROBACIÓN DE LOS HECHOS CONSULTADOS

Tomando también como referencia la regulación que hace la Ley General Tributaria de los acuerdos previos de valoración, debería preverse la posibilidad de que la Dirección General de Tributos pida aclaraciones e, incluso, que compruebe la veracidad de los hechos contenidos en la consulta.

Efectivamente, el artículo 91, 3, de la Ley General Tributaria, en relación con los citados acuerdos de valoración, dispone que “la Administración tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario”. Por el contrario, en el régimen de las consultas escritas no se reconocen estas facultades comprobadoras. Todo lo más, el artículo 67,2 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, señala que “durante la tramitación del procedimiento se podrá requerir al obligado tributario la documentación o información que se estime necesaria para efectuar la contestación”. Se trata de requerir datos o documentos con una finalidad aclaratoria, pero no para verificar la veracidad de los hechos.

La existencia de estas facultades de comprobación en los acuerdos previos que son vinculantes para la Administración es acorde con su naturaleza de anticipo del pronunciamiento administrativo en relación con la cuestión sometida a acuerdo. Estas facultades comprobadoras darán lugar a una comprobación administrativa anticipada. Y esto que ya existe respecto a los acuerdos previos debería extenderse a las consultas, cuyo carácter vinculante supone también la emisión de una anticipación del criterio de la Administración.

Por eso, cabría también formular una propuesta en el sentido de incorporar la posibilidad de que la Dirección General de Tributos compruebe la veracidad de los hechos contenidos en la consulta. Lo cual es muy importante teniendo en cuenta que el artículo 89,1 de la Ley General Tributaria señala que el efecto vinculante se mantiene “si no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta”. Lo que prevé la disposición es que el efecto vinculante cese cuando los hechos resulten posteriormente alterados (*rebus sic stántibus*), pero sobre la base de que los mismos son ciertos. Tales efectos vinculantes no llegarían a desplegarse si tales hechos resultasen falsos o no acordes con la realidad. Pero para ello la Administración debería disponer de mecanismos para detectar esa falta de realidad.

En el caso de que no pareciese oportuno introducir unas plenas facultades comprobadoras de los hechos expuestos por el obligado tributario y, a efectos de que la consulta se evacúe tomando en consideración todos los elementos fácticos, debería, al menos, incluirse en la tramitación de la consulta una fase de instrucción, de oficio o a instancia de parte. En el seno de esta fase, la Administración tendría la facultad de convocar al contribuyente para que aclare los aspectos de su consulta que pudieran generar duda a la Administración a la hora de responder.

VII. RECURRIBILIDAD DE LAS RESPUESTAS A CONSULTAS

Según el artículo 89, 4 de la Ley General Tributaria, “la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación”.

España sigue así el criterio mayoritario de los países de nuestro entorno (como Alemania...) que es el de no permitir que se recurran las respuestas a consulta. El argumento sería

que se trataría de un mero acto de trámite, que carecería de naturaleza decisoria.

Contrasta ello con otros países, como Suecia o Australia, donde sí existe esa posibilidad de recurso. En otros casos, como el de Francia, no hay recurso pero sí la posibilidad de pedir, a modo de segunda opinión, la revisión del criterio si no se está de acuerdo con el mismo.

Y la solución en España debería ser la de admitir la recurribilidad de las respuestas a consultas vinculantes. La consulta no sería una excentricidad entre los actos reclamables. Existe una semejanza de las respuestas a consultas vinculantes con otros actos que son susceptibles de reclamación y que están previstos en el art. 227, 2 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Así, este precepto dispone que se podrán recurrir los actos “d)...que denieguen o reconozcan exenciones” o “f)...que establezcan el régimen aplicable a un obligado tributario, en cuanto sean determinantes de futuras obligaciones, incluso formales, a su cargo”. Las respuestas a consultas son auténticos actos administrativos que generan un derecho en el patrimonio jurídico del obligado tributario, como es el que la Administración aplique lo “acordado”. En estos supuestos en que la Administración está vinculada, la imposibilidad de un recurso autónomo sólo supone un retraso en el acceso a la tutela judicial efectiva, puesto que el sujeto podrá atacar el contenido del *acuerdo* en un momento posterior, recurriendo los actos de aplicación del mismo⁵. Así lo entiende VILLAVERDE GÓMEZ cuando dice que “la imposibilidad de un recurso autónomo sólo deriva en un retraso en el acceso a la tutela judicial

⁵ ADAME MARTÍNEZ, F. “Los efectos vinculantes de las consultas tributarias y la imposibilidad de interponer recurso extraordinario de alzada cuando exista criterio de la DGT”, *Taxlandia Blog Fiscal*, <https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/el-efecto-vinculante-de-las-consultas-tributarias>, consulta el 19 de marzo de 2024.

efectiva"⁶. Por eso, admitir esta posibilidad de recurrir, como dice ZORNOZA PÉREZ, "...equivale a evitar que se consolide de modo absoluto el juicio interpretativo de la Administración..."⁷.

VIII. LA POSIBILIDAD DE LA EXPEDICIÓN DE UNA TASA POR LA EXPEDICIÓN DE CONSULTAS

La posibilidad de cobrar una tasa por la evacuación de consultas vinculantes es una opción que siempre ha estado presente, tanto por tratarse de una actividad administrativa en régimen de derecho público y reservada al sector público que afecta singularmente a un sujeto consulta, como para promover un efecto disuasorio ante el gran número de consultas que se plantean.

Varios son los países (Alemania, Estados Unidos o Suecia) donde la formulación de una consulta genera, al menos para algunos contribuyentes, el deber de pagar una tasa de tramitación.

Una de las cuestiones que se plantean cuando se habla de exigir esta tasa es la del importe de la misma. Existen las opciones de un importe fijo o de una cantidad variable. En este segundo caso, se puede optar por una cantidad fija a pagar, a partir de una escala progresiva que atienda a determinadas circunstancias (complejidad del asunto, perfil del consultante o, incluso, horas empleadas en la resolución) o un porcentaje sobre el valor del asunto, que puede asignar el contribuyente y/o comprobar la Administración. Así, en el caso de Suecia, el

⁶ VILLAVARDE GÓMEZ, M.B. *Las Consultas a la Administración Tributaria*, op. cit., p. 307. También, FALCON Y TELLA, R. "Los acuerdos previos con la Administración en las operaciones vinculadas (I). Posibilidad de recurso, eficacia del acuerdo y posibilidad de modificación", *Quincena Fiscal*, nº 17, 1998, p. 7.

⁷ ZORNOZA PÉREZ, J., "Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria", *Crónica Tributaria*, nº 50, 1984, p. 226.

importe de la tasa depende de la dificultad de ésta y del tiempo que se estime necesario para la resolución de la consulta.

En cualquier caso, manifestamos nuestra opinión negativa en relación con la posible implantación en España de esta tasa. No son convincentes los argumentos relativos a la saturación de consultas y a la eventual motivación disuasoria de tal tasa. Por el contrario, no parece adecuado, ante el ejercicio de un derecho subjetivo como el derecho a formular consultas, que se inserta en el derecho más amplio a la información y asistencia del obligado tributario, instaurar un condicionante económico como el pago de un tributo. Los problemas de saturación del Centro Directivo por la existencia de un elevado número de consultas deben afrontarse, a corto plazo, con sistemas más ágiles de resolución de consultas sencillas y con el uso de las facultades ya existentes para emitir instrucciones interpretativas que puedan afectar a asuntos que susciten dudas a un gran número de contribuyentes. Y, a largo plazo, con la mejora de la técnica legislativa. La solución no pasa por una carga tributaria al ejercicio de un derecho del obligado tributario.

IX. NECESIDAD DE REGULACIÓN INDEPENDIENTE DE UNA CONSULTA SIMPLIFICADA

Como dijimos, ante la gran cantidad de consultas que ha de resolver la Dirección General de Tributos, hay que promover sistemas más ágiles de resolución de aquéllas que no alcanzan cierto nivel de complejidad. Por ello, existe un acuerdo generalizado en que el régimen de la consulta debe ser diferente atendiendo a la complejidad de la misma. No es igual, por ejemplo, una consulta enrevesada, formulada por una gran firma o un gran despacho, sobre una complicada operación de reestructuración que una pregunta planteada por un jubilado o un desempleado sobre un aspecto del IPRF.

En relación con las consultas más simples, las respuestas pueden pautarse, pues no requieren intrincados razonamientos. Son contestaciones que incluso pueden asignarse a mecanismos de Inteligencia Artificial o programas informáticos,

adquiriendo la forma de resoluciones automatizadas, previstas en el artículo 96 de la Ley General Tributaria. En el caso de Italia, estas consultas se filtran inicialmente a través del acceso a una base de datos que contiene circulares interpretativas, respuestas a consultas tributarias, resoluciones y otros actos interpretativos y sólo cuando no pueden responderse a través de este sistema, se abre la posibilidad del planteamiento de una consulta individualizada. Y este tipo de consultas pueden entenderse respondidas mediante la simple comunicación del criterio ya existente.

Este sistema de consultas simplificadas para asuntos de importancia menor debe diferenciarse de las fórmulas de consultas rápidas para cuestiones que requieren una premura especial porque, por ejemplo, van ligadas a la toma de ciertas decisiones empresariales, que no admiten demora. Son supuestos de lo que podríamos denominar consultas VIP. Sería el caso de las *Fast-Track Process* de Estados Unidos, para reorganizaciones y otras operaciones empresariales complejas. Este tipo de consultas se resuelven en un plazo inferior y permiten una reunión presencial aclaratoria con el funcionario responsable, pero están sujetas al pago de una tasa incrementada. No sería, a nuestro modo de ver, una solución convincente en nuestro país, en tanto supondría introducir un injustificado tratamiento diferenciado.

En cualquier caso, aquellas consultas simples sobre asuntos de interés general y respecto a las cuales quepa imaginar que van a interesar a muchos obligados tributarios, deberían tramitarse como disposiciones interpretativas o aclaratorias, vía artículo 12,3 de la Ley General Tributaria. Como es sabido, éstas son disposiciones que corresponde dictar a los mismos órganos que evacúan las consultas y que tienen "efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos".

X. LA POSIBLE INSERCIÓN DE LA CONSULTA EN EL PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN

En el sistema español las consultas se evacúan a través de un procedimiento especial de asistencia e información, desarrollado en los artículos 65 a 68 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria. Ese procedimiento es paralelo a la gestión de los tributos y por eso, el plazo para plantear consultas va ligado al plazo de presentación de declaraciones o autoliquidaciones. Aunque ya hemos manifestado nuestra opinión de que se deberían permitir consultas fuera de este plazo. Pero también podría contemplarse un procedimiento específico de consulta insertado en el seno de un procedimiento de comprobación. Por ejemplo, en Alemania, una vez iniciado un procedimiento de comprobación, puede solicitarse un “compromiso vinculante” sobre el tratamiento fiscal que se va a dar en el futuro a un asunto comprobado en el pasado y descrito en el informe de la inspección. Se trata de una respuesta vinculante que cabe interesar una vez que el procedimiento de comprobación ya se ha iniciado.

XI. CARÁCTER PROSPECTIVO DE LOS CAMBIOS DE CRITERIO

Los cambios de criterio de la Dirección General de Tributos sólo deben aplicarse a las autoliquidaciones que se presenten desde que tal cambio se produzca.

La Ley General Tributaria hace referencia en el ya citado artículo 89,1 a que los efectos vinculantes de las contestaciones a consultas tributarias para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos se mantendrán “mientras no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso”. La Ley parece dar a entender que el cambio de ley o de jurisprudencia puede, de cara al futuro, hacer perder el efecto vinculante de una respuesta que se ha dado tomando en consideración leyes posteriormente

derogadas. No contempla la Ley un sistema de *estabilización*, que congele el régimen vigente en el momento de la respuesta a la consulta y permita seguir aplicándolo al consultante, aunque la norma se modifique o derogue.

Pero, en relación con los cambios de jurisprudencia, la cuestión no resuelta por este precepto es el de los cambios de criterio que empeoran la situación jurídica de los obligados tributarios. En este caso, si el contribuyente actúa al amparo del criterio de una respuesta a consulta basada en una determinada jurisprudencia, que posteriormente es modificada en perjuicio del obligado tributario, surge la cuestión de si la Administración debe asumir ese nuevo criterio más perjudicial. De igual manera habría que referirse a los cambios de criterio por parte de la Administración.

En relación con esta importante cuestión, frente a la doctrina del TEAC que, en aras de la seguridad jurídica, ha defendido que un nuevo criterio sólo debe aplicarse a las autoliquidaciones que se presenten desde que ese cambio se produzca, el Tribunal Supremo no parece situarse en la misma línea. Por lo menos en las controvertidas sentencias de 22 y 25 de enero de 2024 (recursos núm. 6376/2022 y núm. 5994/2022). En estas resoluciones, el Alto Tribunal reconoce que el órgano judicial que controla la legalidad de un acuerdo de liquidación ha de analizar si el órgano liquidador se ha apartado de la doctrina administrativa vigente en la fecha de la liquidación y que le resultaba vinculante por imperativo del artículo 89.1 de la Ley General Tributaria. Pero añade que ello no permite asumir la conclusión de que el órgano judicial deba siempre anular la liquidación cuando constate su apartamiento del criterio de la Dirección General de Tributos. Cabe dicha anulación cuando el órgano judicial considere incorrecto el criterio jurídico vinculante o exista doctrina administrativa o jurisprudencia posterior en sentido contrario a dicho criterio. Y ello porque, para el Supremo, entenderlo de otro modo contravendría el artículo 89 de la Ley General Tributaria y el alcance mismo del control de legalidad que ejerce el juez de lo contencioso-administrativo

con fundamento en los artículos 24 y 106 de la Constitución. Lo que, en la práctica, supone que cabe analizar la legalidad de la consulta vinculante y cuestionar el criterio administrativo.

Pero si hay una sentencia del Tribunal Supremo que ha suscitado controversia con relación a esta cuestión, esta es la de 26 de junio de 2024 -recurso núm. 7664/2022, caso *Credit Suisse*. En esta resolución, el Tribunal Supremo, se enfrenta a un cambio de criterio de la Dirección General de Tributos propiciado por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de julio de 2012 (C-44/11, *Deutsche Bank*) que pasó a considerar sujeta al IVA la gestión discrecional de carteras de inversiones frente a la exención que se propugnaba anteriormente. El Supremo legitima un cambio de criterio de la Dirección General de Tributos y su aplicación retroactiva vía regularización, en perjuicio de quienes no repercutían IVA confiados en el criterio anterior de exención. El Tribunal admite la eficacia retroactiva de este cambio de criterio aduciendo la nueva interpretación del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que postula la sujeción al IVA y la primacía del Derecho de la Unión. Y lo hace frente a la argumentación de que ello vulneraría los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, rechazando el planteamiento de una cuestión prejudicial. Sorprende que el Tribunal haya consagrado un criterio que contraría una regla esencial del Derecho de la Unión como es la confianza legítima. Y que lo haga sin plantear cuestión prejudicial, cuando el propio TJUE se ha pronunciado en el sentido de que el principio de primacía del derecho de la Unión puede ante el principio de confianza legítima (por ejemplo, sentencia *De Compte* de 17 de abril de 1997 (C-90/95, apdo. 35). E invocando sentencias como las de 5 de julio de 2002, y de 22 de diciembre de 2003, y diciendo que “la seguridad jurídica de los contribuyentes vendrá garantizada por otras instituciones, como son la prescripción, la firmeza de los actos o la preclusividad, pero en aquellos casos en que no se haya producido ninguna de estas circunstancias y menos cuando la sentencia con el nuevo criterio no limita en el tiempo sus efectos, no resulta

obvio que deban matizarse los efectos generales *ex tunc* de las sentencias del TJUE”.

Por eso se hace necesario contemplar disposiciones transitorias sobre el efecto vinculante de las consultas ante un cambio de jurisprudencia o de doctrina administrativa. Y modificar el artículo 89.1 de la Ley General Tributaria para que quede claro que el carácter vinculante de las consultas sólo debe desplegarse respecto a autoliquidaciones que se presenten tras la modificación del estado de la cuestión normativo o interpretativo⁸.

XII. CONSECUENCIA DE LA ACTUACIÓN DE ACUERDO CON UNA CONSULTA EN RELACIÓN CON LAS REGULARIZACIONES Y LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES

La vinculación, con los límites del artículo 89 de la Ley General Tributaria (esto es, en tanto no cambien las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta y no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso) debe suponer la imposibilidad de regularizar.

Y, en cualquier caso, y de acuerdo con el artículo. 179.2.d) de la Ley General Tributaria, ajustar el comportamiento a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado excluye las sanciones, como las ha de excluir el actuar de acuerdo con los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de la Ley General Tributaria. En relación

⁸ Sobre el tema, MORENO GONZÁLEZ, S. “Carácter vinculante de las consultas tributarias, efectos temporales de los cambios de criterio jurisprudencial y protección de la confianza legítima”, *El Notario del siglo XXI*, nº 118, noviembre-diciembre 2024, <https://www.elnotario.es/hemeroteca/revista-118/opinion/opinion/13162-caracter-vinculante-de-las-consultas-tributarias-efectos-temporales-de-los-cambios-de-criterio-jurisprudencial-y-proteccion-de-la-confianza-legitima>, acceso 19 de marzo de 2025.

con esto, el Auto del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2024 (recurso N° 3523/2023) considera de interés casacional la cuestión consiste en determinar si el Programa INFORMA, facilitado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su Sede Electrónica, goza de valor de actuación de información de las previstas en el artículo 86 de la Ley General Tributaria. Y si ello supone que un contribuyente puede invocar sus contestaciones como acreditación de una diligencia necesaria, en los términos del artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria. El Tribunal deberá determinar si la actuación del contribuyente que plantea una consulta tributaria en el seno del programa INFORMA puede ser sancionada o si el hecho de haber seguido lo respondido en ella acredita una diligencia que evitaría la presencia del elemento culpable. Lo que señala el Tribunal será importante a efectos de determinar el alcance de la exclusión de la culpabilidad en el seguimiento de criterios administrativos.

En cualquier caso, en el supuesto de exclusión de la responsabilidad por haber actuado siguiendo el criterio de una consulta planteada por otro obligado tributario, la exención de responsabilidad depende de que, entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados. También aquí hay que entender que la modificación ha de producirse con anterioridad a la producción de la conducta a la que se le vincula una infracción.

Y que no sólo deberían excluirse las sanciones sino también otros componentes de la deuda tributaria como los recargos.

XIII. POSIBILIDAD DE CREAR UN *RULING*

Finalmente, procede plantearse de manera somera, si debiera introducirse en España un *ruling* al estilo de la legislación de Países Bajos. Si nos atenemos a la definición de los *ruling* de la Comisión Europea, en sede de tratamiento de ayudas de Estado, como “cualquier comunicación u otros instrumentos o

recursos de efectos similares empleados por el Estado miembro o en su nombre en relación con la interpretación o aplicación de la legislación fiscal” ese *ruling* ya existe en nuestro ordenamiento y son los acuerdos previos de valoración del artículo 91 de la Ley General Tributaria. Lo mismo, si nos atenemos a la definición de la OCDE en el *Final Report* de la Acción 5 del Plan BEPS, como Véase OECD, Informes Finales, Acción 5, 2015, como “cualquier asesoramiento, información y compromiso garantía proporcionado por una autoridad fiscal a un contribuyente o grupo de contribuyentes con respecto a su situación fiscal, en la que tiene derecho a confiar”.

Pero cuando se habla de *ruling* al estilo de Países Bajos a lo que se está haciendo referencia es a un sistema de consultas orientado a la interpretación y aplicación del Impuesto de Sociedades en relación con las ventajas fiscales ligadas a inversiones, transacciones o precios de transferencia. Los *rulings* neerlandeses son una tipología de consulta centrada en la imposición societaria, esto es, dirigida a dar seguridad jurídica a los operadores económicos en sus actividades e inversiones. Las respuestas a estos *ruling* tienen efectos vinculantes para la Administración en relación con los hechos y circunstancias concretas de la cuestión consultada, pero la eficacia vinculante desaparece si tales hechos o circunstancias cambian o si tiene lugar una mutación legislativa. No hay, por tanto, en Países Bajos, un sistema semejante a los acuerdos de estabilidad para inversores extranjeros en algunos países de Latinoamérica, como el caso de Colombia o Perú, con los Convenios de Estabilidad Jurídica, que permiten el mantenimiento o congelación del régimen jurídico vigente a la firma del contrato de estabilidad. En Países Bajos destaca, además, el régimen de consultas internacionales a partir de 1 de julio de 2019, para entidades con actividad económica sustancial en el país (criterio del nexo económico). También en Italia existe un régimen especial de consultas sobre nuevas inversiones.

Aunque en los últimos tiempos España ha experimentado un importante retroceso en lo concerniente a la seguridad

jurídica de los inversores tanto nacionales como internacionales, debido a circunstancias muy diversas (en especial, por los cambios legislativos) no parece que ello justifique un régimen especial de consultas para este tipo de sujetos. Bastaría con reforzar la seguridad jurídica general de las consultas. Tampoco parece adecuado, al menos con carácter general, importar la fórmula de Países Bajos, existiendo una figura alineada con las definiciones internacionales de los *ruling* como los acuerdos previos de valoración.

XIV. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

De acuerdo con lo dicho, podemos sacar las siguientes conclusiones y hacer las siguientes propuestas en relación con el régimen de reforma legislativa en lo concerniente al régimen de consultas.

- Debe regularse un derecho subjetivo a la consulta que abarque el derecho a formular consultas y el derecho a la vinculación de la respuesta. El derecho a la consulta debe tener una dimensión individual y la vinculación de la respuesta referirse exclusivamente al que planteó la pregunta, aunque se mantenga la publicación de las mismas.

- Debe reforzarse el carácter vinculante de la respuesta, incidiendo en la necesidad de respetar el criterio comunicado al obligado tributario, que no podría ser objeto de regularización. Los cambios de criterio deben tener efecto exclusivamente hacia el futuro. Es importante establecer mecanismos de coordinación interna que garanticen que el criterio establecido por la Dirección General Tributaria sea seguido por los órganos de aplicación de los tributos en supuestos en los que exista identidad de hechos, tanto si se trata de órganos estatales como autonómicos.

- En este marco, habrá que reflexionar sobre si se mantienen las consultas colectivas actualmente previstas en el artículo 88,3 de la Ley General Tributaria o se eliminan, introduciendo una figura similar a la experiencia francesa de que el

contribuyente pueda requerir a la Administración la interpretación de una norma tributaria sobre la que no existe doctrina de la Administración, de modo abstracto y sin apreciación con ningún hecho concreto.

- Como sujetos que pueden formular consultas estarían los obligados tributarios, a los que se deberían unir aquellos que tienen un interés legítimo como los que asumen obligaciones tributarias por pacto o contrario.

- Debería permitirse la presentación de consultas una vez finalizado el plazo de declaración. Esta sería una opción interesante, por ejemplo, a efectos de que el contribuyente que no ha presentado su autoliquidación en plazo pueda regularizar y, a los efectos de una autoliquidación o declaración complementaria del artículo 121 de la Ley General Tributaria, pueda hacerlo adecuadamente.

- La regulación de las consultas de incluir, de modo opcional, la posibilidad de que el consultante incluya una propuesta de respuesta de manera que la no respuesta en el plazo de seis meses conlleve la aceptación del criterio expuesto por el consultante.

- Debería preverse la posibilidad de que la Dirección General de Tributos pida aclaraciones e, incluso, que compruebe la veracidad de los hechos contenidos en la consulta. Y, en caso de que no pareciera factible introducir unas plenas facultades comprobadoras y a efectos de que la consulta se evacúe tomando en consideración todos los elementos fácticos, debería, la menos, incluirse en la ley una fase de instrucción -de oficio, o a instancia de parte- en cuyo marco la Administración tenga la facultad de convocar al contribuyente para que aclare los aspectos de su consulta que pudiera generar duda a la Administración.

- Al igual que ocurre en otros países, debería abrirse el debate sobre si se debe aceptar que se interpongan recursos contra respuestas a consultas vinculantes, que no son actos de

trámite sino actos que adelantan el criterio que va a seguir la Administración en el futuro.

- Debe rechazarse el cobro de una tasa por la resolución de consultas vinculantes.

- Las consultas más simples deberían disponer de una regulación especializada. Las más sencillas podrían adquirir la forma de resoluciones automatizadas, resolviéndose a través de una base de datos. Sólo cuando no pudieran responderse a través de esa base de datos, se faculta el planteamiento de una consulta individualizada. Y cabría que se entendieran respondidas mediante la simple comunicación del criterio ya existente. Aquellas consultas simples sobre asuntos de interés general y respecto a las cuales quepa imaginar que van a interesar a muchos obligados tributarios deberían tramitarse como disposiciones interpretativas o aclaratorias, vía artículo 12,3 de la Ley General Tributaria.

- Se requiere contemplar disposiciones transitorias sobre el efecto vinculante de las consultas ante un cambio de jurisprudencia o de doctrina administrativa. Y modificar el artículo 89.1 de la Ley General Tributaria para que quede claro que el carácter vinculante de las consultas sólo debe desplegarse respecto a autoliquidaciones que se presenten tras la modificación del estado de la cuestión normativo o interpretativo.

- Junto con el actual procedimiento para responder consultas, debería plantearse también un procedimiento específico de consulta en los procedimientos de comprobación gestora o inspectora.

- Los cambios de criterio de la Dirección General de Tributos sólo deben aplicarse a las autoliquidaciones que se presenten desde que ese cambio de produzca.

- No parece oportuno un régimen especial de consultas para inversores que funcionase a modo de *ruling*. Bastaría con reforzar la seguridad jurídica general de las consultas. Tampoco parece adecuado, al menos con carácter general, importar la fórmula de Países Bajos, existiendo en nuestro país una

figura alineada con las definiciones internacionales de los *ruling* como son los acuerdos previos de valoración.

XV. BIBLIOGRAFÍA

ADAME MARTÍNEZ, F. “Los efectos vinculantes de las consultas tributarias y la imposibilidad de interponer recurso extraordinario de alzada cuando exista criterio de la DGT”, *Taxlandia Blog Fiscal*, <https://www.politicafiscal.es/equipo/francisco-adame-martinez/el-efecto-vinculante-de-las-consultas-tributarias>, consulta el 19 de marzo de 2024.

FALCON Y TELLA, R., “Consultas vinculantes y jurisprudencia”, *Quincena Fiscal*, N° 9, 1997.

_____. “Los acuerdos previos con la Administración en las operaciones vinculadas (I). Posibilidad de recurso, eficacia del acuerdo y posibilidad de modificación”, *Quincena Fiscal*, N° 17, 1998.

FERREIRO LAPATZA, J. J., “Solución convencional de los conflictos en materia tributaria”, *Revista Argentina de Derecho Tributario, La Ley*, N° 2, abril-junio 2002.

GARCÍA LUIS, T. “Las Consultas Tributarias”, *La Reforma de la Ley General Tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1996.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M^a. L. “Los acuerdos previos sobre precios de transferencia”, *REDF-Civitas*, N° 103, 1999.

MANTERO SÁEZ, A. “El régimen de consultas en materia tributaria (arts. 88 y 89 de la nueva Ley General Tributaria)”, *Carta Tributaria*, N° 18, 2005.

MORENO GONZÁLEZ, S. “Carácter vinculante de las consultas tributarias, efectos temporales de los cambios de criterio jurisprudencial y protección de la confianza legítima”, *El Notario del siglo XXI*, N° 118, noviembre-diciembre 2024, <https://www.elnotario.es/hemeroteca/revista-118/opinion/opinion/13162-caracter-vinculante-de-las-consultas-tributarias-efectos->

temporales-de-los-cambios-de-criterio-jurisprudencial-y-proteccion-de-la-confianza-legitima, acceso 19 de marzo de 2025.

VILLAVERDE GÓMEZ, M.B. *Las Consultas a la Administración Tributaria*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002.

_____. “Los pactos previos sobre valoración de operaciones entre entidades vinculadas”, *Estudios sobre el Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Comares, Granada, 1998.

ZORNOZA PÉREZ, J., “Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria”, *Crónica Tributaria*, N° 50, 1984.