

Interpretació de les normes tributàries

Alejandro García Heredia

PID_00189589



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	7
1. Criteris d'interpretació i qualificació de les normes tributàries	9
1.1. Criteris generals d'interpretació de les normes tributàries	9
1.2. Autonomia dels conceptes tributaris	11
1.3. Disposicions interpretatives o aclaridores	12
1.4. Regla general sobre qualificació	12
2. L'analogia en les normes tributàries	14
2.1. Concepte i funció	14
2.2. Aplicació analògica en el dret tributari	14
3. Conflicte en l'aplicació de la norma tributària	16
3.1. Concepte	16
3.2. Procediment	17
3.3. Conseqüències	19
4. Simulació	20
4.1. Concepte	20
4.2. Procediment	20
4.3. Conseqüències	21
5. La consulta tributària	22
5.1. Àmbit d'aplicació	22
5.2. Legitimació	22
5.3. Requisits	23
5.4. Òrgan competent	24
5.5. Procediment	24
5.6. Efectes de la contestació	25
6. Informació i assistència als obligats tributaris	27
6.1. Actuacions de difusió i informació	27
6.2. Actuacions prèvies de valoració	29
Activitats	33
Exercicis d'autoavaluació	33

Solucionari.....	35
-------------------------	-----------

Introducció

En aquest mòdul s'estudien diverses qüestions relacionades amb la interpretació de les normes tributàries que és possible dividir en dos grans grups. D'una banda, les qüestions pròpies d'interpretació de les normes, com ara els criteris d'interpretació (article 12 LGT), qualificació (article 13 LGT), integració (article 14 LGT) o les clàusules generals antiabús relatives al conflicte en l'aplicació de la norma i la simulació (articles 15 i 16 LGT). Per un altre, la interpretació de la normativa tributària per part de l'Administració i els efectes que aquesta interpretació produeix sobre els obligats tributaris. En aquest sentit, s'analitzen les consultes tributàries escrites (articles 88 i 89 LGT) i altres mecanismes d'informació i assistència als obligats tributaris, com les diverses actuacions de difusió i comunicació (articles 86 i 87 LGT) o actuacions prèvies de valoració (articles 90 i 91 LGT).

La interpretació de les normes tributàries és un tema que es relaciona directament amb la naturalesa jurídica d'aquestes normes. Com ja hem tingut ocasió d'assenyalar, les normes tributàries no són normes sancionadores o restrictives de drets individuals, la seva naturalesa és la mateixa que la de qualsevol altra norma jurídica amb les especialitats pròpies del seu contingut. Per aquesta raó, diverses de les disposicions que regulen la interpretació de les normes tributàries no difereixen dels criteris generals d'interpretació previstos en el Codi civil. A més, les figures jurídiques que analitzarem en matèria tributària ja estan previstes en el dret comú, així succeeix amb l'analogia, el frau de llei o la simulació. Amb tot, es tracta d'aplicar aquestes bases jurídiques a l'àmbit tributari, bé per a concloure que no hi ha diferències pel que fa a la regulació en el dret comú o bé per a precisar les especialitats que es deriven de l'aplicació en matèria tributària.

En canvi, en el dret tributari sí que adquireix una importància especial la interpretació administrativa de les normes tributàries. Els criteris utilitzats per l'Administració tributària en la interpretació de les normes no són font del dret, però el seu coneixement resulta essencial per a conèixer el procedir de les autoritats fiscals en cada cas concret, aportant previsibilitat i reduint la litigiositat. Hi ha diverses actuacions per a informar els obligats tributaris sobre els criteris administratius aplicables. En aquest àmbit és indubtable la transcendència de les contestacions a consultes tributàries escrites, donats els efectes generalment vinculants que tenen per a l'Administració, tant en relació amb el consultant com amb qualsevol altre obligat que es trobi en la mateixa situació. També es donen altres actuacions de l'Administració, fetes d'ofici o a instàncies de part, en les quals es manifesten els criteris administratius

aplicables. Totes aquestes actuacions són analitzades en aquest mòdul a causa de la importància que tenen en la interpretació i aplicació de les normes tributàries.

Objectius

Els objectius que es pretenen assolir amb l'estudi d'aquests materials són els següents:

- 1.** Relacionar els criteris d'interpretació i qualificació de les normes tributàries.
- 2.** Entendre la clàusula de la prohibició de l'analogia en les normes tributàries.
- 3.** Comprendre les diferències entre conflicte en l'aplicació de la norma, simulació i economia d'opció.
- 4.** Delimitar els efectes de les consultes tributàries escrites.
- 5.** Identificar les diferents activitats d'informació i assistència als obligats tributaris.

1. Criteris d'interpretació i qualificació de les normes tributàries

1.1. Criteris generals d'interpretació de les normes tributàries

Les normes tributàries s'interpreten d'acord amb el que disposa l'article 3.1 del Codi civil¹. Així doncs, les normes tributàries s'interpreten segons el sentit propi de les seves paraules, el context, els antecedents històrics i legislatius, la realitat social en què han de ser aplicades i l'esperit i la finalitat.

⁽¹⁾Article 12.1 LGT.

Article 12.1 LGT i Codi civil

L'article 12.1 LGT indica expressament que les normes tributàries s'interpretaran "d'acord amb el que disposa l'apartat 1 de l'article 3 del Codi civil". El Codi civil estableix en aquest precepte que les normes s'interpretaran "segons el sentit propi de les seves paraules, amb relació al context, els antecedents històrics i legislatius, i la realitat social del temps en què han de ser aplicades, atesos fonamentalment l'esperit i la finalitat d'aquelles".

El Codi civil també indica que l'equitat s'ha de ponderar en l'aplicació de les normes, si bé les resolucions dels tribunals solament hi podran descansar de manera exclusiva quan la llei expressament ho permeti (article 3.2 Codi civil). Com que la regla de l'equitat es troba en l'article 3.2 del Codi civil no seria en principi aplicable a les normes tributàries, ja que la interpretació d'aquestes s'ha de regir pels criteris de l'article 3.1. Ara bé, entre aquests criteris tan amplis poden tenir cabuda diverses interpretacions, per la qual cosa no s'exclou que una interpretació determinada de la norma pugui tenir en compte l'equitat si aquesta s'infereix, per exemple, de la realitat social.

Per tant, les normes tributàries no tenen uns criteris d'interpretació diferents de la resta de les normes jurídiques. Les normes tributàries no tenen una naturalesa especial que justifiqui uns criteris d'interpretació diferents dels previstos amb caràcter general en el Codi civil. No obstant això, alguns tribunals han considerat que les normes tributàries, sobretot les que contenen beneficis fiscals (exempcions, deduccions, etc.), s'han d'interpretar de manera restrictiva. També hi ha una jurisprudència abundant en sentit contrari a la qual ens hem d'adherir. En efecte, el més correcte des d'un punt de vista estrictament jurídic és interpretar les normes tributàries d'acord amb els criteris generals previstos en el Codi civil, sense que sigui possible inferir uns criteris específics d'interpretació. Així, per exemple, és possible admetre una interpretació finalista de les normes tributàries d'acord amb la realitat social en què han de ser aplicades, amb independència de la matèria que regulin, fins i tot si es refereixen a exempcions o altres beneficis fiscals.

Naturalesa de les normes tributàries

Les normes tributàries són normes jurídiques, no tenen naturalesa excepcional o sancionadora ni són normes restrictives de drets individuals.

Finalment, hem d'esmentar les especialitats que es deriven de la **interpretació dels tractats internacionals**. Els CDI s'interpreten d'acord amb els criteris generals d'interpretació dels tractats internacionals previstos en la Convenció de Viena de Dret dels Tractats de 1969 (articles 31-33 CVDT) i la clàusula

d'interpretació dels CDI (article 3.2 Model de conveni OCDE). Aquest precepte conté una regla general d'interpretació dels CDI per a determinar el significat dels termes utilitzats però no definits en el conveni.

Article 3.2 del Model de conveni OCDE

L'article 3.2 del Model de conveni OCDE estableix la clàusula següent sobre interpretació: "Per a l'aplicació del Conveni per un estat contractant en un moment determinat, qualsevol terme o expressió no definida en aquest té, tret que del context s'infereixi una interpretació diferent, el significat que en aquest moment li atribueixi la legislació d'aquest estat relativa als impostos que són objecte del Conveni, i preval el significat atribuït per la legislació fiscal sobre el qual resultaria d'altres branques del dret d'aquest estat".

Considerem que no hi ha problemes de contradicció entre l'article 3.2 dels CDI i els articles de la CVDI, fins al punt que ambdós es poden integrar. Tot tractat internacional, inclosos els CDI, han de ser interpretats d'acord amb l'article 31.1 de la CVDI, és a dir, "de bona fe d'acord amb el sentit corrent que s'hagi d'atribuir als termes del tractat en el context d'aquests i tenint-ne en compte l'objecte i el fi". Entre els articles 31.1 CVDI i 3.2 dels CDI hi ha una relació de concordança abans que de primacia de la regla especial sobre la general.

L'article 31.1 CVDI estableix com a primer mitjà d'interpretació dels tractats el text mateix del tractat perquè és l'expressió autèntica dels estats part, considerant aquest text com un element intrínsec i de caràcter objectiu. Ara bé, el tractat no pot ser interpretat aïlladament sobre el seu propi text, sinó que aquesta interpretació s'ha de fer en el context dels termes del tractat i tenint-ne en compte l'objecte i el fi. La interpretació de tot tractat internacional, a més, ha de respectar el principi de bona fe. Tot CDI ha de ser interpretat tenint en compte aquests criteris.

Els problemes es plantegen quan els estats contractants difereixen en la interpretació de les disposicions del tractat a causa de les diferències que hi ha en els ordenaments jurídics respectius. La interpretació dels CDI d'acord amb el dret intern pot donar lloc a problemes de doble imposició internacional, que és precisament el que es pretén evitar amb aquest tipus de tractats. Per aquest motiu, els CDI s'han d'interpretar, en primer terme, d'acord amb el context i la finalitat que tinguin. Solament quan del context no és possible extreure'n una solució, s'ha d'acudir llavors a la llei interna de l'estat que aplica el CDI, amb el risc que l'altre estat no accepti la qualificació efectuada perquè la considera incorrecta.

Exemple

El director d'orquestra Pierre Boulez té la residència a Alemanya i rep pagaments dels EUA en concepte d'uns enregistraments musicals efectuats en aquest Estat. Suposem que el tractat aplicable entre Alemanya i els EUA segueix el Model conveni OCDE, establint una tributació exclusiva per als cànons a la residència. D'acord amb el CDI, Alemanya considera que les rendes són cànons i per tant subjectes exclusivament en aquest país. En canvi, els EUA qualifica les rendes com a serveis personals independents i per tant subjectes als EUA perquè és on es va fer l'enregistrament. Quines conseqüències es deriven de la qualificació diferent que en fan els Estats?

En aquest cas la qualificació diferent a la qual arriben els Estats de la residència i de la font provoca una doble imposició. Si, per contra, Alemanya hagués qualificat les rendes com a serveis personals independents i els EUA com a cànons, el resultat hauria estat una doble no-imposició o doble exempció, ja que aquestes quantitats no haurien estat subjectes en cap dels dos estats.

1.2. Autonomia dels conceptes tributaris

En tant que no són definits per la normativa tributària, els termes emprats en les normes s'entenen d'acord amb el sentit jurídic, tècnic o usual que tenen, segons escaigui.²

⁽²⁾Article 12.2 LGT.

Del contingut d'aquest precepte en podem extreure les conclusions següents:

1) **Autonomia dels conceptes tributaris.** El significat d'un terme que figuri en una norma tributària és el que li atribueixi la norma tributària mateixa i no el que pugui tenir en altres branques del dret (civil, mercantil, laboral, administratiu, etc.). Els conceptes i les categories de les normes tributàries són autònoms. Un mateix terme es pot utilitzar en matèria tributària amb un significat diferent del que li confereixen un altre tipus de normes. També pot tenir un significat diferent del que tingui tècnicament o usualment.

Les normes tributàries defineixen els conceptes de manera autònoma, a efectes exclusivament tributaris. Per exemple, les begudes alcohòliques i el tabac no es consideren aliments a l'efecte de l'aplicació del tipus del 8% en l'IVA (article 91.Un.1.1r. LIVA). En l'IRPF ens trobem amb conceptes propis d'ascendents, descendents o persones amb discapacitat (articles 58-60 LIRPF). Als efectes d'aquest impost, tenen la consideració de persones amb discapacitat els contribuents que acreditin un grau de minusvalidesa igual o superior al 33% (article 60.3 LIRPF).

El Tribunal Constitucional s'ha referit diverses vegades al **principi d'autonomia en les qualificacions tributàries**. De la Constitució no es pot derivar una vinculació incondicionada del legislador tributari a les qualificacions jurídiques procedents d'altres branques del dret. El legislador tributari pot formular les seves pròpies qualificacions quan es tracti d'una nova institució que no es defineixi en altres branques del dret o quan sigui necessari donar-li un significat diferent a efectes exclusivament fiscals per a aconseguir un determinat resultat. Ara bé, el Tribunal també ha precisat que, al marge del grau d'harmonia que hi hagi entre la llei civil i la tributària, tampoc no es pot

Lectura recomanada

STC 45/1989, de 20 de febrer, FJ 6 i 146/1994, de 12 de maig, FJ 5C.

ignorar per complet la relació existent entre ambdues o no tenir-la en compte de cap manera. En aquest sentit, el principi d'autonomia en les qualificacions tributàries no és absolut.

2) **Sentit jurídic, tècnic o usual, segons escaigui.** Quan un terme no es defineixi en la norma tributària, s'ha d'interpretar d'acord amb el seu significat jurídic, tècnic o usual, segons com escaigui. Aquesta clàusula planteja problemes a causa de l'incís final "segons com escaurà". Algunes sentències ho han interpretat jeràrquicament, de manera que el sentit tècnic d'un terme prevaldria sobre l'usual. En altres pronunciaments s'ha considerat que s'ha d'acudir al sentit dels termes segons les circumstàncies específiques de cada cas, per la qual cosa no hi ha pròpiament un ordre o preferència d'un sentit davant d'un altre.

d'acord amb el **sentit jurídic**, quan un terme no es defineixi en la normativa tributària s'ha d'interpretar d'acord amb el significat que tingui en altres branques de l'ordenament. El problema es planteja quan el terme controvertit no es defineix en la resta de normes del nostre ordenament. És llavors quan s'ha d'interpretar d'acord amb el sentit tècnic o usual que té. El **sentit tècnic** seria el que es trobaria en altres branques o ciències del coneixement diferents del dret, i el **sentit usual** seria el significat col·loquial o popular del terme.

Interpretació dels termes

Quan el legislador tributari utilitza termes no definits en l'ordenament jurídic, han d'interpretar-se d'acord amb el sentit tècnic que tinguin en la branca del coneixement respectiva o bé en funció del seu sentit vulgar o usual. L'elecció entre el sentit tècnic o vulgar hauria de dependre de la finalitat que tingui la norma. Així, cal fer una tasca d'indagació teleològica per a apreciar quin d'ambdós sentits és el que escau (ja que el precepte indica "segons com escaurà").

1.3. Disposicions interpretatives o aclaridores

El ministre d'Hisenda, en l'àmbit de les competències de l'Estat, té la facultat de dictar disposicions interpretatives o aclaridores de les normes tributàries. Aquest tipus de disposicions són d'obligat compliment per a tots els òrgans de l'Administració tributària i es publiquen en el butlletí oficial corresponent (article 12.3 LGT).

1.4. Regla general sobre qualificació

Les obligacions tributàries s'exigeixen d'acord amb la naturalesa jurídica del fet, acte o negoci dut a terme, qualsevol que sigui la forma o denominació que els interessats li haguessin donat, i prescindint dels defectes que poguessin afectar-ne la seva validesa³.

Lectura recomanada

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

Vegeu també

En el mòdul "Fonts de l'ordenament tributari" es comenta el valor que tenen les disposicions interpretatives en l'ordenament tributari, per la qual cosa ens hi remetem per estudiar-les.

⁽³⁾Article 13 LGT.

D'aquest precepte es deriva la potestat de l'Administració tributària de requalificar les operacions fetes pels obligats tributaris. Aquesta requalificació tindrà lloc conforme a la naturalesa jurídica d'aquestes operacions, amb independència de la qualificació que li hagin donat els obligats tributaris.

Qualificació de l'Administració tributària

En el desenvolupament de les funcions de comprovació o investigació, l'Administració tributària qualificarà els fets, els actes o els negocis duts a terme per l'obligat tributari amb independència de la qualificació prèvia que aquest els hagi donat (article 115.2 LGT).

Hem de destacar que les operacions fetes no es qualifiquen conforme a la naturalesa econòmica que tinguin, sinó a l'autèntica naturalesa jurídica. No importa la denominació que les parts donin al contracte, el tribut s'exigeix conforme a la seva naturalesa jurídica. A més, en cas que el contracte presenti algun defecte que en pogués afectar la validesa, això no impedeix que s'exigeixi el tribut corresponent per a aquesta operació. Ara bé, en cas que es declari la nul·litat del contracte, l'obligat tributari té dret a la devolució de la quota ingressada.

Devolució de la quota ingressada

La devolució per a aquests supòsits es regula expressament en la normativa d'alguns tributs. En l'ITP i AJD s'estableix que quan es declari judicialment o administrativament, per resolució ferma, haver tingut lloc la nul·litat, rescissió o resolució d'un acte o contracte, el contribuent tindrà dret a la devolució del que va satisfer per quota del Tresor, sempre que no li hagi produït efectes lucratis i que reclami la devolució dins del termini de prescripció, a comptar des que la resolució sigui ferma. S'entén que hi ha efecte lucratiu quan no es justifiqui que els interessats han de dur a terme les devolucions recíproques al fet que es refereix l'article 1295 del Codi civil (article 57).

2. L'analogia en les normes tributàries

2.1. Concepte i funció

L'analogia no és una tècnica d'interpretació de les normes, sinó una manera d'integrar-les en l'ordenament jurídic per a satisfer les llacunes existents. L'aplicació analògica consisteix a aplicar una norma a un supòsit de fet que no preveu expressament però amb el qual guarda certa semblança.

L'aplicació analògica de les normes està generalment admesa en el nostre ordenament, excepte en el cas de les normes penals, excepcionals i d'àmbit temporal. Ja hem comentat que les normes tributàries no són excepcionals, per la qual cosa no els són aplicables les especialitats previstes per a aquest tipus de normes.

El Codi civil admet l'aplicació analògica de les normes quan aquestes no prevegin un supòsit específic, però en regulin un altre de semblant entre els quals s'aprecii identitat de raó (article 4.1 Codi civil). No obstant això, les lleis penals, les excepcionals i les d'àmbit temporal no s'apliquen a supòsits ni en moments diferents dels que comprenen expressament (article 4.2 Codi civil).

La raó per la qual es prohibeix l'analogia en les normes sancionadores l'hem de buscar en el principi de seguretat jurídica i tipicitat, però no el principi de reserva de llei, ja que no es tracta de crear una norma jurídica sinó d'aplicar una norma ja existent a un supòsit que no preveu però amb el qual hi ha una similitud (identitat de raó).

2.2. Aplicació analògica en el dret tributari

Una vegada exposada breument la qüestió de l'analogia en termes generals, hem d'analitzar si l'analogia està permesa en les normes tributàries.

L'article 14 de l'LGT porta per títol "Prohibició de l'analogia" i indica el següent: "No s'admet l'analogia per estendre més enllà dels seus termes estrictes l'àmbit del fet imposable, de les exempcions i altres beneficis o incentius fiscals".

Lectura recomanada

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

El títol d'aquest precepte pot induir a confusió, ja que la primera idea que es desprèn és que l'analogia està prohibida en les normes tributàries. No obstant això, després d'analitzar-lo s'ha de concloure el següent:

- No hi ha una prohibició general de l'analogia en el dret tributari.
- L'analogia solament està prohibida en matèria tributària en determinats aspectes, com són el fet imposable, les exempcions i altres beneficis o incentius fiscals (deduccions, bonificacions, reduccions, etc.).

La conclusió és que l'analogia està permesa en matèria tributària, excepte en el que es refereix al fet imposable, les exempcions i altres beneficis o incentius fiscals. Per tant, fora d'aquests supòsits, és possible una aplicació analògica de les normes tributàries, fins i tot per a satisfer les llacunes que hi pugui haver amb relació a altres elements essencials dels tributs per als quals no estigui prohibida l'analogia (subjectes passius, tipus de gravamen, bases imposable i liquidable, quotes, etc.).

Lectura recomanada

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

Criteri jurisprudencial

En la pràctica jurisprudencial abunden les resolucions que no admeten l'aplicació analògica de les normes tributàries en cap supòsit, com si la regla general fos la prohibició de l'analogia. En l'altre extrem, alguna vegada s'ha admès l'analogia, fins i tot en els supòsits expressament prohibits. L'STS de 5 de març de 1988 va admetre l'aplicació analògica d'una exempció tributària basant-se en el principi d'igualtat tributària de l'article 31.1 CE i la regla general del Codi civil que admet l'aplicació analògica de les normes. Aquesta doctrina no ha prosperat en pronunciaments posteriors i s'ha convertit pràcticament en una anècdota.

3. conflicte en l'aplicació de la norma tributària

3.1. Concepte

El conflicte en l'aplicació de la norma tributària (o frau de llei) es regula en l'article 15 LGT. El frau de llei exigeix la concurrència de dues normes, una norma sota la qual es facin els actes de frau (norma de cobertura) i una norma l'aplicació de la qual es pretén evitar (norma defraudada). Es tracta, en definitiva, d'utilitzar una norma amb una finalitat diferent d'aquella per a la qual va ser prevista i, al mateix temps, burlar l'aplicació de la norma que s'hauria d'haver utilitzat per a aquesta finalitat.

Lectura recomanada

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

El conflicte en l'aplicació de la norma tributària es produeix quan s'evita totalment o parcialment la realització del fet imposable o es minora la base o el deute tributari mitjançant actes o negocis en els quals concorren les circumstàncies següents:

- Que considerats individualment o en conjunt siguin notòriament artificiosos o impropis per a la consecució del resultat obtingut.
- Que de la seva utilització no resultin efectes jurídics o econòmics rellevants, diferents de l'estalvi fiscal i dels efectes que s'hagin obtingut amb els actes o negocis usuals o propis.

Exemple

El Sr. Pérez és propietari d'un habitatge que vol transmetre a la Sra. Rodríguez a canvi d'un preu. En lloc de subscriure un contracte de compravenda, es constitueix una societat a la qual el Sr. Pérez aporta l'habitatge i la Sra. Rodríguez el capital. Tot seguit, es dissol la societat i s'adjudica al Sr. Pérez els diners i a la Sra. Rodríguez l'habitatge. D'aquesta manera, s'evita pagar l'impost que grava les compravendes. Constitueix aquesta operació un frau de llei?

Per a determinar si es tracta de frau de llei o conflicte en l'aplicació de la norma tributària, hem d'analitzar si hi concorren els dos requisits, d'una banda, els actes artificiosos o impropis i, d'altra, l'estalvi fiscal. En aquest cas estem davant actes artificiosos o impropis, ja que l'operació normal o habitual per a aconseguir aquest resultat és un contracte de compravenda i no un expedient de constitució i dissolució posterior de la societat. D'altra banda, l'únic efecte que s'aconsegueix és un estalvi fiscal, en evitar l'aplicació dels impostos que graven la compravenda. No es deriven altres efectes diferents de l'estalvi fiscal, ja que la societat no produeix efectes jurídics o econòmics rellevants, es tracta d'una societat sense una activitat real de negoci. Per tant, hi concorren els dos requisits per a qualificar aquesta operació com un conflicte en l'aplicació de la norma o frau de llei.

En la pràctica, es plantegen nombrosos problemes a l'hora de distingir el frau de llei tributària de la denominada **economia d'opció**, això és, el que seria una planificació fiscal legítima o permesa per l'ordenament mateix. En l'economia d'opció, el contribuent pot triar, d'entre les diferents fórmules que li ofereix l'ordenament, la que sigui més avantatjosa per als seus interessos, per exemple, pot triar la fórmula que li resulti fiscalment més rendible. Es tracta d'opcions adequades per a la consecució de les finalitats que es pretenen. Aquestes opcions no són –i aquí està la diferència amb el frau de llei– fórmules artificioses o impròpies per a la consecució del resultat.

Nota

La distinció entre conflicte en l'aplicació de la norma i economia d'opció planteja problemes importants en la pràctica. Aprecieu-ne com a mínim les diferències essencials amb els exemples que s'exposen.

Exemple

El Sr. Pérez i la Sra. Rodríguez, units en matrimoni, han decidit presentar la declaració individual de l'IRPF per poder aplicar-se una deducció més gran per l'adquisició *proindiviso* de l'habitatge habitual. Si presenten declaració conjunta la base màxima d'aquesta deducció és 9.015 euros, mentre que si cadascú presenta la declaració individual, s'aplica a cada declaració una base màxima per aquesta quantitat. Tenint això en compte, el matrimoni ha decidit presentar declaracions individuals per tal de pagar menys impostos, és a dir, per motius exclusivament fiscals estan fent els cònjuges un frau de llei tributària?

La conducta descrita no constitueix un frau de llei, ja que la normativa mateixa de l'IRPF permet als contribuents que formin una unitat familiar optar per tributar conjuntament, però no els imposa aquesta obligació. Per tant, el matrimoni pot optar per presentar la declaració conjunta o individual, poden triar entre aquestes opcions en funció de la que els resulti fiscalment més avantatjosa. En cap cas no s'estan utilitzant fórmules artificioses o impròpies, sinó les que obertament permet el legislador.

3.2. Procediment

Perquè l'Administració tributària (la inspecció dels tributs) pugui declarar el conflicte en l'aplicació de la norma, cal un **informe previ i favorable de la Comissió Consultiva**.

La Comissió Consultiva està constituïda per 4 membres:

1) Dos representants de l'òrgan competent per a contestar les consultes tributàries escrites (actuant un d'ells com a president).

En l'àmbit de competències de l'Estat, la Comissió Consultiva està composta per dos representants de la Direcció general de Tributs del Ministeri d'Economia i Hisenda designats per resolució del director general de Tributs, un dels quals actua com a president amb vot de qualitat. Si el conflicte en l'aplicació de la norma tributària afecta normes dictades per les comunitats autònomes en matèria de tributs cedits, els representants de l'òrgan competent per a contestar les consultes tributàries escrites són designats per resolució del titular d'aquest òrgan.

2) Dos representants de l'Administració tributària actuant.

Quan l'Administració tributària actuant és l'AEAT, els dos representants són designats pel director del departament competent. Quan l'Administració tributària actuant és una comunitat autònoma, els dos representants han de ser de l'Administració tributària autonòmica. Quan l'Administració tributària actuant és una entitat local, els dos representants han de ser de l'entitat local.

En els supòsits anteriors, un dels dos representants de l'Administració tributària actuant pot ser l'òrgan d'inspecció que estigui tramitant el procediment o l'òrgan competent per a liquidar que hagi remès l'expedient.

El procediment⁴ per a la declaració del conflicte en l'aplicació de la norma és el següent:

⁽⁴⁾ Articles 159 LGT i 194 Reial decret 1065/2007.

Declaració del conflicte

La declaració del conflicte en l'aplicació de la norma la fa l'òrgan inspector amb un informe vinculant previ de la Comissió Consultiva.

1) Notificació a l'interessat i al·legacions. Quan l'òrgan actuant (per exemple, l'òrgan d'inspecció) estimi que pot existir un conflicte en l'aplicació de la norma, ho comunicarà a l'interessat i li concedirà un termini de 15 dies per a presentar al·legacions i aportar o proposar les proves que estimi procedents.

2) Remissió de l'expedient a la Comissió. Rebudes les al·legacions i practicades, si escau, les proves que són procedents, l'òrgan actuant remetrà a l'òrgan competent per a liquidar, un informe sobre si hi concorren o no les circumstàncies per a declarar el conflicte juntament amb l'expedient complet. Si l'òrgan competent per a liquidar estima que hi concorren aquestes circumstàncies, remetrà l'informe i l'expedient a la Comissió i ho notificarà a l'interessat. En cas que l'òrgan competent per a liquidar estimi motivadament que no hi concorren aquestes circumstàncies, retornarà la documentació a l'òrgan inspector que estigui tramitant el procediment i ho notificarà a l'interessat.

3) Interrupció del termini de les actuacions inspectores. El temps transcorregut des del moment en què es comunica a l'interessat que escau sol·licitar l'informe preceptiu fins a la recepció d'aquest informe per l'òrgan d'inspecció es considera com una interrupció justificada del còmput del termini de les actuacions inspectores. La interrupció del còmput del termini no impedeix la pràctica de les actuacions inspectores que durant aquesta situació es puguin desenvolupar amb relació als elements de l'obligació tributària no relacionats amb els actes o negocis analitzats per la Comissió Consultiva.

4) Termini màxim per a emetre l'informe. Tres mesos des de la remissió de l'expedient a la Comissió Consultiva. Aquest termini es pot ampliar mitjançant acord motivat de la Comissió Consultiva, sense que aquesta ampliació pugui excedir d'un mes. En cas d'acordar-se l'ampliació del termini, l'acord haurà de ser notificat a l'obligat tributari i també s'haurà de traslladar a l'òrgan d'inspecció.

5) Efectes del silenci. Transcorregut aquest termini sense que la Comissió hagi emès l'informe, es reprendrà el còmput del termini de durada de les actuacions inspectores, i es mantindrà l'obligació d'emetre aquest informe, encara que

es podran continuar les actuacions i, si escau, dictar liquidació provisional respecte als altres elements de l'obligació tributària no relacionats amb les operacions analitzades per la Comissió Consultiva.

6) Caràcter motivat i vinculant. L'informe de la Comissió ha de ser motivat, indicant si escau o no la declaració del conflicte en l'aplicació de la norma tributària. L'informe s'ha de comunicar a l'òrgan competent per a liquidar que hagi remès l'expedient. Aquest òrgan ha d'ordenar la notificació de l'informe a l'obligat tributari i la continuació del procediment d'inspecció. L'informe vincula l'òrgan d'inspecció sobre la declaració del conflicte en l'aplicació de la norma.

7) Recursos i reclamacions. L'informe i els altres actes dictats en aplicació del que disposa aquest article no són susceptibles de recurs o reclamació, però en els que s'interposin contra els actes i liquidacions resultants de la comprovació es podrà plantejar si escau de la declaració del conflicte en l'aplicació de la norma tributària.

3.3. Conseqüències

Si l'Administració declara el conflicte en l'aplicació de la norma, les conseqüències que es deriven per a l'obligat tributari són les següents:

- S'exigirà el tribut aplicant la norma que hagi correspost als actes o negocis usuals o propis o eliminant els avantatges fiscals obtinguts.
- Es liquidaran interessos de demora.
- No escaurà la imposició de sancions.

Sancions

En el conflicte en l'aplicació de la norma no escau la imposició de sancions.

4. Simulació

4.1. Concepte

En la **simulació** es produeix una ocultació de la realitat. Es crea una aparença jurídica per a ocultar la realitat (simulació absoluta) o manifestar l'existència d'una realitat diferent (simulació relativa). En canvi, en el **frau de llei**, el negoci jurídic declarat per les parts és l'efectivament dut a terme, no hi ha ocultació o engany.

Lectura recomanada

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

La simulació absoluta es produeix, per exemple, quan es declara que s'ha fet un negoci jurídic i en realitat no s'ha fet res. La simulació relativa es produeix quan es declara l'existència d'un negoci jurídic i en realitat se n'ha fet un altre de diferent. En ambdós casos s'oculta la realitat, en altres paraules, s'enganya l'Administració, ja que la voluntat real no concorda amb la voluntat declarada.

En el frau de llei no es defrauda l'Administració tributària en el sentit popular del terme, ja que el negoci es duu a terme obertament i es tributa per aquest. Per contra, en la simulació es defrauda l'Administració perquè les parts no tributen per l'operació que realment han fet, ja que no han declarat cap operació o n'han declarat una de diferent. Així, la simulació pot comportar la imposició de sancions penals o administratives.

La clàusula general de simulació en matèria tributària està prevista en l'article 16 LGT.

Exemple

El Sr. Pérez és propietari d'un habitatge que vol donar a la Sra. Rodríguez. Atès que l'impost sobre les donacions és superior a l'impost sobre les compravendes, el Sr. Pérez declara que s'ha fet una compravenda. No obstant això, la compravenda no ha tingut lloc en cap moment, ja que en realitat el bé s'ha lliurat gratuïtament. Estem davant un supòsit de simulació?

Sí, ja que existeix una discordança entre la voluntat declarada (compravenda) i la voluntat real (donació). Es tracta d'una compravenda simulada, ja que el negoci efectivament fet per les parts ha estat una donació.

4.2. Procediment

L'existència de simulació és declarada per l'Administració tributària en l'acte de liquidació corresponent. No es requereix un acte separat en el qual es declari la simulació, ni hi ha requisits procedimentals específics com succeeix en el

conflicte en l'aplicació de la norma tributària. La declaració de simulació forma part de les potestats de comprovació i investigació a les quals genèricament es refereix l'article 115 LGT.

4.3. Conseqüències

Si l'Administració declara l'existència de simulació, les conseqüències que es deriven per a l'obligat tributari són les següents:

- El fet imposable gravat serà l'efectivament realitzat per les parts.
- La simulació solament produirà efectes tributaris. La qualificació efectuada per l'Administració no produeix altres efectes que no siguin els exclusivament tributaris. Així, per exemple, no produeix efectes civils, per la qual cosa el contracte simulat continuarà essent vàlid per al dret privat fins que se'n declari la nul·litat pel procediment corresponent.
- S'exigiran els interessos de demora.
- Si escau, s'exigirà també la sanció pertinent.

Simulació

En el cas del conflicte en l'aplicació de la norma no escau la imposició de sancions, mentre que en la simulació es poden exigir les sancions corresponents. S'ha de tenir en compte que en la simulació es produeix una ocultació o engany a l'Administració tributària, la qual cosa no succeeix pròpiament en el conflicte en l'aplicació de la norma.

Sancions

En la simulació pot escaure la imposició de sancions.

5. La consulta tributària

5.1. Àmbit d'aplicació

La consulta és una sol·licitud que es fa a l'Administració tributària perquè es pronunciï sobre una matèria concreta que afecta la persona o col·lectiu que la planteja. Les consultes tenen gran importància en la interpretació i l'aplicació de les normes tributàries, ja que amb caràcter general la contestació vincula tots els òrgans de l'Administració i té efectes sobre altres obligats que es trobin en una situació similar a qui ha plantejat la consulta. La consulta tributària l'hem de situar dins del **deure d'informació i assistència** que l'Administració està obligada a prestar als obligats tributaris (article 85 LGT). Vegem amb més detall el règim jurídic de la consulta i els efectes de la seva contestació⁵.

⁽⁵⁾Articles 88 i 89 LGT i 65-68 Reial decret 1065/2007.

Normativa duanera

La competència, el procediment i els efectes de les contestacions a les consultes relatives a l'aplicació de la normativa duanera de la UE es regulen pel disposat en el Codi duaner modernitzat (articles 88.8 LGT).

Hem de distingir les consultes tributàries de les disposicions interpretatives o aclaridores de l'article 12.3 LGT. La diferència és que aquestes són generals i abstractes, mentre que les consultes tenen un caràcter més individual i concret. D'altra banda, les disposicions interpretatives s'han de publicar en el butlletí oficial corresponent, mentre que per a les contestacions a les consultes solament s'exigeix la difusió de les més rellevants (article 86.2 LGT). Aquestes diferències quant al grau de concreció i publicitat són determinants per a apreciar la distinció entre ambdós instruments.

5.2. Legitimació

Qualsevol persona pot plantejar una consulta sobre una matèria tributària que l'afecti. No es requereix l'assistència d'advocat, assessor fiscal, procurador ni de cap altre professional. Les poden plantejar directament els interessats mateixos.

D'aquesta manera, les consultes tributàries es poden plantejar per les persones o col·lectius següents:

- **Obligats tributaris.** Poden plantejar consultes respecte al règim, la classificació o la qualificació tributària que en cada cas els correspongui.
- **Associacions i organitzacions.** Poden plantejar consultes quan es refereixin a qüestions que afectin la generalitat dels seus membres o associats. Aquest és el cas de col·legis professionals, cambres oficials, organitzacions patronals, sindicats, associacions de consumidors, associacions o fundacions que representin interessos de persones amb

discapacitat, associacions empresarials i organitzacions professionals, i també federacions que agrupin els organismes o entitats abans esmentats (article 88.3 LGT).

La legitimació per plantejar les consultes és summament àmplia, per la qual cosa pràcticament inclou qualsevol persona a la qual afecti una qüestió tributària. A més, els col·lectius esmentats també es poden incloure entre els obligats tributaris com a subjectes legitimats per a plantejar les consultes.

5.3. Requisits

La consulta tributària s'ha de formular mitjançant un escrit dirigit a l'òrgan competent per a contestar-la.

Una consulta tributària ha de tenir com a mínim el contingut següent:

- Nom i cognoms o raó social o denominació completa, número d'identificació fiscal de l'obligat tributari i, si escau, del representant.
- Manifestació expressa de si en el moment de presentar l'escrit s'està tramitant o no un procediment, recurs o reclamació economicoadministrativa relacionat amb el règim, classificació o qualificació tributària que li correspongui plantejat en la consulta, tret que aquesta sigui formulada per les entitats a les quals es refereix l'article 88.3 de l'LGT (organitzacions, associacions o fundacions).
- Objecte de la consulta.
- Amb relació a la qüestió plantejada en la consulta, s'expressaran amb claredat i amb l'extensió necessària els antecedents i les circumstàncies del cas.
- Lloc, data i signatura o acreditació de l'autenticitat de la seva voluntat expressada per qualsevol mitjà vàlid en dret.
- En el cas que s'actui per mitjà de representant, s'ha d'aportar documentació acreditativa de la representació.

En la sol·licitud es pot incloure un domicili als efectes de notificacions i es pot acompanyar de les altres dades, elements i documents que puguin contribuir a la formació de judici per part de l'Administració tributària.

Són vàlids els documents normalitzats que aprovi l'Administració tributària per a plantejar les consultes. Les consultes es poden presentar utilitzant mitjans electrònics, informàtics o telemàtics sempre que la identificació de les persones o entitats quedi garantida mitjançant una signatura electrònica reconeguda per l'Administració.

Presentació de documentació original

En el cas de consultes presentades telemàticament, es poden presentar en paper les altres dades, elements i documents que puguin contribuir a la formació de judici per part de l'Administració tributària.

Les consultes també es poden remetre per fax. En aquest cas, en el termini de 10 dies des de la remissió s'ha de presentar la documentació original per correu postal o mitjans electrònics. Si la documentació original es remet en aquest termini, la data de presentació és la del fax. Si no es remet en aquest termini, la consulta es té per no presentada i s'arxiva sense més tràmit.

El **moment per a plantejar la consulta** és abans de la finalització del termini establert per a l'exercici dels drets, la presentació de declaracions o autoliquidacions o el compliment d'altres obligacions tributàries. Si la consulta es formula després d'aquests terminis, no serà admesa i es comunicarà aquesta circumstància a l'obligat tributari.

5.4. Òrgan competent

La competència per a contestar les consultes correspon als òrgans de l'Administració tributària que tinguin atribuïda la iniciativa per a l'elaboració de disposicions en l'ordre tributari, la seva proposta o interpretació. En l'àmbit de l'Estat, l'òrgan competent per a contestar les consultes és la **Direcció General de Tributs** del Ministeri d'Hisenda.

Delegació de resposta a consultes tributàries

No és objecte de delegació estatal la competència per a contestar consultes tributàries, excepte en el que es refereix a l'aplicació de les disposicions dictades per les comunitats autònomes en exercici de les seves competències (article 55.2.a Llei 22/2009).

La DGT ha establert que la competència per a dictar contestacions a consultes tributàries es pot delegar en els subdirectors generals d'aquest Centre Directiu (Resolució 4/2004, de 30 de juliol).

Correspon a la Comunitat Autònoma de Canàries la contestació a consultes relatives a l'impost general indirecte canari i a l'arbitri sobre importacions i lliuraments de mercaderies en les Illes Canàries, si bé es requereix un informe previ del Ministeri d'Hisenda per a les consultes que afectin o tinguin transcendència en impostos de titularitat estatal, i també, en tot cas, en les relatives a la localització del fet imposable (disposició addicional 12a Reial decret 1065/2007).

5.5. Procediment

L'Administració tributària arxivarà, amb notificació a l'interessat, les consultes que no reuneixin els requisits establerts i no siguin esmenades a requeriment de l'Administració.

Esmena

Si la consulta no reuneix tots els requisits, l'Administració ho ha de notificar a l'obligat i donar-li un termini d'esmena de deu dies, a partir de l'endemà de la notificació del requeriment, indicant-li que si no la fa s'entendrà que desisteix de formular la consulta i s'arxivarà sense més tràmit.

L'Administració tributària ha de contestar per escrit les consultes que reuneixin els requisits establerts. Durant la tramitació del procediment, l'Administració pot requerir a l'obligat documentació o informació addicional i sol·licitar a altres organismes els informes que s'estimin pertinents.

El termini per a contestar les consultes és de sis mesos des de la presentació. La falta de contestació en aquest termini no implica l'acceptació dels criteris expressats en l'escrit de la consulta.

5.6. Efectes de la contestació

Entre els efectes de les contestacions a les consultes tributàries escrites podem assenyalar els següents:

1) **Efectes vinculants.** Com a regla general, tenen efectes vinculants per als òrgans i entitats de l'Administració tributària encarregats de l'aplicació dels tributs en la seva relació amb el consultant. No tenen efectes vinculants per als tribunals economicoadministratius ni, per descomptat, per als òrgans judicials.

2) **Efectes no vinculants.** Com a excepció, no tenen efectes vinculants les contestacions a consultes que plantegin qüestions relacionades amb l'objecte o tramitació d'un procediment, recurs o reclamació iniciat amb anterioritat.

En aquest sentit, quan la consulta és formulada per alguna de les entitats de l'article 88.3 LGT, la seva contestació no té efectes vinculants per als membres o associats que en el moment de formular la consulta fossin objecte d'un procediment, recurs o reclamació economicoadministrativa iniciat amb anterioritat i relacionat amb les qüestions plantejades en la consulta.

3) **Efectes davant d'altres.** L'Administració tributària ha d'aplicar els criteris continguts en les consultes a qualsevol obligat, sempre que existeixi identitat entre els fets i les circumstàncies d'aquell obligat i els que s'incloguin en la contestació a la consulta. Per tant, també tenen efectes vinculants enfront d'altres obligats que es trobin en una situació similar al consultant.

4) **Durada en el temps.** Mentre no es modifiqui la legislació o la jurisprudència aplicable al cas, s'apliquen al consultant els criteris expressats en la contestació, sempre que la consulta s'hagi formulat en el termini establert i no s'haguin alterat les circumstàncies, els antecedents i altres dades recollides en l'escrit de consulta.

Efectes més rellevants

Els efectes més rellevants són vinculants per a l'Administració, no interrompen el termini de prescripció, no es poden recórrer i eximeixen de responsabilitat per infracció tributària.

Lectura recomanada

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).

5) **Obligació de motivació.** Quan la contestació a la consulta incorpori un canvi de criteri administratiu, l'Administració ha de motivar aquest canvi.

6) **Terminis de prescripció.** La presentació i la contestació de les consultes no interromp els terminis establerts en les normes tributàries per al compliment de les obligacions tributàries.

7) **Exempció de responsabilitat.** L'actuació d'acord amb una contestació eximeix de responsabilitat per infracció tributària. Aquesta regla s'aplica tant al consultant com a qualsevol persona, sempre que es doni una igualtat substancial en les circumstàncies i els criteris no hagin estat modificats⁶.

⁶Article 179.2.d LGT.

8) **Recursos i reclamacions.** La contestació a les consultes tributàries escrites té caràcter informatiu. Això significa que l'obligat tributari no pot entaular cap recurs contra aquesta contestació. En canvi, sí pot fer-ho contra l'acte o actes administratius que es dictin posteriorment en aplicació dels criteris manifestats en la contestació.

Exemple

La Sra. Martínez ha plantejat una consulta tributària a la DGT preguntant si en una situació com la descrita tindria dret a aplicar-se la deducció per inversió en habitatge habitual en l'IRPF. La contestació a la consulta indica que no escau aplicar la deducció en aquest supòsit. Quin recurs pot presentar la Sra. Martínez contra la contestació?

Cap. Les contestacions a consultes no es poden recórrer. La Sra. Martínez podrà recórrer l'acte de liquidació que es dicti en el seu moment en aplicació del criteri manifestat en la contestació. La Sra. Martínez no està obligada a acceptar la contestació a la seva consulta, per la qual cosa podrà incloure a la declaració de l'IRPF la deducció per habitatge si considera que hi té dret. Si posteriorment l'Administració tributària dicta una liquidació que elimina l'aplicació d'aquesta deducció, la Sra. Martínez podria llavors recórrer la liquidació a través dels mecanismes de revisió que siguin procedents.

9) **Publicació.** El Ministeri d'Hisenda ha de difondre periòdicament les contestacions a consultes que considera de major transcendència i repercussió.

Enllaç d'interès

Es pot accedir a les contestacions a consultes de la base de dades de la DGT des de 1997 en l'adreça www.aeat.es (secció de normativa i criteris interpretatius).

6. Informació i assistència als obligats tributaris

Juntament amb les consultes tributàries que hem analitzat, l'LGT preveu també altres mitjans d'informació i assistència als obligats tributaris. Aquestes actuacions permeten als obligats tributaris adequar la seva conducta als criteris administratius que s'utilitzen en l'aplicació de les normes tributàries.

L'Administració tributària ha de prestar als obligats tributaris la necessària informació i assistència sobre els seus drets i obligacions. Aquesta activitat s'instrumenta, entre d'altres, per mitjà de les actuacions següents (article 85 LGT):

- Publicació de textos actualitzats de les normes tributàries, i també de la doctrina administrativa de més transcendència.
- Comunicacions i actuacions d'informació efectuades pels serveis destinats a aquest efecte en els òrgans de l'Administració tributària.
- Contestacions a consultes escrites.
- Actuacions prèvies de valoració.
- Assistència als obligats en la realització de declaracions, autoliquidacions i comunicacions tributàries.

Ens hem de centrar ara en dos grups d'actuacions: les que es refereixen a l'obligació de difusió i informació que té l'Administració i les actuacions prèvies de valoració. D'aquest examen n'excloem les consultes tributàries, perquè ja han estat analitzades amb detall en l'apartat anterior. Tampoc no analitzarem l'assistència als obligats a fer declaracions i autoliquidacions. En aquests casos es tracta simplement de l'ajuda que presten les autoritats fiscals en la confecció de models i formularis dels diferents tributs; per exemple, en la campanya d'IRPF aquesta assistència s'instrumenta mitjançant l'enviament de l'esborrany de la declaració o la informació que es facilita en les oficines de l'AEAT a través de cita prèvia o per telèfon.

6.1. Actuacions de difusió i informació

En aquest subapartat ens referim a dues actuacions que estan relacionades: d'una banda, la difusió de normes tributàries i doctrina administrativa (article 86 LGT) i, d'una altra, les comunicacions i les actuacions d'informació (article 87 LGT). El desenvolupament reglamentari d'aquestes actuacions està previst

en els articles 63 i 64 del Reial decret 1065/2007. Les actuacions d'informació es poden efectuar mitjançant l'ús i l'aplicació de tècniques i mitjans electrònics, informàtics i telemàtics. L'accés a la informació per Internet ha de ser gratuït.

Les actuacions de difusió i informació a les quals ens referim es concreten en les següents:

1) Difusió de normes tributàries, indicant les normes que s'han aprovat i actualitzant les que s'han modificat.

Paper del Ministeri d'Hisenda

El Ministeri d'Hisenda ha de difondre per qualsevol mitjà, durant el primer trimestre de l'any, els textos actualitzats de les normes estatals amb rang de llei i real decret en matèria tributària en els quals s'hagin produït variacions respecte dels textos vigents en l'any precedent, i una relació de totes les disposicions tributàries que s'hagin aprovat en aquest any.

Aquestes publicacions es poden fer en les llengües oficials de les comunitats autònomes si així ho acorden les administracions tributàries estatal i autonòmica.

2) Difusió de doctrina administrativa. El Ministeri d'Hisenda ha de difondre periòdicament les contestacions a consultes i les resolucions economicoadministratives que consideri de més transcendència i repercussió.

3) Informació sobre criteris administratius. L'Administració tributària ha d'informar als contribuents dels criteris administratius existents per a l'aplicació de la normativa tributària i facilitar la consulta a les bases informatitzades que contenen aquests criteris.

4) Contestació a sol·licituds d'informació tributària formulades per escrit. Aquest supòsit hem de situar-lo dins de la informació sobre criteris administratius a la qual ens acabem de referir, però es tracta d'una modalitat més concreta i personalitzada d'informació que es fa a iniciativa de l'obligat tributari.

Contestació de l'Administració

En la contestació, l'Administració ha de comunicar els criteris administratius existents per a l'aplicació de la normativa tributària, sense que aquesta contestació pugui ser objecte de recurs. El termini màxim per a contestar és de tres mesos. La falta de contestació no implica l'acceptació dels criteris expressats en l'escrit de sol·licitud.

Les sol·licituds han d'incloure les dades bàsiques del sol·licitant (el nom i cognoms o raó social o denominació completa i el nombre d'identificació fiscal de l'obligat tributari), i també el dret o obligació tributària que l'afecta respecte del que se sol·licita la informació.

Si la sol·licitud és rebuda per una Administració tributària que no és la competent per raó de la matèria, serà remesa a l'Administració competent i es comunicarà aquesta circumstància a l'interessat.

5) Subministrament de consultes o resolucions a petició dels interessats. L'Administració tributària ha de subministrar, a petició dels interessats, el text íntegre de consultes o resolucions concretes, suprimint tota referència a les dades que permetin la identificació de les persones a les quals afectin.

Informació sobre sectors concrets

L'Administració tributària també pot remetre comunicacions destinades a informar sobre la tributació de determinats sectors, activitats o fonts de renda.

Nota

No cal confondre les sol·licituds d'informació tributària formulades per escrit amb les consultes tributàries que hem analitzat en l'apartat 5 d'aquest mòdul.

Estan exempts de responsabilitat per infracció tributària els obligats que ajustin la seva actuació als criteris manifestats per l'Administració en les publicacions i comunicacions escrites a les quals ens hem referit. En aquests casos s'entén que l'obligat ha posat la diligència necessària en el compliment de les seves obligacions tributàries (article 179.2.d LGT).

6.2. Actuacions prèvies de valoració

Les actuacions prèvies de valoració que exposarem es fan a sol·licitud de l'interessat i són les següents:

1) **Informació amb caràcter previ a l'adquisició o transmissió de béns immobles**⁷.

⁽⁷⁾Articles 90 LGT i 69 RD 1065/2007.

a) Finalitat. Obtenir informació amb caràcter previ i vinculant sobre el valor a efectes fiscals de béns immobles que seran objecte d'adquisició o transmissió.

b) Administració competent. Cada Administració tributària amb relació als tributs la gestió dels quals li corresponguin i sobre béns immobles situats al territori de la seva competència. Per exemple, l'Administració tributària autonòmica quant a la valoració de béns immobles als efectes de l'IPT i AJD o de l'ISD.

c) Sol·licituds. Les sol·licituds s'han de formular per escrit. Es poden utilitzar mitjans electrònics, informàtics o telemàtics sempre que la identificació de les persones o entitats quedi garantida. La sol·licitud ha d'expressar amb claredat i amb l'extensió necessària la informació següent:

- Nom i cognoms o raó social o denominació completa, nombre d'identificació fiscal del sol·licitant i, si escau, del representant. En el cas que s'actuï per mitjà de representant s'haurà d'aportar la documentació acreditativa de la representació.
- Naturalesa del bé, ubicació i característiques tècniques i físiques que puguin contribuir a la valoració correcta a efectes fiscals per part de l'Administració tributària.
- Lloc, data i signatura o acreditació de l'autenticitat de la voluntat expressada per qualsevol mitjà vàlid en dret.
- Es pot incloure un domicili a l'efecte de notificacions, i l'estimació de la valoració del bé al qual es refereix la sol·licitud.

- L'òrgan competent pot requerir a l'interessat la documentació que estimi necessària per a la valoració del bé immoble. Així mateix, pot sol·licitar els informes d'altres centres directius i organismes que consideri pertinents.

d) Facultat de comprovació. No impedeix la comprovació administrativa posterior dels elements de fet i circumstàncies manifestats per l'obligat tributari.

e) Termini. El termini per a contestar és de tres mesos. La falta de contestació no implica l'acceptació del valor que, si escau, s'hauria inclòs en la sol·licitud de l'interessat.

f) Efectes vinculants. La informació subministrada per l'Administració té efectes vinculants durant un termini de tres mesos, a comptar des de la notificació de la informació a l'interessat, sempre que la sol·licitud s'hagi formulat amb caràcter previ a la finalització del termini per a presentar l'autoliquidació o declaració corresponent i s'hagin proporcionat dades veritables i suficients a l'Administració tributària.

g) Recursos i reclamacions. La informació comunicada no es pot recórrer. Es podrà recórrer l'acte administratiu que es dicti posteriorment amb relació a aquesta informació.

2) Acords previs de valoració⁸

⁽⁸⁾Article 91 LGT.

Remissió a la normativa de cada tribut.

Solament es pot sol·licitar aquesta informació quan la normativa pròpia de cada tribut així ho prevegi. Les normes que s'exposen a continuació són generals, caldrà atènyer-se en tot cas a la normativa específica que reguli acords previs de valoració.

a) Finalitat. Obtenir informació amb caràcter previ i vinculant sobre la valoració a efectes fiscals de rendes, productes, béns, despeses i altres elements determinants del deute tributari. A diferència del supòsit anterior, en aquest cas la informació no és solament sobre immobles, sinó pràcticament sobre qualsevol element determinant del deute tributari.

b) Sol·licitud. S'ha de presentar per escrit, abans de la realització del fet imposable o, si escau, en els terminis que estableixi la normativa de cada tribut. Aquesta sol·licitud s'ha d'acompanyar amb la proposta de valoració formulada per l'obligat tributari.

c) **Facultat de comprovació.** L'Administració tributària pot comprovar els elements de fet i les circumstàncies declarades per l'obligat tributari.

d) **Procediment i terminis.** El procediment i els terminis per a resoldre s'estableixen en la normativa de cada tribut. La falta de contestació de l'Administració tributària en termini implica l'acceptació dels valors proposats per l'obligat tributari, tret que la normativa específica de cada tribut estableixi el contrari.

e) **Efectes vinculants.** L'acord de l'Administració tributària s'emet per escrit, amb indicació de la valoració, del supòsit de fet al qual es refereix, de l'impost al qual s'aplica i del seu caràcter vinculant. En tant no es modifiqui la legislació o variïn significativament les circumstàncies econòmiques que van fonamentar la valoració, l'Administració tributària està obligada a aplicar els valors expressats en l'acord. Aquest acord té un termini màxim de vigència de tres anys excepte que la normativa que ho reguli n'estableixi un altre diferent.

f) **Recursos i reclamacions.** Els obligats tributaris no poden interposar cap recurs contra els acords previs de valoració. Podran recórrer l'acte administratiu que es dicti posteriorment en aplicació de les valoracions incloses en l'acord.

g) **Exemples.** Alguns supòsits concrets d'acords previs de valoració els trobem en l'impost de societats, com ara la valoració d'operacions vinculades (article 16.7 LIS) o de despeses corresponents a projectes d'investigació o innovació (article 35.4.c LIS).

Acords previs de valoració

Els acords previs de valoració solament s'admeten si els estableix la normativa pròpia de cada tribut.

Activitats

1. Assenyaieu els criteris d'interpretació i qualificació de les normes tributàries.
2. Indiqueu en quins casos es prohibeix l'analogia en les normes tributàries.
3. Comenteu les diferències entre el conflicte en l'aplicació de la norma tributària i la simulació.
4. Indiqueu els efectes de les contestacions a consultes tributàries escrites.
5. Enumereu les actuacions en les quals s'instrumenta l'activitat d'informació i assistència als obligats tributaris.

Exercicis d'autoavaluació

De selecció

1. La interpretació de les normes tributàries...
 - a) es fa d'acord amb criteris tributaris propis i diferents dels previstos amb caràcter general en el Codi civil.
 - b) es fa d'acord amb el sentit propi de les seves paraules, amb relació al context, els antecedents històrics i legislatius, i la realitat social del temps en què han de ser aplicades, atenent fonamentalment l'esperit i la finalitat.
 - c) ha de ser restrictiva, sobretot, si es tracta d'exempcions o altres beneficis fiscals.
2. El legislador tributari...
 - a) està vinculat incondicionalment per les qualificacions jurídiques procedents d'altres branques del dret.
 - b) està vinculat pel sentit tècnic o usual dels termes.
 - c) pot formular les seves pròpies qualificacions quan es tracti d'una nova institució que no es defineixi en altres branques del dret o quan sigui necessari donar-li un significat diferent a efectes exclusivament fiscals per aconseguir un determinat resultat.
3. La qualificació de les obligacions tributàries...
 - a) es fa d'acord amb la forma o denominació que els interessats li hagin donat.
 - b) es fa d'acord amb la naturalesa jurídica del fet, acte o negoci dut a terme.
 - c) produeix efectes juridicoprivats sobre la validesa del fet, acte o negoci dut a terme.
4. La integració analògica de les normes tributàries...
 - a) està prohibida.
 - b) s'admet per a estendre més enllà dels seus termes estrictes l'àmbit del fet imposable, de les exempcions i altres beneficis o incentius fiscals.
 - c) s'admet fora dels supòsits esmentats en l'opció b.
5. En el conflicte en l'aplicació de norma tributària...
 - a) escau la imposició de sancions.
 - b) s'exigeix un informe favorable de la Comissió Consultiva per a la seva declaració.
 - c) no es liquiden interessos de demora.
6. L'existència de simulació en l'àmbit tributari...
 - a) és declarada per l'Administració tributària amb un informe vinculant previ de la Comissió Consultiva.
 - b) produeix efectes civils.
 - c) pot comportar l'exigència de sancions.
7. Les contestacions a consultes tributàries escrites...
 - a) tenen efectes vinculants si plantegen qüestions relacionades amb l'objecte o la tramitació d'un procediment, recurs o reclamació iniciat amb anterioritat.
 - b) interrompen el termini de prescripció.

c) s'han d'aplicar per l'Administració a qualsevol obligat, sempre que hi hagi identitat entre els fets i circumstàncies d'aquest obligat i els que s'inclouen en la contestació a la consulta.

8. Les contestacions a consultes tributàries escrites...

- a) no es poden recórrer.
- b) són una modalitat de les disposicions interpretatives o aclaridores que el ministre d'Hisenda té la facultat exclusiva de dictar en l'àmbit de les competències de l'Estat.
- c) vinculen els tribunals de justícia.

9. Les actuacions d'informació tributària consistents en publicacions i comunicacions escrites dels articles 86 i 87 LGT...

- a) eximeixen de responsabilitat per infracció tributària els obligats que ajustin la seva actuació als criteris manifestats per l'Administració en aquestes actuacions.
- b) es fan d'ofici, no es poden dur a terme a instàncies de part.
- c) tenen el mateix règim jurídic que les consultes tributàries escrites.

10. Els acords previs de valoració...

- a) es poden recórrer en via jurisdiccional.
- b) els poden sol·licitar els obligats tributaris amb relació a l'aplicació de qualsevol tribut, sempre que es pretengui determinar amb caràcter previ i vinculant la valoració a efectes fiscals de rendes, productes, béns, despeses i altres elements determinants del deute tributari.
- c) formen part dels deures d'informació i assistència que l'Administració ha de prestar als obligats tributaris sobre els seus drets i obligacions.

Casos pràctics

11. La Sra. Fernández és propietària d'un palau qualificat com a bé d'interès local per resolució de la Conselleria de Cultura i Esport de la Comunitat Autònoma de Cantàbria. El palau està situat en un espai protegit per la legislació mediambiental i està inclòs en una àrea d'interès paisatgístic en el terme municipal de Piélagos. L'article 68.5 LIRPF estableix una deducció per actuacions per a la protecció i difusió del Patrimoni Històric Espanol i de les Ciutats, conjunts i béns declarats Patrimoni Mundial.

Podria la Sra. Fernández aplicar-se aquesta deducció pel seu palau qualificat com bé d'interès local?

12. L'empresa Anemalcol-le, SA es dedica a comercialitzar diversos productes d'ús escolar, com aquarel·les, paper, llibres i mapes físics i polítics. Alguns d'aquests productes es poden utilitzar també per a altres activitats i no solament per a ús escolar. En l'IVA s'estableix un tipus impositiu del 4% per als llibres i es consideren també inclosos "els àlbums, partitures, mapes, quaderns de dibuix i els objectes que, per les seves característiques, solament puguin utilitzar-se com a material escolar, excepte els articles i aparells electrònics" (article 91.Dos.2n. *in fine* LIVA).

Quin és el significat que hem d'atribuir a aquests efectes als termes que figuren en aquesta disposició, com ara llibres o mapes? Tributen al tipus del 4% els productes que comercialitza l'empresa esmentada? Hi ha alguna consulta tributària sobre aquestes qüestions? Quins efectes tindrien els criteris manifestats en la consulta enfront de l'empresa Anemalcol-le, SA?

Solucionari

Exercicis d'autoavaluació

- 1.
- 2.
- 3.
- 4.
- 5.
- 6.
- 7.
- 8.
- 9.
- 10.

11. L'article 68.5 LIRPF estableix una deducció del 15% per les inversions que facin els contribuents en determinats béns, com els béns del Patrimoni Històric Espanyol, els de interès cultural o els declarats Patrimoni Mundial per la UNESCO. El palau d'aquest cas no es troba inclòs en cap dels supòsits previstos en l'article 68.5, ja que no ha estat declarat bé d'interès cultural conforme a la normativa del Patrimoni Històric Espanyol i de les Comunitats Autònomes, ni està situat en l'entorn objecte de protecció d'una ciutat o conjunt declarat Patrimoni Mundial per la UNESCO en no estar inclosa la localitat on se situa en l'annex de la Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge. En definitiva, el palau de la Sra. Fernández no forma part de cap d'aquests béns, ja que es tracta d'un bé d'interès local. No obstant això, per a declarar un bé d'interès local, la legislació estableix una sèrie de càrregues de protecció i conservació als seus propietaris, similars a les dels béns declarats d'interès cultural.

Així doncs, el problema que es planteja en aquest cas és determinar si escau aplicar per analogia la deducció prevista en l'article 68.5 LIRPF als béns d'interès local. L'article 14 LGT estableix que "no s'admet l'analogia per estendre més enllà dels seus termes estrictes l'àmbit del fet imposable, de les exempcions i altres beneficis o incentius fiscals". Podem afirmar que en el dret tributari es permet l'analogia excepte en els supòsits en els quals expressament es prohibeix, com el fet imposable, les exempcions i altres beneficis o incentius fiscals.

Atès que la deducció de l'article 68.5 estaria inclosa entre els beneficis i incentius fiscals, no escauria en aquest cas l'analogia i per tant la Sra. Fernández no tindria dret a la deducció. Aquest és també el criteri seguit per la DGT en consulta vinculant, en la qual s'indica que no es pot estendre l'aplicació de la deducció als béns declarats d'interès local, ja que el 14 LGT estableix que no s'admetrà l'analogia per estendre més enllà dels seus termes estrictes l'àmbit del fet imposable, de les exempcions i altres beneficis o incentius fiscals (V0385-12).

12. Aquest cas planteja un problema d'interpretació de les normes tributàries. D'una banda, hem de tenir en compte que les normes tributàries s'interpreten d'acord amb els criteris generals del Codi civil: segons el sentit propi de les seves paraules, amb relació al context, els antecedents històrics i legislatius, i la realitat social del temps en què han de ser aplicades, atenent fonamentalment l'esperit i la finalitat d'aquelles (articles 12.1 LGT i 3.1 Codi civil).

D'una altra, hem de recordar que si la normativa tributària no estableix un significat concret per a un terme, caldrà interpretar-ho d'acord amb el seu sentit jurídic, tècnic o usual, segons escaigui (article 12.2 LGT). Això és precisament el que succeeix amb els termes *llibres* o *mapes*, ja que no n'hi ha un significat concret en la normativa tributària ni en altres normes jurídiques. Davant l'absència d'un concepte legal de *llibres* i *mapes*, la DGT ha indicat en diverses consultes vinculants que s'ha de considerar la definició donada pel Diccionari de la Reial Acadèmia Espanyola, en l'accepció més corrent i usual. En aquest diccionari s'indica que un llibre és "tota obra científica o literària de prou extensió per a formar un volum". Així mateix, en el diccionari es defineixen els *mapes* com "les representacions geogràfiques de la terra o part d'aquesta en una superfície plana".

La DGT s'ha pronunciat en diverses ocasions sobre què s'entén per material escolar i fins i tot ha recollit aquests criteris en una Resolució de 27 de febrer de 1986 (BOE de 6 de

març). D'acord amb diverses consultes vinculants, podem dir que l'Administració tributària considera ajustats a dret els criteris següents (entre d'altres, V0543-12, V0576-12, 0352-12):

- El tipus del 4% s'aplica al material escolar, és a dir, els béns i els articles que, per les característiques i la configuració objectiva que tenen, l'utilitzin professors i alumnes en el desenvolupament directe de les activitats pedagògiques o d'ensenyament, amb independència de la condició de l'adquirent. S'exclouen d'aquesta consideració els articles o aparells electrònics i els elements accessoris, i els edificis, el mobiliari (pissarres, taules, cadires, instruments musicals, etc.), els mitjans de transport i les peces de vestir que s'utilitzin en el desenvolupament de les activitats indicades anteriorment.
- El tipus del 4% no és aplicable als objectes susceptibles de destinar-se normalment a un ús mixt, com ara material escolar i altres activitats, encara que es lliurin en conjunt o en lots subministrats a un sol destinatari, per preu únic o global, juntament amb altres articles que s'usin exclusivament com a material escolar.
- No obstant això, tributen al 4% els objectes solts o en grups o conjunts, en els quals, fins i tot essent d'ús mixt, constin en el propi objecte o en l'estoig en què normalment es presenten i no solament en l'embalatge, esments especials que per la seva ubicació, grandària i visibilitat determinin la destinació exclusiva d'aquests objectes com a material escolar amb excepció dels articles o aparells electrònics.

Per exemple, amb relació a les aquarel·les, la DGT ha considerat que és un producte que per les seves característiques i configuració és d'ús mixt i per tant ha de tributar al tipus general del 18%, tret que el producte porti impresa la llegenda "material escolar" o "ús escolar" de manera indeleble i en un lloc visible (V0543-12).

Les contestacions a consultes tenen efectes sobre tots aquells obligats que es trobin en la mateixa situació i vinculen als òrgans de l'Administració tributària (article 89.1 LGT). Per tant, els criteris que hem exposat es podrien aplicar a l'empresa Anemalcol·le, SA encara que aquesta no hagi plantejat cap consulta tributària. L'empresa no podria recórrer aquests criteris, perquè tenen caràcter informatiu, en canvi, sí que podria impugnar l'acte de liquidació que dictés l'Administració en aplicació d'aquests criteris (article 89.4 LGT).