

Interpretación de las normas tributarias

Alejandro García Heredia

PID_00189604



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción.....	5
Objetivos.....	7
1. Criterios de interpretación y calificación de las normas tributarias.....	9
1.1. Criterios generales de interpretación de las normas tributarias	9
1.2. Autonomía de los conceptos tributarios	11
1.3. Disposiciones interpretativas o aclaratorias	12
1.4. Regla general sobre calificación	12
2. La analogía en las normas tributarias.....	14
2.1. Concepto y función	14
2.2. Aplicación analógica en el derecho tributario	14
3. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria.....	16
3.1. Concepto	16
3.2. Procedimiento	17
3.3. Consecuencias	19
4. Simulación.....	20
4.1. Concepto	20
4.2. Procedimiento	20
4.3. Consecuencias	21
5. La consulta tributaria.....	22
5.1. Ámbito de aplicación	22
5.2. Legitimación	22
5.3. Requisitos	23
5.4. Órgano competente	24
5.5. Procedimiento	24
5.6. Efectos de la contestación	25
6. Información y asistencia a los obligados tributarios.....	27
6.1. Actuaciones de difusión e información	27
6.2. Actuaciones previas de valoración	29
Actividades.....	33
Ejercicios de autoevaluación.....	33

Solucionario..... 35

Introducción

En este módulo se estudian varias cuestiones relacionadas con la interpretación de las normas tributarias que es posible dividir en dos grandes grupos. Por un lado, las cuestiones propias de interpretación de las normas, tales como criterios de interpretación (artículo 12 LGT), calificación (artículo 13 LGT), integración (artículo 14 LGT) o las cláusulas generales antiabuso relativas al conflicto en la aplicación de la norma y la simulación (artículos 15 y 16 LGT). Por otro, la interpretación de la normativa tributaria por parte de la Administración y los efectos que dicha interpretación produce sobre los obligados tributarios. En este sentido se analizan las consultas tributarias escritas (artículos 88 y 89 LGT) y otros mecanismos de información y asistencia a los obligados tributarios, tales como diversas actuaciones de difusión y comunicación (artículos 86 y 87 LGT) o actuaciones previas de valoración (artículos 90 y 91 LGT).

La interpretación de las normas tributarias es un tema que se relaciona directamente con la naturaleza jurídica de tales normas. Como ya hemos tenido ocasión de señalar, las normas tributarias no son normas sancionadoras o restrictivas de derechos individuales, su naturaleza es la misma que la de cualquier otra norma jurídica con las especialidades propias de su contenido. Por esta razón, varias de las disposiciones que regulan la interpretación de las normas tributarias no difieren de los criterios generales de interpretación previstos en el Código civil. Además, las figuras jurídicas que analizaremos en materia tributaria ya están previstas en el derecho común, así sucede con la analogía, el fraude de ley o la simulación. Con todo, se trata de aplicar estos institutos jurídicos al ámbito tributario, bien para concluir que no existen diferencias con respecto a su regulación en el derecho común o bien para precisar las especialidades que se derivan de su aplicación en materia tributaria.

En cambio, en el derecho tributo sí adquiere una importancia especial la interpretación administrativa de las normas tributarias. Los criterios utilizados por la Administración tributaria en la interpretación de las normas no son fuente del derecho, pero su conocimiento resulta esencial para conocer el proceder de las autoridades fiscales en cada caso concreto, aportando previsibilidad y reduciendo la litigiosidad. Existen varias actuaciones para informar a los obligados tributarios sobre los criterios administrativos aplicables. En este ámbito es indudable la trascendencia de las contestaciones a consultas tributarias escritas, dados los efectos generalmente vinculantes que tienen para la Administración, tanto en relación con el consultante como con cualquier otro obligado que se encuentre en la misma situación. Existen también otras actuaciones de la Administración, realizadas de oficio o a instancia de parte, en las que

se manifiestan los criterios administrativos aplicables. Todas estas actuaciones son analizadas en el presente módulo debido a la importancia que tienen en la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

Objetivos

Los objetivos que se pretende alcanzar con el estudio de estos materiales son los siguientes:

- 1.** Relacionar los criterios de interpretación y calificación de las normas tributarias.
- 2.** Entender la cláusula de la prohibición de la analogía en las normas tributarias.
- 3.** Comprender las diferencias entre conflicto en la aplicación de la norma, simulación y economía de opción.
- 4.** Delimitar los efectos de las consultas tributarias escritas.
- 5.** Identificar las distintas actividades de información y asistencia a los obligados tributarios.

1. Criterios de interpretación y calificación de las normas tributarias

1.1. Criterios generales de interpretación de las normas tributarias

Las normas tributarias se interpretan con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código civil¹. Así pues, las normas tributarias se interpretan según el sentido propio de sus palabras, el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, la realidad social en que han de ser aplicadas y el espíritu y finalidad de las mismas.

⁽¹⁾Artículo 12.1 LGT.

Artículo 12.1 LGT y Código civil

El artículo 12.1 LGT indica expresamente que las normas tributarias se interpretarán “con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código civil”. El Código civil establece en este precepto que las normas se interpretarán “según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas”.

El Código civil también indica que la equidad debe ponderarse en la aplicación de las normas, si bien las resoluciones de los tribunales solo podrán descansar de manera exclusiva en ella cuando la ley expresamente lo permita (artículo 3.2 Código civil). Puesto que la regla de la equidad se encuentra en el artículo 3.2 del Código civil no sería en principio aplicable a las normas tributarias, ya que la interpretación de las mismas debe regirse por los criterios del artículo 3.1. Ahora bien, entre estos criterios tan amplios pueden tener cabida varias interpretaciones, por lo que no se excluye que una determinada interpretación de la norma pueda tener en cuenta la equidad si esta se infiere, por ejemplo, de la realidad social.

Por tanto, las normas tributarias no tienen unos criterios de interpretación distintos del resto de las normas jurídicas. Las normas tributarias no tienen una naturaleza especial que justifique unos criterios de interpretación diferentes de los previstos con carácter general en Código civil. Sin embargo, algunos tribunales han considerado que las normas tributarias, sobre todo las que contienen beneficios fiscales (exenciones, deducciones, etc.), deben interpretarse de manera restrictiva. Existe también una abundante jurisprudencia en sentido contrario a la que debemos adherirnos. En efecto, lo más correcto desde un punto de vista estrictamente jurídico es interpretar las normas tributarias de acuerdo con los criterios generales previstos en el Código civil, sin que sea posible inferir unos criterios específicos de interpretación. Así, por ejemplo, es posible admitir una interpretación finalista de las normas tributarias de acuerdo con la realidad social en la han de ser aplicadas, con independencia de la materia que regulen, incluso si se refieren a exenciones u otros beneficios fiscales.

Naturaleza de las normas tributarias

Las normas tributarias son normas jurídicas, no tienen naturaleza excepcional o sancionadora ni son normas restrictivas de derechos individuales.

Finalmente, debemos mencionar las especialidades que se derivan de la **interpretación de los tratados internacionales**. Los CDI se interpretan de acuerdo con los criterios generales de interpretación de los tratados internacionales previstos en la Convención de Viena de Derecho de los Tratados de 1969 (artículos 31-33 CVDT) y la cláusula de interpretación de los CDI (artículo 3.2 Modelo de Convenio OCDE). Este precepto contiene una regla general de interpretación de los CDI para determinar el significado de los términos utilizados en el convenio pero no definidos en el mismo.

Artículo 3.2 del MC OCDE

El artículo 3.2 del MC OCDE establece la siguiente cláusula sobre interpretación: “Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por la legislación fiscal sobre el que resultaría de otras ramas del derecho de ese Estado.”.

Consideramos que no existen problemas de contradicción entre el artículo 3.2 de los CDI y los artículos de la CVDT, hasta el punto de que ambos pueden integrarse. Todo tratado internacional, incluidos los CDI, deben ser interpretados de acuerdo con el artículo 31.1 de la CVDT, es decir, “de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin”. Entre los artículos 31.1 CVDT y 3.2 de los CDI existe una relación de concordancia antes que de primacía de la regla especial sobre la general.

El artículo 31.1 CVDT establece como primer medio de interpretación de los tratados el propio texto del tratado por ser la expresión auténtica de los Estados parte, considerando dicho texto como un elemento intrínseco y de carácter objetivo. Ahora bien, el tratado no puede ser interpretado aisladamente sobre su propio texto, sino que dicha interpretación debe realizarse en el contexto de los términos del tratado y teniendo en cuenta su objeto y fin. La interpretación de todo tratado internacional debe, además, respetar el principio de buena fe. Todo CDI debe ser interpretado teniendo cuenta estos criterios.

Los problemas se plantean cuando los Estados contratantes difieren en la interpretación de las disposiciones del tratado debido a las diferencias existentes en sus respectivos ordenamientos jurídicos. La interpretación de los CDI conforme al derecho interno puede dar lugar a problemas de doble imposición internacional, que es precisamente lo que se pretende evitar con este tipo de tratados. Por este motivo, los CDI deben interpretarse en primer término, conforme al contexto y finalidad de los mismos. Solamente cuando del contexto no es posible extraer una solución, se debe acudir entonces a la ley interna del Estado que aplica el CDI, con el riesgo de que el otro Estado no acepte la calificación efectuada por considerarla incorrecta.

Ejemplo

El director de orquesta Pierre Boulez tiene su residencia en Alemania y recibe pagos de EE. UU. en concepto de unas grabaciones musicales efectuadas en ese Estado. Supongamos que el tratado aplicable entre Alemania y EE. UU. sigue el MC OCDE, estableciendo una tributación exclusiva para los cánones en la residencia. De acuerdo con el CDI, Alemania considera que las rentas son cánones y por tanto sujetas exclusivamente en dicho país. En cambio, EE. UU. califica las rentas como servicios personales independientes y por tanto sujetas en EE. UU. por ser donde se realizó la grabación. ¿Qué consecuencias se derivan de la diferente calificación efectuada por los Estados?

En este caso la diferente calificación a la que llegan los Estados de la residencia y de la fuente provoca una doble imposición. Si, por el contrario, Alemania hubiera calificado las rentas como servicios personales independientes y EE. UU. como cánones, el resultado hubiera sido una doble no imposición o doble exención, pues tales cantidades no hubieran estado sujetas en ninguno de los dos Estados.

1.2. Autonomía de los conceptos tributarios

En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entienden conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda².

⁽²⁾Artículo 12.2 LGT.

Del contenido de este precepto podemos extraer las siguientes conclusiones:

1) **Autonomía de los conceptos tributarios.** El significado de un término que figure en una norma tributaria es el que le atribuya la propia norma tributaria y no el que pueda tener en otras ramas del derecho (civil, mercantil, laboral, administrativo, etc.). Los conceptos y categorías de las normas tributarias son autónomos. Un mismo término se puede utilizar en materia tributaria con un significado diferente del que le confieren otro tipo de normas. También puede tener un significado diferente del que exista a nivel técnico o usual.

Las normas tributarias definen sus conceptos de forma autónoma, a efectos exclusivamente tributarios. Por ejemplo, las bebidas alcohólicas y el tabaco no se consideran alimentos a efectos de la aplicación del tipo del 8% en el IVA (artículo 91.Uno.1.1º LIVA). En el IRPF nos encontramos con conceptos propios de ascendientes, descendientes o personas con discapacidad (artículos 58-60 LIRPF). A efectos de este impuesto, tienen la consideración de personas con discapacidad los contribuyentes que acrediten un grado de minusvalía igual o superior al 33% (artículo 60.3 LIRPF).

El Tribunal Constitucional se ha referido en varias ocasiones al **principio de autonomía en las calificaciones tributarias**. De la Constitución no puede derivarse una vinculación incondicionada del legislador tributario a las calificaciones jurídicas procedentes de otras ramas del derecho. El legislador tributario puede formular sus propias calificaciones cuando se trate de una nueva institución que no se defina en otras ramas del derecho o cuando sea necesario darle un significado diferente a efectos exclusivamente fiscales para conseguir un determinado resultado. Ahora bien, el Tribunal también ha precisado que, al margen del grado de armonía que exista entre la ley civil y la tributaria,

Lectura recomendada

SSTC 45/1989, de 20 de febrero, FJ 6 y 146/1994, de 12 de mayo, FJ 5C.

tampoco puede ignorarse por completo la relación existente entre ambas o no tenerla en cuenta de ningún modo. En este sentido, el principio de autonomía en las calificaciones tributarias no es absoluto.

2) **Sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.** Cuando un término no se defina en la norma tributaria, se debe interpretar de acuerdo con su significado jurídico, técnico o usual, según proceda. Esta cláusula plantea problemas debido al inciso final “según proceda”. Algunas sentencias lo han interpretado de forma jerárquica, de modo que el sentido técnico de un término prevalecería sobre el usual. En otros pronunciamientos se ha considerado que se debe acudir al sentido de los términos según las circunstancias específicas de cada caso, por lo que no existe propiamente un orden o preferencia de un sentido frente a otro.

Conforme a su **sentido jurídico**, cuando un término no se defina en la normativa tributaria se debe interpretar de acuerdo con el significado que tenga en otras ramas del ordenamiento. El problema se plantea cuando el término controvertido no se define en el resto de normas de nuestro ordenamiento. Es entonces cuando se debe interpretar de acuerdo con su sentido técnico o usual. El **sentido técnico** sería el que se encontraría en otras ramas o ciencias del conocimiento distintas del derecho, y el **sentido usual** sería el significado coloquial o popular del término.

Interpretación de los términos

Cuando el legislador tributario utiliza términos no definidos en el ordenamiento jurídico, deben interpretarse con arreglo al sentido técnico que tengan en su respectiva rama del conocimiento o bien en función de su sentido vulgar o usual. La elección entre el sentido técnico o vulgar debería depender de la finalidad que persiga la norma. Así, es necesario realizar una labor de indagación teleológica para apreciar cuál de ambos sentidos es el que procede (pues el precepto indica “según proceda”).

1.3. Disposiciones interpretativas o aclaratorias

El ministro de Hacienda, en el ámbito de las competencias del Estado, tiene la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas tributarias. Este tipo de disposiciones son de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria y se publican en el boletín oficial correspondiente (artículo 12.3 LGT).

1.4. Regla general sobre calificación

Las obligaciones tributarias se exigen con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez³.

Lectura recomendada

E. González García (1997). *La interpretación de las normas tributarias*. Aranzadi: Pamplona.

Ved también

En el módulo “Fuentes del ordenamiento tributario” se comenta el valor que tienen las disposiciones interpretativas en el ordenamiento tributario, por lo que nos remitimos allí para su estudio.

⁽³⁾ Artículo 13 LGT.

De este precepto se deriva la potestad de la Administración tributaria de recalificar las operaciones realizadas por los obligados tributarios. Esta recalificación tendrá lugar conforme a la naturaleza jurídica de tales operaciones, con independencia de la calificación que le hubieran dado los obligados tributarios.

Calificación de la Administración tributaria

En el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación, la Administración tributaria calificará los hechos, actos o negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que este hubiera dado a los mismos (artículo 115.2 LGT).

Debemos destacar que las operaciones realizadas no se califican conforme a su naturaleza económica sino a su auténtica naturaleza jurídica. No importa la denominación que las parten den al contrato, el tributo se exige conforme a la naturaleza jurídica del mismo. Además, en caso de que el contrato presente algún defecto que pudiera afectar a su validez, esto no impide que se exija el tributo correspondiente para dicha operación. Ahora bien, en caso de que se declare la nulidad del contrato, el obligado tributario tiene derecho a la devolución de la cuota ingresada.

Devolución de la cuota ingresada

La devolución para estos supuestos se regula expresamente en la normativa de algunos tributos. En el ITP y AJD se establece que cuando se declare judicial o administrativamente, por resolución firme, haber tenido lugar la nulidad rescisión o resolución de un acto o contrato, el contribuyente tendrá derecho a la devolución de lo que satisfizo por cuota del Tesoro, siempre que no le hubiera producido efectos lucrativos y que reclame la devolución dentro del plazo de prescripción, a contar desde que la resolución quede firme. Se entiende que existe efecto lucrativo cuando no se justifique que los interesados deben llevar a cabo las recíprocas devoluciones a que se refiere el artículo 1295 del Código civil (artículo 57).

2. La analogía en las normas tributarias

2.1. Concepto y función

La analogía no es una técnica de interpretación de las normas, sino un modo de integración de las mismas en el ordenamiento jurídico para colmar las lagunas existentes. La aplicación analógica consiste en aplicar una norma a un supuesto de hecho que no está expresamente previsto en la misma pero con el que guarda cierta semejanza.

La aplicación analógica de las normas está generalmente admitida en nuestro ordenamiento, salvo en el caso de las normas penales, excepcionales y de ámbito temporal. Ya hemos comentado que las normas tributarias no son excepcionales, por lo que no les resultan de aplicación las especialidades previstas para este tipo de normas.

El Código civil admite la aplicación analógica de las normas cuando estas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón (artículo 4.1 Código civil). Sin embargo, las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplican a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas (artículo 4.2 Código civil).

La razón por la que se prohíbe la analogía en las normas sancionadoras debemos buscarla en el principio de seguridad jurídica y tipicidad, pero no el principio de reserva de ley, puesto que no se trata de crear una norma jurídica sino de aplicar una norma ya existente a un supuesto no previsto en la misma pero con el que existe una similitud (identidad de razón).

2.2. Aplicación analógica en el derecho tributario

Una vez expuesta brevemente la cuestión de la analogía en términos generales, debemos analizar si la analogía está permitida en las normas tributarias.

El artículo 14 de la LGT lleva por título prohibición de la analogía e indica lo siguiente: “No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.

Lectura recomendada

M. Siota Álvarez (2008). “¿Cabe aplicar la analogía para equiparar las uniones de hecho a los matrimonios?”. *Quincena Fiscal* (núm. 14).

El título de este precepto puede inducir a confusión, puesto que la primera idea que se desprende es que la analogía está prohibida en las normas tributarias. Sin embargo, tras el análisis del mismo se debe concluir lo siguiente:

- No existe una prohibición general de la analogía en el derecho tributario.
- La analogía solamente está prohibida en materia tributaria en determinados aspectos, como son, el hecho imponible, las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales (deducciones, bonificaciones, reducciones, etc.).

La conclusión es que la analogía está permitida en materia tributaria, salvo en lo referente al hecho imponible, las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales. Por tanto, fuera de estos supuestos, es posible una aplicación analógica de las normas tributarias, incluso para colmar las lagunas que puedan existir en relación con otros elementos esenciales de los tributos para los que no esté prohibida la analogía (sujetos pasivos, tipos de gravamen, bases imponible y liquidable, cuotas, etc.).

Lectura recomendada

C. Albiñana García-Quintana (2005). "La analogía en el ordenamiento tributario español". *Jurisprudencia Tributaria* (núm. 16).

Criterio jurisprudencial

En la práctica jurisprudencial abundan las resoluciones que no admiten la aplicación analógica de las normas tributarias en ningún supuesto, como si la regla general fuera la prohibición de la analogía. En el otro extremo, en alguna ocasión se ha admitido la analogía, incluso en los supuestos expresamente prohibidos. La STS de 5 de marzo de 1988 admitió la aplicación analógica de una exención tributaria con base en el principio de igualdad tributaria del artículo 31.1 CE y la regla general del Código civil que admite la aplicación analógica de las normas. Esta doctrina no ha prosperado en pronunciamientos posteriores y se ha convertido prácticamente en una anécdota.

3. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

3.1. Concepto

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria (o fraude de ley) se regula en el artículo 15 LGT. El fraude de ley exige la concurrencia de dos normas, una norma bajo la cual se realicen los actos de fraude (norma de cobertura) y una norma cuya aplicación se pretende evitar (norma defraudada). Se trata, en definitiva, de utilizar una norma con una finalidad distinta de aquella para la que fue prevista y, al mismo tiempo, burlar la aplicación de la norma que debería haberse utilizado para dicha finalidad.

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria se produce cuando se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minorra la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- Que individualmente considerados o en su conjunto sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Ejemplo

El Sr. Pérez es propietario de una vivienda que desea transmitir a la Sra. Rodríguez a cambio de un precio. En lugar de formalizar un contrato de compraventa, se constituye una sociedad a la que el Sr. Pérez aporta la vivienda y la Sra. Rodríguez el capital. Acto seguido, se disuelve la sociedad y se adjudica al Sr. Pérez el dinero y a la Sra. Rodríguez la vivienda. De esta forma, se evita pagar el impuesto que grava las compraventas. ¿Constituye esta operación un fraude de ley?

Para determinar si se trata de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, debemos analizar si concurren los dos requisitos, por un lado, los actos artificiosos o impropios y por otro, el ahorro fiscal. En este caso estamos ante actos artificiosos o impropios, puesto que la operación normal o habitual para conseguir dicho resultado es un contrato de compraventa y no un expediente de constitución y posterior disolución de la sociedad. Por otra parte, el único efecto que se logra es un ahorro fiscal, al evitar la aplicación de los impuestos que gravan la compraventa. No se derivan otros efectos distintos del ahorro fiscal, puesto que la sociedad no produce efectos jurídicos o económicos relevantes, se trata de una sociedad sin una actividad real de negocio. Por tanto, concurren los dos requisitos para calificar esta operación como un conflicto en la aplicación de la norma o fraude de ley.

Lectura recomendada

R. Falcón y Tella (2011). "Economía de opción, fraude de ley y simulación". *Actualidad Jurídica Aranzadi* (núm. 833).

En la práctica, se plantean numerosos problemas a la hora de distinguir el fraude de ley tributaria de la denominada **economía de opción**, esto es, lo que sería una planificación fiscal legítima o permitida por el propio ordenamiento. En la economía de opción, el contribuyente puede elegir, de entre las distintas fórmulas que le ofrece el ordenamiento, aquella que sea más ventajosa para sus intereses, por ejemplo, puede elegir la fórmula que le resulte fiscalmente más rentable. Se trata de opciones adecuadas para la consecución de los fines que se pretenden. Dichas opciones no son –y aquí está la diferencia con el fraude de ley– fórmulas artificiosas o impropias para la consecución del resultado.

Nota

La distinción entre conflicto en la aplicación de la norma y economía de opción plantea importantes problemas en la práctica. Apreciad al menos sus diferencias esenciales con los ejemplos que se exponen.

Ejemplo

El Sr. Pérez y la Sra. Rodríguez, unidos en matrimonio, han decidido presentar la declaración individual del IRPF para poder aplicarse una mayor deducción por la adquisición *proindiviso* de su vivienda habitual. Si presentan declaración conjunta la base máxima de esta deducción es 9.015 euros, mientras que si cada uno presenta su declaración individual, se aplica en cada declaración una base máxima por esa cantidad. Teniendo esto en cuenta, el matrimonio ha decidido presentar declaraciones individuales para pagar menos impuestos, es decir, por motivos exclusivamente fiscales ¿Están realizando los cónyuges un fraude de ley tributaria?

La conducta descrita no constituye un fraude de ley, puesto que la propia normativa del IRPF permite a los contribuyentes que formen una unidad familiar optar por tributar conjuntamente, pero no les impone esta obligación. Por tanto, el matrimonio puede optar por presentar la declaración conjunta o individual, pueden elegir entre estas opciones en función de aquella que les resulte fiscalmente más ventajosa. En ningún caso se están utilizando fórmulas artificiosas o impropias, sino aquellas que abiertamente permite el legislador.

3.2. Procedimiento

Para que la Administración tributaria (la Inspección de los tributos) pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma, es necesario un **informe previo y favorable de la Comisión Consultiva**.

La Comisión Consultiva está constituida por 4 miembros:

1) Dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas (actuando uno de ellos como presidente).

En el ámbito de competencias del Estado, la Comisión Consultiva está compuesta por dos representantes de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda designados por resolución del director general de Tributos, uno de los cuales actúa como presidente con voto de calidad. Si el conflicto en la aplicación de la norma tributaria afecta a normas dictadas por las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos, los representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas son designados por resolución del titular de dicho órgano.

2) Dos representantes de la Administración tributaria actuante.

Cuando la Administración tributaria actuante es la AEAT, los dos representantes son designados por el director del departamento competente. Cuando la Administración tributaria actuante es una comunidad autónoma, los dos representantes deben ser de la Administración tributaria autonómica. Cuando la Administración tributaria actuante es una entidad local, los dos representantes deben ser de la entidad local.

En los supuestos anteriores, uno de los dos representantes de la Administración tributaria actuante puede ser el órgano de inspección que estuviese tramitando el procedimiento o el órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente.

El procedimiento⁴ para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma es el siguiente:

⁽⁴⁾ Artículos 159 LGT y 194 Real Decreto 1065/2007.

Declaración del conflicto

La declaración del conflicto en la aplicación de la norma la realiza el órgano inspector previo informe vinculante de la Comisión Consultiva.

1) Notificación al interesado y alegaciones. Cuando el órgano actuante (por ejemplo, el órgano de inspección) estime que puede existir un conflicto en la aplicación de la norma, lo comunicará al interesado y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

2) Remisión del expediente a la Comisión. Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá, al órgano competente para liquidar, un informe sobre si concurren o no las circunstancias para declarar el conflicto junto con el expediente completo. Si el órgano competente para liquidar estima que concurren dichas circunstancias, remitirá el informe y el expediente a la Comisión y lo notificará al interesado. En caso de que el órgano competente para liquidar estime motivadamente que no concurren tales circunstancias, devolverá la documentación al órgano inspector que esté tramitando el procedimiento y lo notificará al interesado.

3) Interrupción del plazo de las actuaciones inspectoras. El tiempo transcurrido desde que se comunica al interesado la procedencia de solicitar el informe preceptivo hasta la recepción de dicho informe por el órgano de inspección se considera como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras. La interrupción del cómputo del plazo no impide la práctica de las actuaciones inspectoras que durante dicha situación puedan desarrollarse en relación con los elementos de la obligación tributaria no relacionados con los actos o negocios analizados por la Comisión Consultiva.

4) Plazo máximo para emitir el informe. Tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión Consultiva. Dicho plazo se puede ampliar mediante acuerdo motivado de la Comisión Consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes. En caso de acordarse la ampliación del plazo, el acuerdo deberá ser notificado al obligado tributario y también se deberá dar traslado del mismo al órgano de inspección.

5) Efectos del silencio. Transcurrido este plazo sin que la Comisión haya emitido el informe, se reanuda el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aun-

que se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión Consultiva.

6) Carácter motivado y vinculante. El informe de la Comisión debe ser motivado, indicando si procede o no la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. El informe se debe comunicar al órgano competente para liquidar que haya remitido el expediente. Dicho órgano debe ordenar la notificación del informe al obligado tributario y la continuación del procedimiento de inspección. El informe vincula al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

7) Recursos y reclamaciones. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no son susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

3.3. Consecuencias

Si la Administración declara el conflicto en la aplicación de la norma, las consecuencias que se derivan para el obligado tributario son las siguientes:

- Se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas.
- Se liquidarán intereses de demora.
- No procederá la imposición de sanciones.

Sanciones

En el conflicto en la aplicación de la norma no procede la imposición de sanciones.

4. Simulación

4.1. Concepto

En la **simulación** se produce una ocultación de la realidad. Se crea una apariencia jurídica para ocultar la realidad (simulación absoluta) o manifestar la existencia de una realidad distinta (simulación relativa). En cambio, en el **fraude de ley**, el negocio jurídico declarado por las partes es el efectivamente realizado, no hay ocultación o engaño

Lectura recomendada

J. Calvo Vérguez (2011). "La simulación en el derecho tributario: análisis de la reciente doctrina del Tribunal Supremo". *Quincena Fiscal* (núm. 14).

La simulación absoluta se produce, por ejemplo, cuando se declara que se ha celebrado un negocio jurídico y en realidad no se ha celebrado nada. La simulación relativa se produce cuando se declara la existencia de un negocio jurídico y en realidad se ha celebrado otro diferente. En ambos casos se oculta la realidad, en otras palabras, se engaña a la Administración, puesto que la voluntad real no concuerda con la voluntad declarada.

En el fraude de ley no se defrauda a la Administración tributaria en el sentido popular del término, ya que el negocio se realiza abiertamente y se tributa por el mismo. Por el contrario, en la simulación se defrauda a la Administración porque las partes no tributan por la operación que realmente han realizado, ya que no han declarado ninguna operación o han declarado una diferente. Así, la simulación puede conllevar la imposición de sanciones penales o administrativas.

La cláusula general de simulación en materia tributaria está prevista en el artículo 16 LGT.

Ejemplo

El Sr. Pérez es propietario de una vivienda que desea donar a la Sra. Rodríguez. Dado que el impuesto sobre las donaciones es superior al impuesto sobre las compraventas, el Sr. Pérez declara que se ha celebrado una compraventa. Sin embargo, la compraventa no ha tenido lugar en ningún momento ya que en realidad el bien se ha entregado gratuitamente. ¿Estamos ante un supuesto de simulación?

Sí, puesto que existe una discordancia entre la voluntad declarada (compraventa) y la voluntad real (donación). Se trata de una compraventa simulada ya que el negocio efectivamente realizado por las partes ha sido una donación.

4.2. Procedimiento

La existencia de simulación es declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación. No se requiere un acto separado en el que se declare la simulación, ni existen requisitos procedimentales especí-

ficos como sucede en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. La declaración de simulación forma parte de las potestades de comprobación e investigación a las que genéricamente se refiere el artículo 115 LGT.

4.3. Consecuencias

Si la Administración declara la existencia de simulación, las consecuencias que se derivan para el obligado tributario son las siguientes:

- El hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
- La simulación solo producirá efectos tributarios. La calificación efectuada por la Administración no produce otros efectos que no sean los exclusivamente tributarios. Así, por ejemplo, no produce efectos civiles, por lo que el contrato simulado continuará siendo válido para el derecho privado hasta que se declare su nulidad por el procedimiento correspondiente.
- Se exigirán los intereses de demora.
- En su caso, se exigirá también la sanción pertinente.

Sanciones

En la simulación puede proceder la imposición de sanciones.

Simulación

En el caso del conflicto en la aplicación de la norma no procede la imposición de sanciones, mientras que en la simulación pueden exigirse las sanciones correspondientes. Téngase en cuenta que en la simulación se produce una ocultación o engaño a la Administración tributaria, lo que no sucede propiamente en el conflicto en la aplicación de la norma.

5. La consulta tributaria

5.1. Ámbito de aplicación

La consulta es una solicitud que se realiza a la Administración tributaria para que se pronuncie sobre una materia concreta que afecta a la persona o colectivo que la plantea. Las consultas tienen gran importancia en la interpretación y aplicación de las normas tributarias, puesto que con carácter general la contestación vincula a todos los órganos de la Administración y tiene efectos sobre otros obligados que se encuentren en una situación similar a quien ha planteado la consulta. La consulta tributaria debemos situarla dentro del **deber de información y asistencia** que la Administración está obligada a prestar a los obligados tributarios (artículo 85 LGT). Veamos con más detalle el régimen jurídico de la consulta y los efectos de su contestación⁵.

⁽⁵⁾Artículos 88 y 89 LGT y 65-68 Real Decreto 1065/2007.

Normativa aduanera

La competencia, el procedimiento y los efectos de las contestaciones a las consultas relativas a la aplicación de la normativa aduanera de la UE se regulan por lo dispuesto en el Código Aduanero Modernizado (artículos 88.8 LGT).

Debemos distinguir las consultas tributarias de las disposiciones interpretativas o aclaratorias del artículo 12.3 LGT. La diferencia es que estas son generales y abstractas, mientras que las consultas tienen un carácter más individual y concreto. Por otro lado, las disposiciones interpretativas deben publicarse en el boletín oficial correspondiente, mientras que para las contestaciones a consultas solo se exige la difusión de las más relevantes (artículo 86.2 LGT). Estas diferencias en cuanto al grado de concreción y publicidad son determinantes para apreciar la distinción entre ambos instrumentos.

5.2. Legitimación

Cualquier persona puede plantear una consulta sobre una materia tributaria que le afecte. No se requiere la asistencia de abogado, asesor fiscal, procurador ni de ningún otro profesional. Se pueden plantear directamente por los propios interesados.

De este modo, las consultas tributarias se pueden plantear por las siguientes personas o colectivos:

- **Obligados tributarios.** Pueden plantear consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.
- **Asociaciones y organizaciones.** Pueden plantear consultas cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados. Este es el caso de colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociacio-

nes o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados (artículo 88.3 LGT).

La legitimación para plantear las consultas es sumamente amplia, por lo que prácticamente incluye a cualquier persona a la que le afecte una cuestión tributaria. Además, los colectivos mencionados también se pueden incluir entre los obligados tributarios como sujetos legitimados para plantear las consultas.

5.3. Requisitos

La consulta tributaria debe formularse mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación.

Una consulta tributaria debe tener como mínimo el siguiente contenido:

- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante.
- Manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta, salvo que esta sea formulada por las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la LGT (organizaciones, asociaciones o fundaciones).
- Objeto de la consulta.
- En relación con la cuestión planteada en la consulta, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso.
- Lugar, fecha y firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.
- En el caso de que se actúe por medio de representante, se debe aportar documentación acreditativa de la representación.

En la solicitud se puede incluir un domicilio a efectos de notificaciones y se puede acompañar de los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

Son válidos los documentos normalizados que apruebe la Administración tributaria para plantear las consultas. Las consultas pueden presentarse utilizando medios electrónicos, informáticos o telemáticos siempre que la identificación de las personas o entidades quede garantizada mediante una firma electrónica reconocida por la Administración.

Presentación de documentación original

En el caso de consultas presentadas telemáticamente, pueden presentarse en papel los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

Las consultas también pueden remitirse por fax. En tal caso, en el plazo de 10 días desde su remisión debe presentarse la documentación original por correo postal o medios electrónicos. Si la documentación original se remite en dicho plazo, la fecha de presentación es la del fax. Si no se remite en ese plazo, la consulta se tiene por no presentada y se archiva sin más trámite.

El **momento para plantear la consulta** es 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. Si la consulta se formula después de estos plazos, será inadmitida y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario.

5.4. Órgano competente

La competencia para contestar las consultas corresponde a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación. En el ámbito del Estado, el órgano competente para contestar las consultas es la **Dirección General de Tributos** del Ministerio de Hacienda.

Delegación de respuesta a consultas tributarias

No es objeto de delegación estatal la competencia para contestar a consultas tributarias, salvo en lo que se refiere a la aplicación de las disposiciones dictadas por las comunidades autónomas en ejercicio de sus competencias (artículo 55.2 a) Ley 22/2009).

La DGT ha establecido que la competencia para dictar contestaciones a consultas tributarias se puede delegar en los subdirectores generales de este Centro Directivo (Resolución 4/2004, de 30 de julio).

Corresponde a la Comunidad Autónoma de Canarias la contestación a consultas relativas al impuesto general indirecto canario y al arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias, si bien se requiere informe previo del Ministerio de Hacienda para las consultas que afecten o tengan trascendencia en impuestos de titularidad estatal, así como, en todo caso, en las relativas a la localización del hecho imponible (Disposición adicional 12ª Real Decreto 1065/2007).

5.5. Procedimiento

La Administración tributaria archivará, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos y no sean subsanadas a requerimiento de la Administración.

Subsanación

Si la consulta no reúne todos los requisitos, la Administración debe notificarlo al obligado y darle un plazo de subsanación de diez días, a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, indicándole que si no la hace se entenderá que desiste de formular la consulta y se archívará sin más trámite.

La Administración tributaria debe contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos. Durante la tramitación del procedimiento, la Administración puede requerir al obligado documentación o información adicional y solicitar a otros organismos los informes que se estimen pertinentes.

El plazo para contestar las consultas es de seis meses desde su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implica la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

5.6. Efectos de la contestación

Entre los efectos de las contestaciones a las consultas tributarias escritas podemos señalar los siguientes:

1) **Efectos vinculantes.** Como regla general, tienen efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. No tienen efectos vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos ni, por supuesto, para los órganos judiciales.

2) **Efectos no vinculantes.** Como excepción, no tienen efectos vinculantes las contestaciones a consultas que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

En este sentido, cuando la consulta se formula por alguna de las entidades del artículo 88.3 LGT, su contestación no tiene efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados que en el momento de formular la consulta fueran objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta.

3) **Efectos frente a otros.** La Administración tributaria debe aplicar los criterios contenidos en las consultas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Por tanto, también tienen efectos vinculantes frente a otros obligados que se encuentren en una situación similar al consultante.

Efectos más relevantes

Los efectos más relevantes son vinculantes para la Administración, no interrumpen el plazo de prescripción, no son recurribles y eximen de responsabilidad por infracción tributaria.

Lectura recomendada

L. A. Martínez Giner (2004). "Las consultas vinculantes en el marco de una inspección tributaria: una propuesta sobre la base de la solución del derecho alemán". *Revista de Información Fiscal* (núm. 61).

4) Duración en el tiempo. En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplican al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiera formulado en el plazo establecido y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

5) Obligación de motivación. Cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración debe motivar dicho cambio.

6) Plazos de prescripción. La presentación y contestación de las consultas no interrumpe los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

7) Exención de responsabilidad. La actuación de acuerdo con una contestación exime de responsabilidad por infracción tributaria. Esta regla se aplica tanto al consultante como a cualquier persona, siempre que exista una igualdad sustancial en las circunstancias y los criterios no hayan sido modificados⁶.

⁽⁶⁾Artículo 179.2 d) LGT.

8) Recursos y reclamaciones. La contestación a las consultas tributarias escritas tiene carácter informativo. Esto significa que el obligado tributario no puede entablar recurso alguno contra dicha contestación. En cambio, sí puede hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.

Ejemplo

La Sra. Martínez ha planteado una consulta tributaria a la DGT preguntando si en una situación como la descrita tendría derecho a aplicarse la deducción por inversión en vivienda habitual en el IRPF. La contestación a la consulta indica que no procede aplicar la deducción en dicho supuesto. ¿Qué recurso puede presentar la Sra. Martínez contra la contestación?

Ninguno. Las contestaciones a consultas no son recurribles. La Sra. Martínez podrá recurrir el acto de liquidación que se dicte en su momento en aplicación del criterio manifestado en la contestación. La Sra. Martínez no está obligada a aceptar la contestación a su consulta, por lo que podrá incluir en su declaración del IRPF la deducción por vivienda si considera que tiene derecho. Si posteriormente la Administración tributaria dicta una liquidación eliminando la aplicación de dicha deducción, la Sra. Martínez podría entonces recurrir la liquidación a través de los mecanismos de revisión que resulten procedentes.

9) Publicación. El Ministerio de Hacienda debe difundir periódicamente las contestaciones a consultas que considera de mayor trascendencia y repercusión.

Enlace de interés

Se puede acceder a las contestaciones a consultas de la base de datos de la DGT desde 1997 en la dirección www.aeat.es (sección de normativa y criterios interpretativos).

6. Información y asistencia a los obligados tributarios

Junto con las consultas tributarias que hemos analizado, la LGT contempla también otros medios de información y asistencia a los obligados tributarios. Estas actuaciones permiten a los obligados tributarios adecuar su conducta a los criterios administrativos que se utilizan en la aplicación de las normas tributarias.

La Administración tributaria debe prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones. Esta actividad se instrumenta, entre otras, a través de las siguientes actuaciones (artículo 85 LGT):

- Publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia.
- Comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración tributaria.
- Contestaciones a consultas escritas.
- Actuaciones previas de valoración.
- Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

Debemos ahora centrarnos en dos grupos de actuaciones, las que se refieren a la obligación de difusión e información que tiene la Administración y las actuaciones previas de valoración. De este examen excluimos las consultas tributarias, pues ya han sido analizadas con detalle en el apartado anterior. Tampoco analizaremos la asistencia a los obligados a realizar declaraciones y autoliquidaciones. En estos casos se trata simplemente de la ayuda que prestan la autoridades fiscales en la confección de modelos y formularios de los distintos tributos; por ejemplo, en la campaña de IRPF esta asistencia se instrumenta mediante el envío del borrador de la declaración o la información que se facilita en las oficinas de la AEAT a través de cita previa o por teléfono.

6.1. Actuaciones de difusión e información

En este subapartado nos referimos a dos actuaciones que están relacionadas: por un lado, la difusión de normas tributarias y doctrina administrativa (artículo 86 LGT) y, por otro, las comunicaciones y actuaciones de información (artículo 87 LGT). El desarrollo reglamentario de estas actuaciones está previsto en los artículos 63 y 64 del Real Decreto 1065/2007. Las actuaciones de in-

formación se pueden efectuar mediante el empleo y aplicación de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos. El acceso a la información a través de Internet debe ser gratuito.

Las actuaciones de difusión e información a las que nos referimos se concretan en las siguientes:

1) Difusión de normas tributarias, indicando las normas que se han aprobado y actualizando las que se han modificado.

Papel del Ministerio de Hacienda

El Ministerio de Hacienda debe difundir por cualquier medio, durante el primer trimestre del año, los textos actualizados de las normas estatales con rango de ley y real decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente, así como una relación de todas las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en dicho año.

Estas publicaciones se pueden realizar en las lenguas oficiales de las comunidades autónomas si así lo acuerdan las administraciones tributarias estatal y autonómica.

2) Difusión de doctrina administrativa. El Ministerio de Hacienda debe difundir periódicamente las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas que considere de mayor trascendencia y repercusión.

3) Información sobre criterios administrativos. La Administración tributaria debe informar a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria y facilitar la consulta a las bases informatizadas donde se contienen dichos criterios.

4) Contestación a solicitudes de información tributaria formuladas por escrito. Este supuesto debemos ubicarlo dentro de la información sobre criterios administrativos a la que nos acabamos de referir, pero se trata de una modalidad más concreta y personalizada de información que se realiza a iniciativa del obligado tributario.

Contestación de la Administración

En la contestación, la Administración debe comunicar los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, sin que dicha contestación pueda ser objeto de recurso. El plazo máximo para contestar es de tres meses. La falta de contestación no implica la aceptación de los criterios expresados en el escrito de solicitud.

Las solicitudes deben incluir los datos básicos del solicitante (el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal del obligado tributario), así como el derecho u obligación tributaria que le afecta respecto del que se solicita la información.

Si la solicitud es recibida por una Administración tributaria que no es la competente por razón de la materia, será remitida a la Administración competente y se comunicará esta circunstancia al interesado.

Información sobre sectores concretos

La Administración tributaria también puede remitir comunicaciones destinadas a informar sobre la tributación de determinados sectores, actividades o fuentes de renta.

Nota

No hay que confundir las solicitudes de información tributaria formuladas por escrito con las consultas tributarias que hemos analizado en el apartado 5 de este módulo.

5) Suministro de consultas o resoluciones a petición de los interesados. La Administración tributaria debe suministrar, a petición de los interesados, el texto íntegro de consultas o resoluciones concretas, suprimiendo toda referencia a los datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten.

Están exentos de responsabilidad por infracción tributaria los obligados que ajusten su actuación a los criterios manifestados por la Administración en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que nos hemos referido. En estos casos se entiende que el obligado ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (artículo 179.2 d) LGT).

6.2. Actuaciones previas de valoración

Las actuaciones previas de valoración que vamos a exponer se realizan a solicitud del interesado y son las siguientes:

1) Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles⁷.

⁽⁷⁾Artículos 90 LGT y 69 R.D. 1065/2007.

a) Finalidad. Obtener información con carácter previo y vinculante sobre el valor a efectos fiscales de bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión.

b) Administración competente. Cada Administración tributaria en relación con los tributos cuya gestión le correspondan y sobre bienes inmuebles situados en el territorio de su competencia. Por ejemplo, la Administración tributaria autonómica en relación con la valoración de bienes inmuebles a efectos del ITP y AJD o del ISD.

c) Solicitudes. Las solicitudes se deben formular por escrito. Se pueden utilizar medios electrónicos, informáticos o telemáticos siempre que la identificación de las personas o entidades quede garantizada. La solicitud debe expresar con claridad y con la extensión necesaria la siguiente información:

- Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del solicitante y, en su caso, del representante. En el caso de que se actúe por medio de representante deberá aportarse la documentación acreditativa de la representación.
- Naturaleza del bien, ubicación y características técnicas y físicas que puedan contribuir a su correcta valoración a efectos fiscales por parte de la Administración tributaria.

- Lugar, fecha y firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.
- Se puede incluir un domicilio a efectos de notificaciones, así como la estimación de la valoración del bien al que se refiere la solicitud.
- El órgano competente puede requerir al interesado la documentación que estime necesaria para la valoración del bien inmueble. Asimismo, puede solicitar los informes de otros centros directivos y organismos que estime pertinentes.

d) Facultad de comprobación. No impide la posterior comprobación administrativa de los elementos de hecho y circunstancias manifestados por el obligado tributario.

e) Plazo. El plazo para contestar es de tres meses. La falta de contestación no implica la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado.

f) Efectos vinculantes. La información suministrada por la Administración tiene efectos vinculantes durante un plazo de tres meses, contados desde la notificación de la información al interesado, siempre que la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración tributaria.

g) Recursos y reclamaciones. La información comunicada no es recurrible. Se podrá recurrir el acto administrativo que se dicte posteriormente en relación con dicha información.

2) Acuerdos previos de valoración⁸

⁽⁸⁾ Artículo 91 LGT.

Remisión a la normativa de cada tributo.

Solo se puede solicitar esta información cuando la normativa propia de cada tributo así lo prevea. Las normas que se exponen a continuación son generales, habrá que estar en todo caso a la normativa específica que regule acuerdos previos de valoración.

a) Finalidad. Obtener información con carácter previo y vinculante sobre la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria. A diferencia del supuesto anterior, en este caso la información no es solamente sobre inmuebles, sino prácticamente sobre cualquier elemento determinante de la deuda tributaria.

b) Solicitud. Se debe presentar por escrito, antes de la realización del hecho imponible o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo. A dicha solicitud se debe acompañar la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario.

c) Facultad de comprobación. La Administración tributaria puede comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario.

d) Procedimiento y plazos. El procedimiento y los plazos para resolver se establecen en la normativa de cada tributo. La falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implica la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario, salvo que la normativa específica de cada tributo establezca lo contrario.

e) Efectos vinculantes. El acuerdo de la Administración tributaria se emite por escrito, con indicación de la valoración, del supuesto de hecho al que se refiere, del impuesto al que se aplica y de su carácter vinculante. En tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración tributaria está obligada a aplicar los valores expresados en el acuerdo. Dicho acuerdo tiene un plazo máximo de vigencia de tres años excepto que la normativa que lo regule establezca otro distinto.

f) Recursos y reclamaciones. Los obligados tributarios no pueden interponer recurso alguno contra los acuerdos previos de valoración. Podrán recurrir el acto administrativo que se dicte posteriormente en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo.

g) Ejemplos. Algunos supuestos concretos de acuerdos previos de valoración los encontramos en el impuesto sobre sociedades, tales como la valoración de operaciones vinculadas (artículos 16.7 LIS) o de gastos correspondientes a proyectos de investigación o innovación (artículo 35.4 c) LIS).

Acuerdos previos de valoración

Los acuerdos previos de valoración solamente se admiten si los establece la normativa propia de cada tributo.

Actividades

1. Señalad los criterios de interpretación y calificación de las normas tributarias.
2. Indicad en qué casos se prohíbe la analogía en las normas tributarias.
3. Comentad las diferencias entre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación.
4. Indicad los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.
5. Enumerad las actuaciones en las que se instrumenta la actividad de información y asistencia a los obligados tributarios.

Ejercicios de autoevaluación

De selección

1. La interpretación de las normas tributarias...
 - a) se realiza conforme a criterios tributarios propios y distintos de los previstos con carácter general en el Código civil.
 - b) se realiza con arreglo al sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad.
 - c) debe ser restrictiva, sobre todo, si se trata de exenciones u otros beneficios fiscales.
2. El legislador tributario...
 - a) está vinculado incondicionalmente por las calificaciones jurídicas procedentes de otras ramas del derecho.
 - b) está vinculado por el sentido técnico o usual de los términos.
 - c) puede formular sus propias calificaciones cuando se trate de una nueva institución que no se defina en otras ramas del derecho o cuando sea necesario darle un significado diferente a efectos exclusivamente fiscales para conseguir un determinado resultado.
3. La calificación de las obligaciones tributarias...
 - a) se realiza con arreglo a la forma o denominación que los interesados le hubieran dado.
 - b) se realiza con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado.
 - c) produce efectos jurídico-privados sobre la validez del hecho, acto o negocio realizado.
4. La integración analógica de las normas tributarias...
 - a) está prohibida.
 - b) se admite para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.
 - c) se admite fuera de los supuestos mencionados en la opción *b*.
5. En el conflicto en la aplicación de norma tributaria...
 - a) procede la imposición de sanciones.
 - b) se exige un informe favorable de la Comisión Consultiva para su declaración.
 - c) no se liquidan intereses de demora.
6. La existencia de simulación en el ámbito tributario...
 - a) es declarada por la Administración tributaria previo informe vinculante de la Comisión Consultiva.
 - b) produce efectos civiles.
 - c) puede conllevar la exigencia de sanciones.
7. Las contestaciones a consultas tributarias escritas...
 - a) tienen efectos vinculantes si plantean cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.
 - b) interrumpen el plazo de prescripción.

c) se deben aplicar por la Administración 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.

8. Las contestaciones a consultas tributarias escritas...

- a) no se pueden recurrir.
- b) son una modalidad de las disposiciones interpretativas o aclaratorias que el ministro de Hacienda tiene la facultad exclusiva de dictar en el ámbito de las competencias del Estado.
- c) vinculan a los tribunales de justicia.

9. Las actuaciones de información tributaria consistentes en publicaciones y comunicaciones escritas de los artículos 86 y 87 LGT...

- a) eximen de responsabilidad por infracción tributaria a los obligados que ajusten su actuación a los criterios manifestados por la Administración en dichas actuaciones.
- b) se realizan de oficio, no pueden realizarse a instancia de parte.
- c) tienen el mismo régimen jurídico que las consultas tributarias escritas.

10. Los acuerdos previos de valoración...

- a) son recurribles en vía jurisdiccional.
- b) los pueden solicitar los obligados tributarios en relación con la aplicación de cualquier tributo, siempre que se pretenda determinar con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria.
- c) forman parte de los deberes de información y asistencia que la Administración debe prestar a los obligados tributarios acerca de sus derechos y obligaciones.

Casos prácticos

11. La Sra. Fernández es propietaria de un palacio calificado como bien de interés local por resolución de la Consejería de Cultura y Deporte de la Comunidad Autónoma de Cantabria. El palacio está ubicado en un espacio protegido por la legislación medioambiental y está incluido en un área de interés paisajístico en el término municipal de Piélagos. El artículo 68.5 LIRPF establece una deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial.

¿Podría la Sra. Fernández aplicarse esta deducción por su palacio calificado como bien de interés local?

12. La empresa Vamosalcole, S. A. se dedica a comercializar varios productos de uso escolar, tales como témpera, papel, libros y mapas físicos y políticos. Algunos de estos productos se pueden utilizar también para otras actividades y no solamente para uso escolar. En el IVA se establece un tipo impositivo del 4% para los libros y se consideran también incluidos dentro del mismo "los álbumes, partituras, mapas, cuadernos de dibujo y los objetos que por sus características, solo puedan utilizarse como material escolar, excepto los artículos y aparatos electrónicos" (artículo 91.Dos.2º in fine LIVA).

¿Cuál es el significado que debemos atribuir a estos efectos a los términos que figuran en dicha disposición, tales como libros o mapas? ¿Tributan al tipo del 4% los productos que comercializa la citada empresa? ¿Existe alguna consulta tributaria sobre estas cuestiones? ¿Qué efectos tendrían los criterios manifestados en la consulta frente a la empresa Vamosalcole, S. A.?

Solucionario

Ejercicios de autoevaluación

1. b

2. c

3. b

4. c

5. b

6. c

7. c

8. a

9. a

10. c

11. El artículo 68.5 LIRPF establece una deducción del 15% por las inversiones que realicen los contribuyentes en determinados bienes, tales como los bienes del Patrimonio Histórico Español, los de interés cultural o los declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO. El palacio del presente caso no se encuentra incluido en ninguno de los supuestos contemplados en el artículo 68.5, ya que no ha sido declarado bien de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico Español y de las comunidades autónomas, ni se encuentra situado en el entorno objeto de protección de una ciudad o conjunto declarado Patrimonio Mundial por la UNESCO al no estar incluida la localidad donde se ubica en el anexo de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo. En definitiva, el palacio de la Sra. Fernández no forma parte de ninguno de estos bienes, pues se trata de un bien de interés local. Sin embargo, para declarar un bien de interés local, la legislación establece una serie de cargas de protección y conservación a sus propietarios, similares a las de los bienes declarados de interés cultural.

Así pues, el problema que se plantea en este caso es determinar si procede aplicar por analogía la deducción prevista en el artículo 68.5 LIRPF a los bienes de interés local. El artículo 14 LGT establece que “no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”. Podemos afirmar que en el derecho tributario se permite la analogía salvo en aquellos supuestos en los que expresamente se prohíbe, tales como el hecho imponible, las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Dado que la deducción del artículo 68.5 estaría incluida entre los beneficios e incentivos fiscales, no procedería en este caso la analogía y por tanto la Sra. Fernández no tendría derecho a la deducción. Este es también el criterio seguido por la DGT en consulta vinculante, en la que se indica que no puede extenderse la aplicación de la deducción a los bienes declarados de interés local, ya que el 14 LGT establece que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales (V0385-12).

12. Este caso plantea un problema de interpretación de las normas tributarias. Por un lado, debemos tener en cuenta que las normas tributarias se interpretan con arreglo a los criterios generales del Código civil: según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas (artículos 12.1 LGT y 3.1 Código civil).

Por otro, debemos recordar que si la normativa tributaria no establece un significado concreto para un término, habrá que interpretarlo conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda (artículo 12.2 LGT). Esto es precisamente lo que sucede con los términos libros o mapas, ya que no existe un significado concreto de los mismos en la normativa tributaria ni en otras normas jurídicas. Ante la ausencia de un concepto legal de libros y mapas, la DGT ha indicado en varias consultas vinculantes que debe considerarse la definición dada por el Diccionario de la Real Academia Española, en su acepción más corriente y usual. En este diccionario se indica que un libro es “toda obra científica o literaria de bastante extensión para formar un volumen”. Asimismo, en el diccionario se definen los mapas como “las representaciones geográficas de la tierra o parte de ella en una superficie plana”.

La DGT se ha pronunciado en varias ocasiones sobre qué se entiende por material escolar e incluso ha recogido tales criterios en una Resolución de 27 de febrero de 1986 (BOE de 6 de marzo). De acuerdo con varias consultas vinculantes, podemos decir que la Administración tributaria considera ajustados a derecho los siguientes criterios (entre otras, V0543-12, V0576-12, 0352-12):

- El tipo del 4% se aplica al material escolar, es decir, los bienes y artículos que, por sus características y configuración objetiva, se utilicen por profesores y alumnos en el desarrollo directo de las actividades pedagógicas o de enseñanza, con independencia de la condición del adquirente. Se excluyen de esta consideración los artículos o aparatos electrónicos y sus elementos accesorios, así como los edificios, el mobiliario (pizarras, mesas, sillas, instrumentos musicales, etc.), los medios de transporte y las prendas de vestir que se utilicen en el desarrollo de las actividades anteriormente indicadas.
- El tipo del 4% no es aplicable a los objetos susceptibles de destinarse normalmente a un uso mixto, como material escolar y otras actividades, aunque se entreguen en conjunto o en lotes suministrados a un solo destinatario, por precio único o global, junto con otros artículos que se usen exclusivamente como material escolar.
- No obstante, tributan al 4% los objetos sueltos o en grupos o conjuntos, en los que, aun siendo de uso mixto, consten en el propio objeto o en el estuche en que normalmente se presentan y no solo en su embalaje, menciones especiales que por su ubicación, tamaño y visibilidad determinen el destino exclusivo de dichos objetos como material escolar con excepción de los artículos o aparatos electrónicos.

Por ejemplo, en relación con la témpera, la DGT ha considerado que es un producto que por sus características y configuración es de uso mixto y por tanto debe tributar al tipo general del 18%, salvo que el producto lleve impresa la leyenda “material escolar” o “uso escolar” de manera indeleble y en un lugar visible (V0543-12).

Las contestaciones a consultas tienen efectos sobre todos aquellos obligados que se encuentren en la misma situación y vinculan a los órganos de la Administración tributaria (artículo 89.1 LGT). Por tanto, los criterios que hemos expuesto se podrían aplicar a la empresa Vamosalcole, S. A. aunque esta no haya planteado ninguna consulta tributaria. La empresa no podría recurrir estos criterios, pues tienen carácter informativo, en cambio, sí podría impugnar el acto de liquidación que dictara la Administración en aplicación de los mismos (artículo 89.4 LGT).