

paper

25

Sugerencia formulada por la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF) respecto a la reforma del vigente marco regulador de las consultas tributarias

2025

aedAF

**SUGERENCIA FORMULADA POR
LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE
ASESORES FISCALES (AEDAF)
RESPECTO A LA REFORMA DEL
VIGENTE MARCO REGULADOR DE
LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS**

**Consejo Asesor Institucional de AEDAF
César García Novoa**

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago.
Coordinador del grupo de expertos en Derechos y Garantías y Práctica Tributaria de AEDAF*

**© Asociación Española de
Asesores Fiscales**

O'Donnell, 7- 1º dcha
28009 - Madrid
Tel.: 915 325 154
sedecentral@aedaf.es
www.aedaf.es

Diseño

Nueve, comunicación y diseño

Maquetación

Aedaf

Impresión

Villena Artes Gráficas
Avda. Cardenal Herrera Oria, 242
Tel.: 917 385 100

Miembros del Consejo Asesor Institucional de AEDAF:

Daniel Gómez-Olano González

Coordinador

Gloria Marín Benítez

Saturnina Moreno González

Abelardo Delgado Pacheco

Joaquín Huelín Martínez de Velasco

Salvador Ruiz Gallud

Estrella Martín Domínguez

José Ignacio Alemany Bellido

Antoni Durán-Sindreu Buxadé

Jesús Cudero Blas

José Manuel de Bunes Ibarra

Índice

I.	LEGITIMACIÓN DE LA ENTIDAD QUE PRESENTA LA SUGERENCIA, FORMA Y LUGAR DE PRESENTACIÓN	7
II.	MOTIVOS QUE JUSTIFICAN LA PRESENTACIÓN DE LA SUGERENCIA	8
III.	DERECHO A LA CONSULTA, EN LA DOBLE VERTIENTE DEL DERECHO A FORMULAR CONSULTAS Y DEL DERECHO A LA VINCULACIÓN	12
III.1.	El derecho subjetivo a la consulta como derecho a consultar	12
III.2.	El derecho subjetivo a la consulta como derecho a la vinculación de la respuesta	13
IV.	SUJETOS Y OBJETO DE LA CONSULTA	13
V.	EL PLAZO PARA LA RESOLUCIÓN DE LAS CONSULTAS	14
VI.	SILENCIO POSITIVO EN LAS CONSULTAS	14
VII.	POSIBILIDAD DE COMPROBACIÓN DE LOS HECHOS CONSULTADOS	15
VIII.	RECURRIBILIDAD DE LAS RESPUESTAS A CONSULTAS	16
IX.	LA POSIBILIDAD DE LA EXIGENCIA DE UNA TASA POR LA EMISIÓN DE CONSULTAS	17
X.	NECESIDAD DE REGULACIÓN INDEPENDIENTE DE UNA CONSULTA SIMPLIFICADA	17
XI.	CARÁCTER PROSPECTIVO DE LOS CAMBIOS DE CRITERIO	19
XII.	CONSECUENCIA DE LA ACTUACIÓN DE ACUERDO CON UNA CONSULTA EN RELACIÓN CON LAS REGULARIZACIONES Y LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES	20
XIII.	PROPUESTAS DE MEJORA	21
XIII.1.	Propuestas de mejora que no precisan de reforma normativa	21
XIII.2.	Propuestas de mejora que requieren de cambios normativos	23

I. LEGITIMACIÓN DE LA ENTIDAD QUE PRESENTA LA SUGERENCIA, FORMA Y LUGAR DE PRESENTACIÓN

El artículo 3 del Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, prevé entre las funciones de este órgano recibir las sugerencias a las que hace referencia el artículo 7 del citado real decreto. Según dispone el apartado segundo de este último artículo, las sugerencias podrán tener por objeto «la realización de propuestas de modificaciones normativas, así como, con carácter general, la propuesta de cualquier otra medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración Tributaria y para la consecución de los fines asignados a la misma».

La presentación de sugerencias ante el CDC puede efectuarse por cualquier persona física o jurídica, española o extranjera, y por las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). Así pues, la Asociación Española de Asesores Fiscales goza de la legitimación necesaria para formular la presente sugerencia.

La Asociación Española de Asesores Fiscales (en adelante, AEDAF) está inscrita en el Registro Nacional de Asociaciones, núm. 6035, NIF G28416550, sita en la calle O'Donnell 7, 1º dcha., 28009 Madrid. En su nombre y representación actúa D. Bernardo Bande García-Romeu, presidente de esta, con poderes suficientes para ello.

La decisión de presentar una sugerencia ante el Consejo para la Defensa del Contribuyente ha sido adoptada por la Comisión Directiva de la entidad, que es el órgano competente, en fecha de 10 de julio de 2025.

A los efectos oportunos, se hace constar que AEDAF es una entidad sin ánimo de lucro que responde a principios democráticos en su organización y funcionamiento, y se rige por sus Estatutos, los Reglamentos de desarrollo, la Ley Orgánica 1/2002 de 22 de marzo, y normas complementarias. Está integrada por asesores fiscales, titulados universitarios y con experiencia acreditada, que cumplan los requisitos que el artículo 6 de sus Estatutos prevén. Su finalidad esencial, entre otras muchas, es la defensa de la actividad profesional de los asesores fiscales, la formación de estos, el desarrollo y perfeccionamiento de su actividad, facilitar a los poderes legislativo, ejecutivo y judicial los informes y colaboraciones que estos soliciten, la defensa de los intereses de los contribuyentes y asesores, así como fomentar y promover el respeto del Estado de Derecho y de sus principios.

La presente sugerencia se presenta por medios electrónicos. Para cualquier comunicación a realizar por el Consejo para la Defensa del Contribuyente en relación con la presente sugerencia se designan la persona y dirección de contacto anteriormente indicadas.

AEDAF se pone a la plena disposición del CDC para colaborar en cuanto se considere necesario, aportando documentación, informes o cualquier otro tipo de información específica complementaria que se considere necesaria.

II. MOTIVOS QUE JUSTIFICAN LA PRESENTACIÓN DE LA SUGERENCIA

La Ley 58/2003, de 27 de noviembre, contempla, con carácter general, tres instrumentos encaminados a proporcionar seguridad jurídica *ex ante*: las consultas vinculantes emitidas por la Dirección General de Tributos (arts. 87 a 89), la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles (art. 90) y los acuerdos previos de valoración (art. 91).

Centrando nuestra atención en el primero de ellos (respuestas a consultas vinculantes escritas), el modelo de aplicación de los tributos aplicable en España, donde se impone al contribuyente no solo la obligación material de pago de la deuda tributaria, sino también la obligación de identificarla, determinarla, cuantificarla y declararla, mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación, dota de singular relevancia a las contestaciones a las consultas tributarias escritas como instrumento de seguridad jurídica *ex ante* para los contribuyentes.

Es un lugar común afirmar que nuestro sistema tributario adolece de una grave inseguridad jurídica, acrecentada en los últimos años, atribuible a diferentes factores¹. Sin ánimo de incurrir en reiteraciones innecesarias, la legislación tributaria española se caracteriza por su elevada densidad, dispersión, complejidad e hiperactividad normativa -con cambios normativos constantes, a menudo con efectos retroactivos-, lo que arroja como resultado la falta de previsibilidad, claridad e imprecisión de las normas tributarias, dificultando su aplicación por los operadores jurídicos. De igual forma, la creciente incidencia del Derecho de la UE sobre nuestro sistema tributario interno -y su aplicación expansiva- agudiza la inseguridad jurídica, dada la complejidad, evolución y dificultad de prever cuál será en última instancia el criterio de las autoridades comunitarias. Asimismo, la acentuada internacionalización de la fiscalidad ha situado en el centro del debate la lucha contra la denominada planificación fiscal agresiva, generando una evolución en la interpretación de las distintas medidas contempladas en nuestro ordenamiento jurídico para cuestionar el abuso de Derecho o los negocios anómalos en materia tributaria, con la consiguiente inseguridad a la hora de trazar los perfiles de lo que hoy constituye o no planificación fiscal legítima o lícita.

Sin embargo, la regulación legal de las consultas tributarias vinculantes permanece invariable desde la aprobación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Lo mismo cabe decir de su desarrollo reglamentario, contemplado en los arts. 65 a 68 del 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 (aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio). Únicamente los apartados 1, 2 y 5 del art. 66 del citado Reglamento fueron modificados en 2017, para facilitar el cumplimiento de la normativa sobre asistencia mutua (en particular, la Directiva 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015), introduciendo la información adicional a suministrar por el

1 Vid. Fundación Impuestos y Competitividad, La percepción de las grandes empresas sobre el sistema fiscal español, Madrid, 2012. Instituto de Estudios Fiscales «Buena administración tributaria y seguridad jurídica: cumplimiento tributario y aplicación del sistema como factores de competitividad y legitimidad», Documento núm. 5, 2016; Declaración de Granada sobre el deterioro del principio de seguridad jurídica en nuestro Derecho tributario, mayo 2018; AEDAF, Inseguridad jurídica en España. Situación actual y propuestas para el futuro, diciembre 2018.

consultante en aquellas consultas tributarias en que la cuestión planteada verse sobre la existencia de un establecimiento permanente o sobre una transacción transfronteriza.

Así pues, el sistema español de consultas tributarias no ha experimentado apenas cambios durante más de dos décadas, caracterizándose por su carácter homogéneo, es decir, el régimen jurídico, procedimiento, plazo de resolución y efectos es el mismo para la práctica totalidad de las consultas planteadas. A juicio de AEDAF, la vigente regulación de las consultas tributarias muestra una falta de adecuación evidente a los cambios experimentados y complejidad alcanzada por nuestro sistema tributario, generando un doble efecto indeseable: de un lado, se resta eficacia al sistema de consultas tributarias como mecanismo de información y asistencia a los obligados tributarios, favorecedor de la seguridad jurídica y del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias; de otro, se reduce la competitividad al sistema tributario español, factor clave a la hora de adoptar decisiones de inversión y localización.

Esta situación contrasta con la existente en otros ordenamientos de Derecho comparado donde, como el propio CDC ha reconocido recientemente, se prevén muy diversos regímenes jurídicos de consultas debido a su objeto y características propias². A este respecto, la experiencia italiana es ilustrativa. Tras la reforma del art. 11 del Estatuto de derechos del contribuyente, realizada en 2023, el derecho a formular consultas tributarias (*diritto di interpello*) engloba seis tipos de consultas tributarias. Entre ellas, merecen especial atención los tipos de consultas tributarias referidos a la aplicación de la cláusula antiabuso a casos concretos relativos a cualquier tributo, así como a la inaplicación de las normas antielusión especiales, previa demostración de que en el caso particular tales efectos elusivos no se pueden verificar. Cabe destacar, igualmente, las consultas tributarias tendentes a clarificar la aplicación por parte de inversores, italianos y extranjeros, de los incentivos fiscales a favor de inversiones relevantes realizadas en territorio italiano.

Por otra parte, la regulación del sistema de consultas tributarias adolece de ciertas carencias que le resta eficacia como instrumento para preservar la seguridad jurídica.

En primer lugar, la Dirección General de Tributos resuelve consultas a partir de hechos que son descritos, en buena parte de las ocasiones, «en abstracto», sin que puedan ser verificadas las circunstancias concurrentes en cada caso. Así, por ejemplo, en aquellos casos en los que el contribuyente pregunta acerca de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal en operaciones de reestructuración empresarial, la Dirección General de Tributos frecuentemente opta por contestaciones preliminares, que quedan supeditadas a las circunstancias previas, coetáneas y posteriores que pueden ser posteriormente comprobadas por la Inspección tributaria, de cara a concluir si la operación reúne o no suficientes motivos económicos válidos.

En segundo término, no son excepcionales las disparidades de criterio a la hora de realizar comprobaciones tributarias respecto a las manifestadas por la Dirección General de Tributos a través de sus respuestas a consultas vinculantes, por considerar el órgano aplicador de la

2 Consejo para la Defensa del Contribuyente, Informe 1/2024 sobre el régimen de las consultas tributarias en Derecho comparado, 2024.

norma que no concurre identidad entre los hechos y circunstancias del obligado objeto de comprobación y los que se incluyen en la contestación a la consulta.

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 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.

Buena parte de estas inconsistencias manifestadas en la interpretación y aplicación de la norma tributaria quedarían neutralizadas si contásemos con un sistema tributario que permitiese a la Administración tributaria y a los contribuyentes ponerse de acuerdo con carácter previo sobre los hechos y circunstancias de la operación planteada. Algo que no es posible hoy por hoy en el sistema tributario estatal, pero sí en el foral, a través del régimen de *tax rulings* o de acuerdos previos de tributación previsto en las normas forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, conforme a las que resulta posible someter al conocimiento de la Administración propuestas previas de tributación de operaciones de especial trascendencia o complejidad, previa descripción exhaustiva de los elementos que puedan influir en la deuda tributaria³.

Las solicitudes de propuestas previas de tributación podrán versar sobre: a) operaciones de reestructuración empresarial y configuración de grupos fiscales; b) operaciones de reorganización de patrimonios de personas físicas; c) operaciones en las que se encuentren implicadas otras administraciones tributarias o tengan una dimensión internacional; d)

3 Territorio Histórico de Álava: arts. 87 y 88 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria y Decreto Foral 80/2005, de 28 de diciembre, sobre normas de procedimiento aplicables a las consultas tributarias escritas, a las propuestas previas de tributación y a la declaración de cláusula antielusión. Territorio Histórico de Bizkaia: arts. 89 y 90 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria y Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula antielusión. Territorio Histórico de Gipuzkoa: arts. 87 y 88 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria y arts. 15 a 20 del Reglamento General de gestión tributaria y de desarrollo de normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios, aprobado por Decreto Foral 5/2020, de 21 de abril.

proyectos de inversión de personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales superiores a 450.000 euros; e) operaciones que generen derecho a la aplicación de deducciones o bonificaciones en IRPF, IS e IRNR, siempre que la deducción o bonificación sea superior a 250.000 euros; y f) operaciones o negocios jurídicos cuyo importe supere los 600.000 euros⁴.

No obstante, el elenco anterior no es una lista cerrada, siendo posible presentar una solicitud de propuesta previa de tributación en casos distintos a los indicados, previa verificación de la oportunidad de la propuesta en función de la especial trascendencia o complejidad de la operación.

Además, junto a la regulación general de las propuestas previas de tributación, la normativa foral reguladora del impuesto sobre sociedades y del impuesto sobre la renta prevé la posibilidad de solicitar propuestas previas cualificadas o específicas de tributación pensadas para supuestos concretos (IS: deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos y reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva; IRPF: deducción para el fomento de actividades económicas de alto potencial de crecimiento).

Es preciso observar que el alcance de estas propuestas previas de tributación y, en general, de los denominados *tax rulings* es mayor que el de las consultas emitidas por la Dirección General de Tributos, que se limitan a sentar criterios sobre cuestiones planteadas, pero sin entrar a valorar todos los hechos y circunstancias en los que se contextualizan las operaciones planteadas.

En tercer lugar, el plazo de respuesta a las consultas, en la actualidad de seis meses, del que goza la Dirección General de Tributos para su contestación -y, a mayores, la dilación que se produce en el plazo de resolución en algunos ámbitos- convierte a las consultas tributarias, a menudo, en un instrumento poco operativo para colmar las necesidades anticipadas de seguridad jurídica de los obligados tributarios.

Por último, ha de mencionarse el problema, no resuelto en nuestro ordenamiento jurídico, relativo a la eficacia temporal de los cambios de criterio interpretativo y su incidencia sobre el criterio anterior expresado en respuesta a consultas tributarias. Es evidente la grave situación en la que se coloca a aquellos contribuyentes que han presentado su autoliquidación siguiendo el criterio administrativo de la Dirección General de Tributos existente en un determinado momento y, tiempo más tarde, de forma sobrevenida, debido a un cambio de criterio administrativo o jurisprudencial acaecido antes de que prescriba el derecho de la Administración a liquidar la deuda tributaria, han de asumir un nuevo criterio más gravoso aplicado durante la regularización de una obligación tributaria que cumplieron correctamente en su momento, con el añadido de tener que soportar los intereses de demora derivados de la nueva liquidación. Esta situación atenta contra el principio de confianza legítima y cuestiona la eficacia real a las contestaciones a consultas tributarias como instrumentos de seguridad jurídica.

4 En la normativa foral alavesa los supuestos previstos son similares, pero se eliminan los límites cuantitativos contenidos en las letras d), e) y f), de modo que, en principio, puede aplicarse en más ocasiones.

III. 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.

III.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 Tributaria.

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 a priori 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 concreta, a diferencia de lo que ocurre con las disposiciones previstas en el artículo 12.3 de la Ley General Tributaria.

III.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.

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 esta. 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 permitiera definir un derecho subjetivo a la consulta vinculante y que tal derecho subjetivo incluyera dos dimensiones: el derecho a formular la consulta y el derecho a la vinculación de la respuesta.

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.

IV. 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 contrato.

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.

V. EL PLAZO PARA LA 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, 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 Tribunal Supremo 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 declaración.

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

VI. SILENCIO POSITIVO EN LAS CONSULTAS

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

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 transcurso de este plazo de resolución, ni el silencio positivo eximen a la Administración de la obligación de resolver expresamente.

En la normativa foral, en el objeto de la consulta debe indicarse de forma clara la disposición tributaria que genera dudas y la interpretación que el contribuyente estime procedente. Vencido el plazo de seis meses del que dispone la Administración para contestar sin que ésta se haya pronunciado y hasta el momento en que se notifique la contestación a la consulta, si el contribuyente aplica el criterio recogido en su escrito de consulta no incurrirá en responsabilidad por la comisión de infracciones tributarias que puedan derivarse de la aplicación del mencionado criterio.

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

VII. 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 pidiese aclaraciones e, incluso, que comprobase 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 stantibus*), pero sobre la base de que los mismos son ciertos. Tales efectos vinculantes no llegarían a desplegarse si los 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 evacuase 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 aclarase los aspectos de su consulta que pudieran generar duda a la Administración a la hora de responder.

VIII. 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.

No obstante, en otros países, como Suecia o Australia, 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.

Sin perjuicio de que la impugnación directa de las respuestas a consultas vinculantes no se admita en nuestro ordenamiento tributario ni en la mayoría de los países de nuestro entorno, no existen obstáculos jurídicos sólidos que impidan su eventual aceptación. 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 supone retrasar 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 de este.

IX. LA POSIBILIDAD DE LA EXIGENCIA DE UNA TASA POR LA EMISIÓN 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, como para promover un efecto disuasorio ante el gran número de consultas que se plantean.

Varios son los países (Alemania, Estados Unidos, Italia -en ciertos casos- y 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 esta. 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 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.

X. 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 esta. No es igual, por ejemplo,

una consulta enrevesada sobre una complicada operación de reestructuración empresarial que una pregunta planteada por un pequeño contribuyente sobre la interpretación de un aspecto concreto del IRPF.

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, tras la reforma del Estatuto de derechos del contribuyente, efectuada a finales de 2023⁵, se prevé el servicio de consulta simplificada, al que pueden acceder personas físicas y todo tipo de sociedades que apliquen el régimen contable simplificado. Mediante este sistema, los pequeños contribuyentes podrán acceder gratuitamente para hacer una consulta sobre casos concretos a una base de datos especial que recoja esos criterios interpretativos y permita individualizar la solución a la cuestión interpretativa o de aplicación planteada. La respuesta obtenida de la base de datos es válida desde la perspectiva del principio de confianza legítima, excluyendo sanciones e intereses de demora con respecto al contribuyente solicitante. Cuando la respuesta a la pregunta formulada no pueda individualizarse de forma inequívoca, se informará al contribuyente sobre su derecho a presentar una solicitud de consulta.

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 adopción 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».

5 Decreto legislativo de 23 de octubre de 2023, por el que se desarrolla la Ley núm. 111/2023, de 9 de agosto, de delegación al Gobierno para la reforma del sistema tributario, que modifica el artículo 11 de la Ley núm. 212/2000, reguladora del Estatuto de derechos del contribuyente.

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 cede 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. Resultaría conveniente modificar el artículo 89.1 de la Ley General Tributaria para que quedase claro que el carácter vinculante de las consultas sólo debe desplegarse respecto a autoliquidaciones que se presentasen tras la modificación del estado de la cuestión normativo o interpretativo.

XIII. 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. A este respecto, el Auto del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2024 (recurso nº 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 el criterio sentado en tal consulta 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. PROPUESTAS DE MEJORA

A la luz de las principales carencias del vigente régimen jurídico de consultas tributarias en términos de seguridad jurídica, seguidamente se exponen, con espíritu constructivo, algunas propuestas que, a juicio de AEDAF, contribuirían a reforzar el principio constitucional sobre el que se erige este instrumento y, en general, a mejorar la aplicación de la norma fiscal y la relación entre la Administración tributaria y los contribuyentes.

A efectos expositivos se diferencian aquellas propuestas que no precisan necesariamente de reforma normativa, de aquellas otras que sí requieren de la introducción de cambios legislativos.

XIII.1. Propuestas de mejora que no precisan de reforma normativa

Como primera propuesta, desde AEDAF se considera imprescindible establecer **mecanismos de coordinación interna que garanticen que el criterio establecido por la Dirección General de Tributos es seguido por los órganos de aplicación de los tributos** en supuestos en que pueda existir alguna incertidumbre sobre la concreción o aplicación al caso concreto del criterio administrativo.

Esta propuesta podría articularse, de forma sencilla, sin necesidad de una reforma normativa, aunque para dotarla de plena eficacia jurídica se considera conveniente formalizarla a través de una resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda o, alternatively, mediante una resolución conjunta de la Dirección General de la AEAT y de la DGT. De este modo, cuando la Dirección General de Tributos hubiera dictado resoluciones en contestación a consultas tributarias vinculantes y el criterio contenido en las mismas ofreciera dudas en cuanto a su aplicación en el marco de una comprobación tributaria, advertidas en el curso de la misma por los funcionarios que realizan la comprobación o por el propio contribuyente acerca del cual se realiza la comprobación, unos u otro podrán requerir del órgano responsable de la comprobación que solicite informe a la correspondiente Subdirección General de la Dirección General de Tributos que hubiera fijado el criterio discutido. Esta última expedirá informe en un plazo máximo de 15 días desde la recepción de la solicitud, resolviendo sobre la aplicabilidad al caso del criterio contenido en la consulta o consultas

aducidas; previamente la citada Subdirección podrá solicitar del órgano de comprobación la documentación que entienda necesaria para ello. El informe se notificará al órgano de aplicación de los tributos y al contribuyente, y se incorporará al expediente administrativo de comprobación. Las conclusiones del informe habrán de ser aplicadas por el órgano de comprobación. Estas actuaciones, que no podrán ser objeto de recurso, no suspenderán el plazo del procedimiento de comprobación ni determinarán la extensión del plazo máximo de duración de este.

No obstante, también podría articularse una medida más ambiciosa de coordinación tendente a asegurar que el órgano de aplicación de los tributos sólo se aparte de la contestación a la consulta vinculante de la DGT en los casos expresamente contemplados en el artículo 89 de la Ley General Tributaria -cuando se hayan alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta; o cuando no exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyen en la contestación a la consulta-. A diferencia de la propuesta anterior, esta medida precisaría de modificación normativa y podría articularse mediante una reforma del artículo 89.1, último párrafo, de la Ley General Tributaria, en los siguientes términos:

«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. **Si en el curso de un procedimiento de comprobación de la situación tributaria de un obligado tributario, la administración considerara que se han alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta presentada por el obligado tributario o, en caso de haber sido presentada por un tercero, que no hay identidad entre los hechos y circunstancias que se incluyen en la contestación a la consulta y los de dicho obligado, para poder regularizar la situación tributaria del obligado tributario en contra del criterio mantenido por dicha contestación será necesario el previo informe favorable de la Comisión Consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.»**

También sería precisa la modificación del artículo 159 LGT para dar cabida a este supuesto o, alternativamente, la adición de un artículo 159 *bis* destinado a regular el informe preceptivo para apartarse del criterio de una contestación de la DGT a consulta vinculante. Además, habría que articular su aplicación en los procedimientos de gestión y añadir este supuesto a las circunstancias determinantes de la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector previstas en el artículo 150.3 de la Ley General Tributaria.

Como segunda propuesta, consideramos necesario realizar un uso más extensivo de la facultad concedida a la Dirección General de Tributos por el artículo 12.3 de la Ley General Tributaria, para dictar *motu proprio* resoluciones interpretativas o aclaratorias sobre cuestiones tributarias conflictivas de interés general -facultad escasamente empleada hasta el momento- con objeto de evitar la confusión que se produce entre los ciudadanos cuando no existen posiciones claras dentro de la Administración respecto de la aplicación de las normas. A modo de ejemplo, la actual inseguridad jurídica existente en el ámbito de las operaciones de reestructuración empresarial podría reducirse significativamente mediante la publicación de resoluciones interpretativas o aclaratorias en las que se apunten los motivos económicos que, *a priori*, se entienden válidos a efectos de la aplicación del régimen de neutralidad fiscal en el impuesto sobre sociedades. Como

ya se ha indicado, este tipo de orientaciones administrativas son habituales en otros países de nuestro entorno y proporcionarían un mínimo de certeza jurídica, al menos para evitar la imposición de sanciones. Del mismo modo que son objeto de publicación los informes elaborados por la Comisión Consultiva relativos al conflicto en la aplicación de la norma, donde se efectúa una estandarización de operaciones susceptibles de ser consideradas elusivas a efectos sancionadores, no existen obstáculos para publicar resoluciones interpretativas o aclaratorias de los motivos económicos que podrían considerarse válidos en las operaciones de reestructuración societaria a fin de otorgar cierta confianza legítima a los contribuyentes.

Una tercera propuesta, que tampoco precisaría de reforma legislativa, consistiría en la **creación de un órgano integrado por miembros de la Administración y representantes del sector académico y profesional/empresarial, destinado a identificar los asuntos especialmente complejos, generadores de mayor inseguridad jurídica, en los que fuera necesario un conocimiento técnico no estrictamente tributario, que prestase especial atención a la realidad empresarial y a las razones económicas inherentes a determinados negocios jurídicos.**

XIII.2. Propuestas de mejora que requieren de cambios normativos

Para lograr una mejora significativa del sistema actual, el legislador debería convertir la consulta tributaria en un instrumento más ágil y eficaz de comunicación entre la Administración y los obligados tributarios. Condición *sine qua non* para conseguirlo es la **reducción de los plazos de contestación de que dispone actualmente la Dirección General de Tributos.** El plazo de seis meses es un plazo ciertamente dilatado, alejado de los plazos más reducidos (generalmente de tres meses e incluso inferiores) imperantes en Derecho comparado (Italia, Francia, Países Bajos, Suecia). Además, en determinados ámbitos, como las consultas relativas a la imposición societaria, no es infrecuente la superación de tales plazos. A ello hay que añadir que la ausencia de contestación en plazo no produce efectos positivos para el consultante. Todo ello afecta negativamente a la agilidad y utilidad del sistema de consultas. Ahora bien, para revertir esta situación no basta con una reforma legislativa, siendo necesario dotar a la Dirección General de Tributos de los recursos humanos y técnicos necesarios.

A este respecto, de no reducir el plazo de respuesta de las consultas, podría preverse que el consultante incluyera una propuesta de respuesta a la consulta planteada, de manera que la **no respuesta en plazo de seis meses conllevara la aceptación del criterio expuesto por el consultante** o, al menos, la imposibilidad de sanción ulterior, como se prevé en la regulación foral de las consultas tributarias y en el artículo 91.2 de la Ley General Tributaria en relación con los acuerdos previos de valoración.

Asimismo, a juicio de AEDAF, **el sistema de consultas tributarias debería adaptarse al tipo de contribuyente, objeto, características y complejidad o relevancia de la consulta planteada.**

En este sentido, en relación con las consultas tributarias de menor complejidad, presentadas especialmente por parte de pequeños contribuyentes y sobre las que exista criterio administrativo, podría establecerse un sistema de ventanilla rápida o **sistema**

automatizado de consultas tributarias simplificadas, que permitiera su contestación de forma ágil, y reducir el número de efectivos destinado a responderlas, liberando recursos para atender otras consultas de mayor complejidad.

En el lado opuesto, para responder adecuadamente al objeto y características de las consultas que presentan mayor complejidad, el legislador podría **establecer distintas tipologías de consultas tributarias, estableciendo las especificidades necesarias en su régimen jurídico, procedimiento, plazos de resolución y efectos en atención a su objeto y características propias**.

Por otra parte, en muchas ocasiones, la respuesta a la consulta tributaria es poco más que una reproducción literal de preceptos más o menos conocidos por el consultante. Esta situación se produce, en buena medida, porque el consultante no comunica aspectos que son necesarios para evitar una respuesta excesivamente abstracta o impersonal. Por ello, sería deseable que, especialmente en los casos de mayor complejidad, antes de proceder a contestar la consulta, se prevea, de oficio o a instancia de parte, una fase de instrucción en la que se puedan solicitar y aportar **aclaraciones sobre aspectos adicionales de la consulta que resulten esenciales para conseguir una mayor concreción en la respuesta e incluso se pueda comprobar la veracidad de los hechos contenidos en la consulta**.

Relacionado con lo anterior, para proporcionar seguridad jurídica *ex ante* y reducir la litigiosidad, podría avanzarse hacia un sistema de *tax rulings* al estilo del previsto en otros países de nuestro entorno (Países Bajos) o en la normativa foral, en virtud del cual resulte posible someter al conocimiento de la Administración, en operaciones de especial trascendencia o complejidad, los hechos y circunstancias concurrentes en cada caso. A la luz de tales hechos y circunstancias, y de los correspondientes fundamentos de Derecho, la Administración emitiría una resolución vinculante acerca de la posición a seguir por el contribuyente.

Por último, el análisis del Derecho comparado muestra cómo otros Estados miembros (Alemania, Francia, Italia) cuentan con normas o prácticas tendentes a **proteger la confianza legítima de los obligados tributarios de buena fe ante cambios de criterio interpretativo** -administrativo o jurisprudencial- perjudiciales para sus intereses. A modo de ejemplo, en Francia, el artículo L80A, párrafo primero, del *Livre des Procédures Fiscales* impide practicar aumentos sobre los impuestos previamente exigidos si la causa de la rectificación pretendida por la Administración tributaria es una controversia sobre la interpretación por el sujeto obligado de buena fe de un texto tributario y si se demuestra que la interpretación en que se fundamentaba la primera liquidación fue admitida formalmente por la administración, con independencia de que esta sea considerada ilegal con posterioridad. Desde AEDAF se considera necesaria la introducción de garantías a nivel legal que protejan la confianza legítima de los obligados tributarios frente a cambios de criterio interpretativo, cuando el criterio previo de la administración tributaria o la jurisprudencia precedente de los tribunales nacionales haya podido generar en ellos la convicción de que venían cumpliendo de forma adecuada las obligaciones tributarias que le son propias.

Comisión Directiva de AEDAF

Bernardo Bande García-Romeu

Presidente

Ignacio Arráez Bertolín

Vicepresidente

Orlando Luján Mascareño

Secretario General

Marina García Hidalgo

Vicesecretaria

Belén Marín Villamayor

Vocal responsable de Asuntos Económicos

Juan Manuel Herrero de Egaña Espinosa de los Monteros

Vocal responsable de Estudios e Investigación y de relaciones institucionales

Noemí Naranjo Murillo

Vocal responsable de Formación

Francisco Urbano Solís

Vocal responsable de Demarcaciones Territoriales

Carmen Cano Castañeda

Vocal responsable de Atención al Asociado

La Asociación Española de Asesores Fiscales, AEDAF, fundada en 1967, reúne a los titulados universitarios especializados en materia fiscal que se dedican, de forma principal y preferente al asesoramiento tributario, bien sea por cuenta propia o ajena, fomentando una cultura asociativa.

El principal objetivo de AEDAF es dotar a sus miembros de las mejores herramientas para el óptimo ejercicio de su actividad profesional. Los miembros integrantes de AEDAF provienen tanto del mundo de la actividad profesional como del mundo de la docencia. AEDAF trabaja activamente en ofrecer valor añadido a sus miembros a través de una formación permanente de alta calidad y rápida aplicación en su día a día, publicaciones de interés, encuentros profesionales de diferente índole, así como el continuo intercambio de experiencias e información entre sus integrantes.

Entre los objetivos de AEDAF está también permitir a los profesionales del asesoramiento fiscal, participar de manera activa en la creación de una conciencia fiscal ciudadana, así como colaborar, en la preparación o modificación de los textos legales en materia tributaria.

Asimismo, AEDAF tiene como finalidad fortalecer y defender la imagen del asesor fiscal y la difusión de su importancia en la economía española y en nuestro Estado de Derecho.

En la actualidad, AEDAF cuenta con más de 3.500 asesores fiscales de toda España, que día a día contribuyen a la excelencia de un trabajo cuyo resultado revierte en beneficio de todos sus miembros.

Demarcaciones territoriales AEDAF

Alicante y Albacete

María José Sueiro Adrián

Teléfono: +34 966 08 96 88

alicante@aedaf.es

Busines World Alicante,
Oficina 404

Muelle de Poniente, s/n
0300z Alicante

Responsable Sede:

M^a Esther Sirvent Gadea

Andalucía (Sevilla) y Extremadura

Daniel Martín Moreno

dmartin@mm-asesores.com

Andalucía (Málaga)

Juan Miranda Hita

Teléfono: +34 952 60 17 57

Fax: +34 952 60 12 41

sedemalaga@aedaf.es

C/ Trinidad Grund, 37. 1C.

29001 Málaga

Responsable Sede:

Julieta Villodres Rey

Aragón - La Rioja

Francisco Gracia Latorre

comunicaciones@

graciayburillo.es

Asturias y León

Fernando Fernández

Vallinas

fernando@etmasesores.com

Baleares

Antoni Serra Serra

aserra@mon-lex.com

Canarias

Julio García-Pérez

Fernández

Teléfono: +34 928 36 84 70

Fax: +34 928 36 41 71

canarias@aedaf.es

Rafael Nebot, 5 - 1º

35001 Las Palmas de Gran
Canaria

Responsable Sede:

Karen Londoño Saldarriaga

Cantabria

Jesús Pereda Gutiérrez

jpereda@iberoasepyme.com

Catalunya

Adrià Redondo Vives

Teléfono: +34 93 317 68 78

Fax: +34 93 317 69 32

consol@aedaf.es

Provença, 281 - local

08037 Barcelona

Responsable Sede:

Consol Carratalá i Serra

Galicia

Diego Víboras Cabañero

diego.viboras@ausum.es

Madrid-Zona Centro

Mabel Zapata Cirugeda

Teléfono: +34 91 563 01 11

Fax: +34 91 532 37 94

sedemadrid@aedaf.es

O'Donnell, 7 - 1º Dcha.

28009 Madrid

Responsable Sede:

Lara Álvarez de Prada

Murcia

**Francisco Iniesta López-
Matencio**

finiesta@strategiaconsultoria.
es

Navarra

Beatriz Pérez Pérez

beatrizperez@dataasesores.
com

País Vasco

Gonzalo Apoita Gordó

gapoita@grupoforetax.com

Valencia y Castellón

Eduardo Rallo Martínez

eduardo@eduardorallo.com

Calle de la Paz, 35, piso 4º,
puerta 4ª;

46003 Valencia

notas:

Handwriting practice lines consisting of 20 horizontal dotted lines.

notas:

notas:

notas:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

notas:

Handwriting practice lines consisting of 20 horizontal dotted lines.

