

## **UN SUPUESTO DE INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS: LOS EFECTOS JURÍDICOS DE LAS CONTESTACIONES A CONSULTAS.**

An interpretation of the tax rules: the legal effects of the answers to advance rulings.

MARÍA BEGOÑA VILLAVERDE GÓMEZ

Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario

Universidade de Santiago de Compostela

[mariabegona.villaverde@usc.es](mailto:mariabegona.villaverde@usc.es)

### **Resumen**

El objetivo del presente trabajo es un análisis de la consulta tributaria desde la perspectiva de su naturaleza jurídica, para ponerlo en relación con sus peculiares efectos jurídicos. Mediante una actividad de interpretación jurídica, la Administración tributaria decide un concreto supuesto de hecho. Al acto administrativo que resuelve este procedimiento tributario, la norma le atribuye efectos jurídicos vinculantes únicamente para la Administración tributaria, a la par que niega al consultante la posibilidad de interponer recurso frente a la contestación dada por el órgano administrativo competente. Sin embargo, la extensión de tales efectos vinculantes y el carácter de verdadero acto administrativo de la contestación a la consulta tributaria deben abocar, como se defiende en este texto, a la reforma de la actual regulación de las consultas tributarias; con ello, se logra una mayor seguridad jurídica y una garantía plena de la tutela judicial efectiva.

**Palabras clave:** Consulta tributaria, interpretación jurídica, acto administrativo, eficacia vinculante, recursos en materia tributaria.

### **Abstract**

The main purpose of this article is the analysis of advance ruling from the standpoint of its legal nature, to relate it to its peculiar legal effects. Throughout the legal interpretation, the tax Administration decides a particular factual situation. Under the statute, the administrative act that solves the tax procedure has binding legal effects only to the tax authorities. At the same time it denies to the consultant the opportunity to appeal against the resolution given by the competent administrative authority. However, the extent of these binding effects as well as the character of genuine administrative act that the resolution to the tax consultations has, must lead, as is advocated in this text, to the reform of the current tax regulation of advance rulings, whereupon a greater legal certainty and a full guarantee of an effective judicial protection is achieved.

**Key words:** Advance ruling, legal interpretation, administrative act, binding effect, tax appeals.

## SUMARIO

1. introducción.- 2. Rasgos generales de la consulta tributaria en el ordenamiento jurídico vigente.- 3. La consulta tributaria: ¿actividad interpretativa o aplicativa del derecho?.- 3.1. Un acercamiento a la interpretación jurídica.- 3.2. La contestación a consulta como interpretación jurídica.- 4. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias.- 4.1. Vinculación sobre la administración.- 4.1.1 Órganos vinculados por la contestación.- 4.1.2. Prohibición de la "reformatio in peius".- 4.1.3. Eficacia vinculante: extensión.- 4.1.2. ¿Efectos en el ámbito penal?- 4.1.3. Efectos para obligados tributarios no consultantes.- 4.2. Los presupuestos de eficacia de la consulta tributaria.- 5. Sobre la recurribilidad de la contestación a la consulta tributaria.- 5.1. La naturaleza jurídica de la contestación a consulta: un verdadero acto administrativo resolutorio de un procedimiento.- 5.2. Los "pros" y los "contra" de la admisión del recurso frente a la contestación a consulta tributaria.- 6. Bibliografía.

## 1. INTRODUCCIÓN

Hoy vuelvo a escribir sobre mi tema de tesis doctoral, las consultas tributarias, en recuerdo de la muy querida, por tantos entre los que me incluyo, Profesora Dra. D<sup>a</sup> Carolina Rovira Flórez de Quiñones. Con ella, de la que aprendí mucho de la Universidad –en mi opinión, ella era «universitaria», por encima de todas las cosas-, también tuve ocasión de intercambiar opiniones acerca de las consultas tributarias. A D<sup>a</sup> Carolina le resultaba sorprendente que la Administración realizase «de buena fe» esta labor de asistencia e información al contribuyente; siempre tuve la sensación que, bajo su punto de vista, el «Derecho fiscal» que ella había estudiado, era más sancionatorio que redistributivo. Sin embargo, como parte de la actividad de interpretación jurídica, siempre mostró interés por las consultas tributarias, de manera que, después de haber terminado mis estudios de Licenciatura, pude seguir aprendiendo de ella, y, también es de justicia decirlo, no sólo en el plano jurídico.

Centrándonos en lo científico, es bien cierto que en el marco de la interpretación y aplicación de las normas tributarias se pueden encontrar diversas fórmulas de actuación –que no reglas de interpretación- de la Administración tributaria, que pueden ser calificadas como propias de este sector del Derecho o, cuando menos, puede afirmarse que están dotadas de tales peculiaridades que adquieren cierta autonomía respecto a sus congéneres del Derecho, particularmente del Derecho Administrativo<sup>1</sup>. Sin duda, en este ámbito, este rasgo de «identidad tributaria» ha de predicarse

---

<sup>1</sup>Por citar dos ejemplos, las órdenes ministeriales interpretativas o aclaratorias, y los acuerdos previos de valoración.

de la consulta tributaria, en cuanto carente de paralelismo en otros sectores del ordenamiento jurídico español<sup>2</sup>.

## **2. RASGOS GENERALES DE LA CONSULTA TRIBUTARIA EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO VIGENTE**

Muy brevemente, ha de señalar que el texto actual de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) sigue recogiendo el régimen jurídico de las consultas tributarias de forma semejante a su predecesora<sup>3</sup>. Sus previsiones se completan reglamentariamente con los art. 65 a 68 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RD).

A la vista del contenido de la norma actualmente vigente, se puede definir a la consulta tributaria como el derecho del cualquier obligado tributario a solicitar por escrito a la Administración tributaria competente que ésta le informe, también por escrito, acerca de cuál es la interpretación administrativa de las normas tributarias aplicables a un caso concreto que le afecta, quedando la Administración actuante vinculada respecto de la contestación facilitada.

A partir de esta definición, pueden señalarse una serie de caracteres de las consultas tributarias.

En primer lugar, las consultas tributarias pueden ser formuladas por cualquier obligado tributario (art. 88.1 LGT), e incluso por determinados

---

<sup>2</sup>La figura que más se asemeja a la consulta tributaria es la consulta en el orden urbanístico, prevista en el art. 6 del Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, que aprueba el texto refundido de la Ley del Suelo. Sobre la misma, vid. P.Mª GARCÍA CAPDEPÓN: "Comentario al art. 6 del Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, de Suelo Estatal", *Estudio del articulado del texto refundido de la ley del suelo estatal*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2009.

<sup>3</sup>La institución de las consultas tributarias ha sido sometida a continuas reformas que han contribuido a generar ciertos recelos en torno a la misma, particularmente los sucesivos cambios de eficacia de las contestaciones a las mismas. La LGT siempre había dedicado el art. 107 a la regulación de las consultas tributarias, si bien este precepto sufrió diversas modificaciones a lo largo de su evolución desde el texto original de 1963, Ley 230/1963, de 28 de diciembre; la primera reforma tiene lugar en 1975, a través del Decreto-Ley 13/1975, de 17 de noviembre, si bien el art. 107 LGT ya había sido desarrollado mediante Decreto 3274/1971, de 23 de diciembre. Las siguientes revisiones se realizan de forma paralela a las modificaciones de la LGT, mediante la Ley 10/1985, de 26 de abril y la Ley 25/1995, de 20 de julio. Desde esta última reforma general se fueron añadiendo algunos supuestos de contestaciones vinculantes en el art. 107.4 LGT, a través de diversas normas. Antecedentes más remotos son los constituidos por las previsiones de la Ley del Timbre, de 26 de Marzo de 1900, la Real Orden de 19 de octubre de 1921 sobre el Arbitrio de Plusvalías y de forma particular, la Ley de 26 de julio de 1922, de reforma tributaria, que señala un derecho de consulta con relación a la llamada Contribución de Utilidades.

colectivos<sup>4</sup> legitimados expresamente por el art. 88.3 LGT. En este sentido, la consulta constituye un derecho de estos sujetos, que pueden ejercitar libremente. Ha de añadirse que también pueden formular consultas potenciales obligados tributarios, de forma previa a realizar el presupuesto de hecho sobre el que se realiza la consulta, tal y como se desprende del art. 66.1.b) RD. En este artículo se señala que el escrito de inicio del procedimiento de consulta debe incluir la «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 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

En segundo lugar, deben ser contestadas por los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación, (art. 88.5 LGT), y, en el ámbito local, por los órganos de gestión en sentido amplio (art. 13 TR LRHL); asimismo se establecen una reglas de distribución competencial entre las CCAA y el Estado, cuando nos hallemos ante tributos cedidos<sup>5</sup>. Por tanto, la competencia para resolverlas no se atribuye a un órgano único.

La consulta debe presentarse debidamente documentada, 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 (art. 88.2 LGT). De esta manera, se establecen unos requisitos formales y temporales para el ejercicio de este derecho.

También se disponen requisitos de este tipo para obtener la contestación, puesto que las consultas deben ser contestadas por escrito; y, en cuanto al tiempo, se señala un plazo de seis meses para que la Administración ofrezca su respuesta (art. 88.6 LGT).

En cuanto a sus efectos, a la vista de la regulación actual, siempre serán vinculantes, ligando a la Administración al criterio manifestado en la

---

<sup>4</sup>Señalan este art. 88.3 LGT que «podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados».

<sup>5</sup>Art. 55.2.a) Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Indica este art. 55.2. que «No son objeto de delegación las siguientes competencias: a) La contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias».

contestación, efectos que se sujetan al cumplimiento de las circunstancias señaladas en el art. 89 LGT.

Finalmente, las contestaciones no son recurribles, por expreso mandato del art. 89.4 LGT, aunque sí lo son a través de los actos de aplicación que recojan sus criterios interpretativos.

En las siguientes páginas se tratará de examinar qué efectos pueden producir las consultas tributarias en la actualidad, tratando de delimitar el significado de la vinculación que con carácter general señala la ley, partiendo de la naturaleza de la actividad que se está llevando a cabo.

### **3. LA CONSULTA TRIBUTARIA: ¿ACTIVIDAD INTERPRETATIVA O APLICATIVA DEL DERECHO?**

#### **3.1. Un acercamiento a la interpretación jurídica**

En mi opinión, la consulta tributaria –o mejor, la contestación a una consulta tributaria– se enmarca en la actividad de la interpretación jurídica, como parte del proceso de aplicación de la norma a los supuestos de hecho.

En efecto, en el Derecho Tributario, como en todos los sectores del ordenamiento jurídico, el proceso de aplicación de la norma incluye un momento en el que se interpreta e integra la norma jurídica<sup>6</sup>. Cuando nos referimos a la norma jurídica no puede ser entendida como un precepto aislado y concreto que posibilite una subsunción o aplicación automática, sino que la labor aplicativa del Derecho va a exigir la interpretación de varias normas o de un precepto con relación al resto del ordenamiento jurídico<sup>7</sup>. Esta actividad de interpretación e integración se lleva a cabo al dar respuesta a una consulta tributaria.

Desde esta perspectiva, a mi modo de ver, cuando se analiza qué es una contestación a consulta tributaria, afirmar que se trata de una fase interpretativa de la norma no suscita controversia alguna: la contestación de una consulta incluye una interpretación, dado que consiste en un proceso

---

<sup>6</sup>En este sentido, puede verse M. SEGURA ORTEGA: *Sobre la interpretación del Derecho*, Universidade de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, 2003, p. 19. Señala el autor que «No es posible aplicar una norma si antes no se ha comprendido su significado. Es cierto que la interpretación puede ser más o menos compleja en función de ciertas circunstancias, pero, en todo caso, incluso en los llamados casos rutinarios resulta imprescindible, entre otras razones, como consecuencia de la estructura abierta de los actuales sistemas jurídicos». Vid. también G. TARELLO: "L'interpretazione della legge", *Trattato di Diritto Civile e Commerciale*, vol. I tomo 2, dirigido por CICU-MESSINEO, Dott. A. Giuffrè, Milán, 1980, pp. 42 y ss, particularmente, p. 48; E. SIMÓN ACOSTA: *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, p. 318

<sup>7</sup>TARELLO destaca que la distinción interpretación-actividad y aplicación actividad pone de manifiesto que el juez no siempre se comporta como una máquina y que la aplicación no siempre se resuelve en una operación meramente intelectual. En "Orientamenti analitico-linguistici e teoria dell'interpretazione giuridica", *Rivista trimestrale de diritto e procedura civile*, I, 1979, p. 6.

intelectual a través del que se averigua el sentido de las normas con el fin de aplicarlas a supuestos concretos.

Pero, como cuestión previa, para buscar la verdadera naturaleza a la contestación a consulta tributaria, debe preguntarse si cabe hablar de una función de interpretación normativa separada de la función de aplicación.

Esta posible separación de las funciones de interpretación normativa y aplicación ha sido defendida por algunos autores, acudiendo a teorías como la subsuntiva<sup>8</sup>. Esta teoría reduce la actividad interpretativa a la valoración de la norma, diferenciada de la interpretación jurídica, en sentido estricto, en la que no estaría presente en la valoración cualitativa del supuesto de hecho en la medida en que no consiste en atribuir sentido a las normas a aplicar. Sin embargo, interpretación y aplicación son dos actividades íntimamente conexas o, en palabras BETTI, son dos actividades que se hallan en correlación, ya que «la recta inteligencia de la ley garantiza también su recta aplicación al caso concreto»<sup>9</sup>.

Otros autores han señalado la existencia de un área semántica común entre la interpretación y la aplicación, que si bien no comporta una identificación total, sí permite hablar de la inclusión de una en otra, en el supuesto de que tal actividad se realice por jueces o por funcionarios administrativos. Y, superando la vigencia de viejos aforismos como el *in claris non fit interpretatio*, se pone de manifiesto que no cabe hablar de aplicación de la norma sin que tenga lugar una interpretación de la misma. Sin embargo, se admite con generalidad la afirmación inversa; es decir, cabe una interpretación que no esté dirigida a la aplicación de la ley, interpretación reconocitiva que incluso puede ser realizada por un juez o un funcionario administrativo<sup>10</sup>.

Entiendo, de esta manera, que la interpretación puede ser calificada como una operación jurídica básica que se integra en la actividad más amplia

---

<sup>8</sup>No sigo aquellas posiciones que defienden teorías subsuntivas. En este sentido, CASTÁN TOBEÑAS, compartiendo la opinión de SAUER (nota 1) critica la teoría de la subsunción afirmando que muchas veces el caso puede ser subsumido con la misma corrección lógica bajo proposiciones jurídicas diferentes y aun contradictorias, y que otras veces no hay ninguna proposición jurídica adecuada. Por ello afirma FERRARA (*Trattato di Diritto civile italiano*, vol I, parte I, Roma, Athenaeum, 1921, p. 241), también citado por CASTÁN TOBEÑAS, que «la consciente aplicación del Derecho o técnica de la decisión radica en saber encontrar las varias normas que deban en su combinación gobernar el caso concreto». En J. CASTÁN TOBEÑAS: *Teoría de la aplicación e investigación del derecho*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1947, p. 13. Más recientemente, puede verse una posición crítica en M. SEGURA ORTEGA: *Sobre la interpretación del Derecho*, op. cit., p. 20 y ss.

<sup>9</sup>Incluso para BETTI -que mantiene una teoría de la interpretación jurídica basada en la norma como dato previo que debe ser trasladado a la realidad-. En *Teoría general de la interpretación*, dos volúmenes, Milán, 1955.

<sup>10</sup>Así, puede diferenciarse entre interpretación-actividad, -como actividad mental que atribuye un significado a un documento-, e interpretación-producto, que será el resultado de haber interpretado, normalmente a través de un reflejo documental en que se plasma la interpretación-actividad. G. TARELLO: "L'interpretazione della legge", op. cit., pp. 39 y ss

de aplicar el Derecho. No es una operación o una fase más de la actividad aplicativa de la norma: es el núcleo esencial que permite alcanzar una decisión respecto de un concreto supuesto de hecho propuesto al aplicador de la norma<sup>11</sup>. Y ello tiene lugar en la consulta tributaria<sup>12</sup>, como señalaré a continuación.

### **3.2. ¿La contestación a consulta como interpretación jurídica cuando decide el fondo del asunto?**

¿Qué sucede en el caso de la consulta tributaria? El «interpretador» de la norma se enfrenta a un supuesto de hecho que se ha producido o se va a producir en la realidad, y debe buscar una única solución que le sea de aplicación a ese supuesto concreto<sup>13</sup>.

El órgano competente para dar contestación a una consulta no debe proponer una solución genérica para un supuesto de hecho hipotético ni ofrecer al consultante el abanico de opciones que resulte de las distintas posibles soluciones interpretativas que pudiese permitir la norma vista en abstracto. Bien al contrario, debe ofrecer la única interpretación que vinculará a la Administración en el futuro.

Desde este punto de vista, la contestación a consulta encaja en las notas de la decisión jurídica. Como señala ROVIRA FLOREZ DE QUIÑONES, «para que exista decisión jurídica es preciso, *primero*: que exista un problema perfectamente delimitado; *segundo*: que exista un sujeto capaz de “decir” una decisión; *tercero*: que la decisión sea aceptada por los destinatarios de

---

<sup>11</sup>En el proceso interpretativo ambos elementos, fáctico y jurídico, interactúan el uno sobre el otro, condicionando su mutuo entendimiento. La valoración que se realice del supuesto de hecho ofrecido al intérprete condicionará la posterior elección por éste de una determinada norma, cuyo examen, a su vez, determinará su aplicabilidad al supuesto fáctico dado, mediante el contraste de ambos juicios. Por tanto, no cabe entender que el examen de ambos factores sean actividades independientes entre sí hasta el momento mismo en que tenga lugar su contraste. Vid. L. LEGAZ Y LACAMBRA: *Filosofía del Derecho*, Bosch, 5ª ed., Barcelona, 1979, p. 556. Mantiene una postura opuesta C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: “Los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos”, Prólogo a J. ARIAS VELASCO; N. CARRAL LARRAURI: *Manual de Procedimientos Tributarios*, Santillana, 2ª ed., 1968, pp. XIV y ss, reproducida en “Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios”, en *Manuel Fraga. Homenaje Académico*, I, Fundación Cánovas del Castillo, Madrid, 1997, p. 271

<sup>12</sup>Ha indicado ZORNOZA PÉREZ que la actividad de interpretación producto de la contestación a consulta tributaria es idéntica a cualquier otra actividad de interpretación que realice la Administración, diferenciándose únicamente por el resultado que se persigue. En “Interpretación administrativa y consulta tributaria”, REDF-Civitas, nº 47-48/1985, pp. 483.

<sup>13</sup>Pero en esta actividad de interpretación en su vertiente aplicativa no sólo se tiene en cuenta la norma en sentido abstracto, sino que también juegan un papel relevante los hechos a los que se va a aplicar el ordenamiento jurídico. Es lo que explica que, en el supuesto de la consulta tributaria, el consultante deba facilitar los datos y antecedentes que estime relevantes para la resolución de la cuestión planteada (art. 66.1.d) RD), viéndose su eficacia condicionada a la subsistencia tanto de los mismos hechos como de las normas que se entendieron aplicables a esos hechos (art. 89.1 LGT).

la misma; *cuatro*: que esta solución acorte o diluya el problema planteado»<sup>14</sup>.

Así, se ha afirmado -y afirmo- que la consulta vinculante puede constituir una decisión anticipada<sup>15</sup>, una previa aplicación de la norma, la cual estaría condicionada a la efectiva realización del hecho imponible o a la coincidencia del ya realizado con el descrito en la norma<sup>16</sup>. De esta manera, si el hecho imponible ha tenido lugar antes de que la Administración dé respuesta a la consulta, esta contestación podría ser una anticipación de la resolución de un procedimiento<sup>17</sup>.

Sin embargo, la contestación a consulta no tiene porque contener todos los aspectos concretos de la aplicación de la norma, que sólo podrán expresarse en un momento posterior, a través del acto de aplicación que los criterios expresados en la consulta. Es más, casi nunca la consulta abarcará todos los aspectos que va a contener la futura resolución administrativa, puesto que las dudas del obligado tributario se referirán a algún aspecto concreto de su relación jurídico-tributaria. De este modo, es cierto que la concreción de la respuesta administrativa señalará el grado de vinculación de los órganos de aplicación de los tributos, pero la misma depende del sentido y objeto de la cuestión planteada en la consulta misma. Si ésta se refiere a

---

<sup>14</sup>Ma C. ROVIRA FLOREZ DE QUIÑONES: "Notas sobre la justificación de la decisión jurídica", *Funciones y fines del Derecho*, Universidad de Murcia, 1992, p. 567.

<sup>15</sup>Tal es así que en el derecho anglosajón se suele utilizar la expresión «advance tax ruling» para referirse a este tipo de consultas tributarias, siendo su traducción literal la de decisión tributaria anticipada.

<sup>16</sup>Las contestaciones a consultas tributarias se incluyen, al lado de circulares, dictámenes o informes de los órganos consultivos en el cuerpo de "doctrina administrativa". Constituyen, pues, un supuesto de interpretación administrativa. Ello supone, fundamentalmente, la sujeción de la interpretación realizada al control de los jueces y tribunales, que en ningún caso resultarán vinculados por los criterios ofrecidos por la Administración. Pero como contienen una interpretación autorizada, capaz de imponerse a los órganos de aplicación de los tributos, las contestaciones a las consultas tributarias producen efectos a favor de quien las alega. En efecto, la contestación a consulta tributaria tiene como esencia la vinculación, la exigencia de que la resolución que dicte la Administración en el momento de aplicar la norma se adecue a los criterios expuestos al contestar a la consulta. Ello lleva a pensar que la consulta vinculante pueda constituir una decisión anticipada, una previa aplicación de la norma, la cual estaría condicionada a la efectiva realización del hecho imponible. Si éste ya ha tenido lugar, la respuesta podría ser una anticipación del procedimiento liquidador. Vid. al respecto, F. SAINZ MORENO: "voz Interpretación Jurídica", *Enciclopedia Jurídica Básica*, Civitas, Tomo III, p. 3709; M. VILLAR EZCURRA: *Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica*, Cedecs, Barcelona, 1996, p. 132; J. J. ZORNOZA PÉREZ: "Interpretación administrativa...", *op. cit.*, p. 481 y ss; M. ABAD; G. DÍAZ; P. HERRERO, y J. MEJICA: *Notas de Introducción al Derecho Financiero*, Tecnos, Madrid, 1992, p. 178; E. VANONI: *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, IEF, Madrid, 1973, p. 356.

<sup>17</sup>El procedimiento que ha de entenderse resuelto es, en la mayoría de los casos, un procedimiento de liquidación tributaria, si bien es cierto que pueden incluirse otros procedimientos, como aquellos de carácter especial dirigidos al disfrute de determinados beneficios fiscales, que no terminan con una liquidación sino con el reconocimiento de la procedencia del beneficio solicitado, por poner un ejemplo

una cuestión puntual, concreta, la contestación no podrá limitarse a indicar un criterio de aplicación sino que dará una específica solución que, seguramente, no admitiría una diversidad de entendimientos. En un supuesto de este tipo, los órganos de aplicación de los tributos deberán ajustarse exactamente a la solución dada, de tal modo que se habrá anticipado, aunque sea de una manera parcial, el contenido del acto de aplicación de la norma tributaria. En otros supuestos, en que la cuestión consultada no alcance tal grado de concreción, el campo de actuación que se cede a los órganos de aplicación de los tributos puede ser más amplio, dejando en sus manos el paso final de determinación de la norma.

Otro elemento que sin duda separa a la consulta tributaria del acto resolutorio del procedimiento sobre el que se formula la pregunta es la falta de efectos ejecutivos inmediatos, efectos que sólo tendrán el acto o actos que resuelvan tal procedimiento posterior<sup>18</sup>. Pero de la misma manera resulta innegable que la contestación a consulta tributaria posee sus propios efectos ejecutivos, efectos que se van a producir precisamente sobre el acto posterior, al quedar vinculados los órganos aplicadores-ejecutores en el posterior procedimiento<sup>19</sup>.

Conviene no perder de vista que el derecho que, a favor del particular-obligado tributario, surge de la consulta tributaria es un derecho a que sean aplicados en un determinado acto los criterios contenidos en la respuesta, con independencia de la precisión de su contenido. En este sentido, como señalaba ROVIRA FLORES DE QUIÑONES, existe una decisión, como tercer elemento definitorio, porque la misma «por propio juego jurídico es aceptada por las partes para solucionar el conflicto»<sup>20</sup>.

La auténtica peculiaridad de los efectos ejecutivos de la resolución de una consulta tributaria radica en que el obligado tributario no resulta vinculado por la interpretación administrativa, de modo tal que y puede cumplir sus obligaciones tributarias amparándose en otra interpretación de la norma (ajustada a Derecho, o cuando menos, razonable, si no quiere incurrir en una infracción tributaria)<sup>21</sup>. El hecho de que el obligado tributario se separe de la

---

<sup>18</sup>ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Interpretación administrativa...", *op. cit.*, p. 487.

<sup>19</sup>A. MELONCELLI.: *L'informazione amministrativa*, Rimini, Maggioli, 1983, p. 290. Considera que la información administrativa relativa a la interpretación de una norma o la valoración de un hecho debe proyectarse necesariamente hacia el futuro, de forma que se traduce en una autovinculación de la Administración que no puede asumir un comportamiento diverso al previamente manifestado.

<sup>20</sup>Ma C. ROVIRA FLORES DE QUIÑONES: "Notas sobre la justificación de la decisión jurídica", *op. cit.*, p. 567.

<sup>21</sup>Vid. R. FALCÓN Y TELLA: "El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas", *QF* nº 19/2004, [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es). Quiere con ello decirse que el carácter vinculante es predicable exclusivamente de la Administración que contesta, y no del particular, que puede apartarse libremente del criterio seguido en la consulta si estima que éste no se ajusta a Derecho, renunciando a la seguridad que en otro caso le proporcionaría la consulta. De no ser así, estaríamos ante un

contestación a una consulta tributaria por sí mismo no tiene consecuencia jurídica negativa alguna<sup>22</sup>. Por tanto, la peculiaridad de este acto administrativo es que no produce efectos vinculantes sobre el consultante, y de este modo, la propia norma permite que una de las partes se separe legítimamente de la «solución del conflicto» dada por el sujeto «capaz de decidir» sobre el problema formulado; de este modo, no se cumpliría con todos los requisitos que indicaba la profesora ROVIRA FLOREZ DE QUIÑONES que resultaban necesario para estar ante una auténtica decisión<sup>23</sup>. Pero si el consultante lo acepta, estamos ante una decisión con plenos efectos.

Es más, el efecto vinculante de la consulta tributaria se deduce del propio carácter de acto administrativo de la contestación a consulta y no se requiere una causa distinta para atribuir tal carácter vinculante a la respuesta administrativa. Esa vinculación obedece a una concreta relación jurídica que se establece entre las partes, y no a un supuesto valor normativo de la respuesta a la consulta<sup>24</sup>, pero la plenitud de su eficacia queda en manos del consultante, si opta por seguir los criterios interpretativos que la misma contiene. Así las cosas, ¿qué consecuencias pueden derivarse de esta peculiar situación?

#### 4. EFECTOS DE LAS CONTESTACIONES A CONSULTAS TRIBUTARIAS

Como ya he señalado en otras ocasiones, considero imprescindible para dotar de un régimen jurídico coherente a las consultas tributarias, que todas sus contestaciones tengan eficacia vinculante frente a la Administración. Por ello, la reforma de la LGT de 2003 debe ser valorada positivamente, superándose anteriores situaciones en que la consulta no era vinculante para la Administración tributaria, restando significativamente su función de refuerzo de la seguridad jurídica del obligado tributario.

---

acto que prejuzga el fondo del asunto (en cuanto que determina el contenido de las autoliquidaciones o liquidaciones a practicar) y que, como tal, necesariamente habría de ser impugnable en vía contenciosa.

<sup>22</sup>En la medida en que los órganos de aplicación de los tributos están vinculados por la contestación a consulta, se verán obligados a seguir los criterios contenidos en la respuesta administrativa, obligando al consultante a acudir a los tribunales en defensa de la interpretación sostenida por él. Pero no se prevé sanción alguna para el obligado tributario derivada de acoger en su autoliquidación una tesis o postura interpretativa diferente que la mantenida por la Administración tributaria en la contestación que ella misma le ha dado.

<sup>23</sup>M<sup>a</sup> C. ROVIRA FLOREZ DE QUIÑONES: "Notas sobre la justificación de la decisión jurídica", *op. cit.*, p. 567.

<sup>24</sup>Como parece afirmar la Resolución del TEAR de Valencia de 28 de junio de 1996 (RAT nº 185/1996, p. 687), en cuyo Fundamento Jurídico Tercero se afirma "partiendo de la eficacia limitada como fuente normativa de las respuestas de la Dirección General de Tributos a consultas de los contribuyentes (...)". En el derecho italiano, M<sup>a</sup> V. SERRANO califica a la consulta como una pseudo-fuente normativa. Vid. "Il diritto di interpello nell'ordinamento tributario italiano", *Tutela extragiudiciale del contribuente nell'ordinamento tributario. Ruling e Verfassungsbeschwerde*, G. Giappichelli ed., Torino, 1998, p. 16.

Establecida esta premisa, conviene hacer un examen del significado que debe atribuirse a tal vinculación. Y ello porque las normas que regulan las consultas tributarias con eficacia vinculante no señalan con claridad qué significa o hasta donde se extiende tal efecto. El art. 89.1. LGT se limita a señalar que «La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante», siempre que permanezcan inalteradas la legislación y la jurisprudencia aplicables al caso<sup>25</sup>. Nada aclara o añade el RD al respecto. Por tanto, resulta imprescindible señalar el significado y amplitud que ha de atribuirse a la eficacia vinculante de una contestación a consulta tributaria.

#### **4.1. Vinculación sobre la Administración**

##### **4.1.1 Órganos vinculados por la contestación**

Primera precisión necesaria, pues, es la relativa a qué órganos van a resultar vinculados respecto a la contestación a la consulta tributaria. Según la LGT, esta vinculación se extiende sobre los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

De este modo, en la actualidad se habla de vinculación respecto a los órganos encargados de la aplicación de los tributos. El término «aplicación de los tributos» se delimita en el art. 83.1 LGT, cuando se señala que «La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias», añadiendo el párrafo siguiente que «Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria».

En mi opinión, la nueva redacción mejora sustancialmente a la anterior, que contenía una amplísima referencia a la Administración tributaria, lo que dio pie a la discusión acerca de si la vinculación alcanzaba a los Tribunales económico-administrativos<sup>26</sup>, en cuanto órganos integrados en la

---

<sup>25</sup>Así se señala por la STSJ de Madrid de 10 de diciembre de 1990 (JT 1539/1990). Similar es el texto del art. 9 del Decreto 3274/1971, de 23 de diciembre, sobre régimen especial de consultas vinculantes en materia tributaria, que establecía que «la Administración quedará obligada a aplicar la interpretación reflejada en la contestación al consultante».

<sup>26</sup>En cualquier caso, éste no es un aspecto pacífico en la doctrina, ya que, aunque con carácter general parece mantenerse la postura contraria, algunos autores entienden que deben resultar vinculados los tribunales económico-administrativos, pero en ningún caso los tribunales contencioso-administrativos. Vid., entre otros, J. A. PUEYO MASÓ: "Comentarios al art. 107 LGT", *Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias*, tomo II-A, Edersa, Madrid,

Administración tributaria. Sin embargo, los órganos económico-administrativos gozan de cierta autonomía respecto a los demás órganos de aplicación de los tributos, en cuanto que no están sujetos a vínculos de jerarquía respecto a aquéllos. Por ello es posible afirmar que cuando un tribunal económico-administrativo conoce de un acto de aplicación en el que se recojan los criterios expuestos en una consulta tributaria, puede separarse de la interpretación administrativa<sup>27</sup>.

Sin embargo, entiendo que cuando lo solicitado por el obligado tributario es que se aplique el criterio contenido en la contestación a consulta, del que se ha separado la Administración que está vinculada, el Tribunal económico administrativo deberá dar cumplimiento a la petición del obligado tributario. Con ello se hace efectivo el derecho que resulta a favor del consultante, que en otro caso quedaría vacío de contenido.

De otra parte, en mi opinión, es posible afirmar una total ausencia de vinculación de los tribunales jurisdiccionales respecto de las interpretaciones ofrecidas por los órganos administrativos, en cualquiera de sus formas, incluyéndose, por tanto, las contestaciones a consultas. Bien es cierto que, en algún caso, en el derecho comparado se le ha dado un radical efecto vinculante a las interpretaciones administrativas que alcanzan a los tribunales. Así, en el derecho italiano se han producido situaciones donde «parece que el juez se ve impulsado a ir más allá de lo dictado por la norma, declarando la no obligación del pago del tributo, con la respectiva anulación del acto impositivo»<sup>28</sup>, efecto que se extiende desde las consultas tributarias (*interpello*<sup>29</sup>-) hasta las circulares o actos de la administración tributaria que aporten información administrativa cualificada e inequívoca con respecto a casos concretos y personales.

#### **4.1. 2. Prohibición de la «reformatio in peius»**

Esta afirmación que se acaba de realizar con rotundidad en el párrafo anterior respecto de la no vinculación de los tribunales a los criterios interpretativos administrativos, sin embargo, puede, y debe, ser matizada,

---

1985, p. 419 o J. M. PEÑA GARBÍN: *La inspección de Hacienda. Problemas y soluciones*, Praxis, 1999, p. 222

<sup>27</sup>En este sentido, se ha pronunciado el propio TEAC en su resolución de 29 de septiembre de 2011 (JUR 2011/355238), al señalar que «de no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar».

<sup>28</sup>R. ALFANO: "La tutela del principio de confianza legítima en el derecho tributario italiano", QF nº 19/2012, [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es), que se remite a varias sentencias de casación.

<sup>29</sup>Que se contiene en el art. 11 de la Ley 212/2000, de 27 de julio, que recoge en Italia el llamado Estatuto del Contribuyente. Al mismo resultado, señala ALFANO, se llegaría a través del art. 3 del Decreto nº 209 de 26 de abril de 2001, que recoge el reglamento aplicable a la consulta tributaria. R. ALFANO: "La tutela del principio de confianza legítima en el derecho tributario italiano", *op. cit.*

en virtud del principio que establece la prohibición de la «*reformatio in peius*».

A la vista de este principio, autores como FALCÓN Y TELLA llegan a afirmar que, en alguna medida, las consultas vinculantes no sólo alcanzan a los tribunales económico-administrativos sino incluso a los auténticos tribunales, los contencioso-administrativos. En su opinión, en tanto en cuanto no es posible que se empeore la situación del consultante, la contestación vinculante constituye un límite que los tribunales no pueden superar. Este autor separa, de una parte, un primer caso en que se revisa una liquidación no ajustada a la contestación a la consulta tributaria, en el que la liquidación debe ser anulada y dictada de conformidad con los criterios expuestos en la respuesta administrativa. A través de esta decisión judicial se haría efectivo el mandato del art. 89 LGT que establece la vinculación de la Administración, y los tribunales contencioso-administrativos se limitarían a la aplicación del régimen jurídico que el ordenamiento tributario reserva para los supuestos en que haya tenido lugar una consulta tributaria<sup>30</sup>.

Esta interpretación obliga a entender que no siempre los Tribunales contencioso administrativos pueden apartarse del criterio seguido por la Administración tributaria para contestar. Esto es, pueden dar su propio razonamiento para llegar a una solución más favorable para el contribuyente; en otro caso deben mantener la interpretación administrativa, puesto que les queda vedado empeorar la situación del contribuyente respecto a la contestación a la consulta tributaria inicial. Admitir el agravamiento de la posición del consultante respecto a la que tenía antes de presentar el recurso, supondría vaciar de contenido el carácter vinculante de la contestación a la consulta y vulnerar el principio que prohíbe la «*reformatio in peius*». De ser así, se está permitiendo que cuando los Tribunales revisen una liquidación que se separa de una contestación a una consulta en perjuicio del contribuyente, dicha liquidación sea anulada en la correspondiente sentencia, aunque la liquidación resulte ajustada en el fondo al ordenamiento jurídico; sólo de este modo, se está haciendo efectivo el derecho nacido a favor del obligado tributario con la contestación a consulta y, al mismo tiempo, el deber surgido sobre los órganos encargados de la aplicación de los tributos. Lo cual no quiere decir que la situación, que pudiera calificarse de contraria a Derecho, quede petrificada para siempre<sup>31</sup>.

---

<sup>30</sup>Señala R. FALCÓN Y TELLA que «esta eficacia vinculante para la Administración gestora en tanto no se modifique la legislación o jurisprudencia lo es sólo en beneficio del obligado, en el sentido de que no puede aplicarse a éste un tratamiento más gravoso del que resulta de las consultas formuladas por él mismo o por otros contribuyentes en la misma situación». En «El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas», *op. cit.*

<sup>31</sup>En este sentido, debería recordarse el papel de protección de la seguridad jurídica que desempeña la consulta tributaria. Como indica la profesora M<sup>a</sup> C. ROVIRA FLOREZ DE QUIÑONES, «la seguridad es necesaria aunque el orden establecido no sea justo. Creemos que esta es

Habrá que acudir a otros mecanismos de revisi3n del acto administrativo, como se alar , en los que se ofrezcan las debidas garantías a la posici3n del consultante.

Como situaci3n diversa, cabe hacer referencia a aquélla en la que la liquidaci3n dictada es ajustada a la contestaci3n a consulta tributaria, si bien el consultante discrepa *ab initio* de la interpretaci3n que la Administraci3n le ofrece. Ante tal caso, el consultante, si desea conservar su posici3n jurídica, deberá tributar conforme a las indicaciones de la Administraci3n y posteriormente impugnar el acto de aplicaci3n en que se recojan tales indicaciones.

En este supuesto, el límite para la reforma peyorativa ya no va a encontrarse en el acto de resoluci3n de la consulta sino en el acto de aplicaci3n de la misma, que es lo que se recurre. Y ello es así porque lo que nace de la contestaci3n a consulta tributaria es el derecho a que la Administraci3n mantenga los criterios que ella misma ha ofrecido, de modo tal que una liquidaci3n ajustada a la contestaci3n a consulta ha dado cumplimiento a las exigencias del art. 89 LGT.

Así, en mi opini3n, los límites que debe tener en cuenta un tribunal contencioso-administrativo serán aquellos que les señala el propio ordenamiento: en primer lugar, el respeto al derecho surgido de la consulta tributaria, y, en segundo lugar, la posici3n jurídica que se haya derivado del acto de aplicaci3n de tal consulta. Y en ambos casos, respetando los principios que configuran la jurisdicci3n contencioso-administrativa, que incluyen la prohibici3n de la «*reformatio in peius*».

#### **4.1.3. Eficacia vinculante: extensi3n**

Como consecuencia del carácter vinculante de la contestaci3n a la consulta tributaria quedan limitadas las facultades de los distintos 3rganos encargados de la aplicaci3n de los tributos. En concreto, las facultades de los 3rganos de gesti3n en cuanto realicen tareas de comprobaci3n y las de la Inspecci3n de los Tributos en el desarrollo de sus funciones de comprobaci3n e investigaci3n se verán reducidos a la indagaci3n de la plena coincidencia de los presupuestos de hecho transcritos en la consulta y los realmente producidos<sup>32</sup>, en lo que se refiere al objeto de la consulta tributaria. La

---

una faceta importante de la seguridad en su relaci3n con el derecho. En este sentido, seguridad no es sino certeza, certeza de conocer lo establecido en las normas, independientemente del contenido de justicia que en ellas se presente» (p. 72, añadiendo posteriormente que «lo mismo la seguridad est tica que la seguridad dinámica son necesarias a las normas y a los sujetos de derecho, siempre que no se produzca el uso excesivo de una de ellas. Un equilibrio entre movilidad e inmovilidad de la norma para tratar de conseguir mejoras del derecho, es imprescindible a toda ordenaci3n jurídica, y debe estar regida por la idea de prudencia» (p. 73). Vid. "Seguridad y Estado de Derecho". *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, n  11, Fascículo 1 , 1971.

<sup>32</sup>La actividad comprobadora de la Administraci3n tributaria no puede entenderse como una mera documentaci3n fáctica de unos hechos con trascendencia jurídica, sino que dichos

actividad comprobadora de la Administración tributaria no puede entenderse como una mera documentación fáctica de unos hechos con trascendencia jurídica, sino que dichos órganos deben indagar si tales hechos se integran en un presupuesto de hecho de una obligación tributaria –en sentido amplio–, y determinar los efectos jurídicos que se derivan de la misma.

Es decir, ha tenido lugar una actividad de interpretación jurídica, de aplicación de la norma a unos hechos concretos; y también en este ámbito donde desempeña su papel la contestación a la consulta tributaria, en el sentido de limitar las funciones comprobadoras de la Administración tributaria. Así, la contestación a consulta contiene ya la interpretación jurídica que corresponde a unos determinados hechos descritos en la solicitud del consultante. Los órganos que realicen la comprobación, pues, deberán ceñir su actuación al examen del supuesto de hecho descrito en la solicitud y al efectivamente realizado por el consultante<sup>33</sup>, y, constatada la identidad sustancial de los mismos, actuar conforme a la calificación jurídica contenida en la consulta tributaria, siempre y cuando no se hayan alterado las demás condiciones de eficacia de una consulta vinculante<sup>34</sup> y el obligado tributario sujeto a comprobación, sea el mismo que haya formulado la consulta a la Administración.

#### **4.1.2. ¿Efectos en el ámbito penal?**

Una cuestión que no ha merecido la atención de la doctrina tributaria es el de la posible extensión de los efectos exoneradores de responsabilidad de una consulta tributaria al ámbito penal<sup>35</sup>. Si se parte de que la exoneración

---

órganos deben indagar si tales hechos se integran en un presupuesto de hecho de una obligación tributaria –en sentido amplio–, y determinar los efectos jurídicos que se derivan de la misma. Es decir, se requiere una actividad de interpretación jurídica, de aplicación de la norma a unos hechos concretos; y es en este ámbito donde desempeña su papel la contestación a la consulta tributaria, en el sentido de limitar las funciones comprobadoras de la Administración tributaria. Así, la contestación a consulta contiene ya la interpretación jurídica que corresponde a unos determinados hechos descritos en la solicitud del consultante. Sobre la función comprobadora respecto a elementos de hecho, vid. R. I. FERNÁNDEZ LÓPEZ: *La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, p. 120.

<sup>33</sup>En este sentido, J. RAMALLO MASSANET, : "Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", *Estatuto del Contribuyente*, 2ª ed., Francis Lefebvre, Madrid, 1999, p. 64.

<sup>34</sup>Es decir, la Administración deberá comprobar la vigencia de la normativa aplicable al caso y la inexistencia de jurisprudencia que sostenga una interpretación diversa a la expresada en la contestación a consulta.

<sup>35</sup>En el Derecho Penal se puede señalar la existencia de dos corrientes en lo que se refiere a la calificación de las causas de exoneración, en el caso de que traigan causa de la ausencia de culpabilidad. Puede entenderse que el dolo y la culpa forman parte de la responsabilidad-culpabilidad, o bien que son elementos del tipo. Sobre esta última teoría, a la que nos adherimos, vid. C. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ: *Derecho Penal Económico. Parte General*, Tirant lo blanch, Valencia, 1998, p. 179 y ss.

de responsabilidad de quien actúa sobre la base de una consulta tributaria deriva de su ausencia de culpabilidad, en concreto, por haber incurrido en un error invencible de prohibición<sup>36</sup>; causa, además, que se entiende recogida en el art. 179.2. d) LGT<sup>37</sup>.

En el ámbito penal, se señala también al error invencible de prohibición como causa de exoneración de responsabilidad penal en el art. 14.3 CP. Para NIETO MARTÍN, sobre la base del principio de buena fe, se debe dotar de relevancia al error derivado de la incorrecta información facilitada por la Administración; señala este autor, como ejemplo, el antiguo art. 107 LGT (hoy 89 LGT), en el ámbito de derecho sancionador tributario, supuesto en el que estima que «la información suministrada por la Hacienda Pública debe servir para dar relevancia a la alegación del error, no únicamente en el marco de las sanciones tributarias, sino también con relación a los delitos contra la Hacienda Pública»<sup>38</sup>.

De lo expuesto hasta este momento, considero factible la extensión de los efectos de exoneración de responsabilidad derivados de una contestación a consulta al ámbito penal tributario, en aplicación de la causa de exoneración por haber incurrido en un error invencible de prohibición<sup>39</sup>.

#### **4.1.3. Efectos para obligados tributarios no consultantes**

Conviene recordar que la contestación a consulta puede producir efectos favorables respecto a terceros, pero, eso sí, no alcanzarán a la vinculación de la Administración actuante.

En cualquier caso, el efecto específico de una respuesta vinculante a una consulta tributaria –es decir, el que obliga a la Administración tributaria a la aplicación de los criterios expuestos en la misma– sólo puede producirse a

<sup>36</sup>A. NIETO MARTÍN: *El conocimiento del Derecho: (un estudio sobre la vencibilidad del error de prohibición)*, Barcelona, Atelier, 1999, p. 208-209; C. GARCÍA NOVOA: "El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario", *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, p. 36. Más recientemente, observa la presencia de un supuesto error de prohibición en este art. 179 LGT, M. BAJO FERNANDEZ: "Eficacia del error de Derecho", *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Vol. II, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2010 p. 865 y J. M. TOVILLAS MORAN: "Error invencible de hecho y de derecho como causa de exclusión de la culpabilidad", *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Vol. II, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp. 845-862.

<sup>37</sup>Así lo ha puesto de relieve la STC 76/1990, de 26 de abril, que se pronuncia sobre la vigencia del principio de culpabilidad en el ordenamiento tributario. Afirma su fundamento jurídico 4º que la supresión del adjetivo «voluntarias» con relación a las acciones y omisiones, «no puede llevar a la errónea conclusión de que se ha suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa».

<sup>38</sup>A. NIETO MARTÍN: *El conocimiento del Derecho...*, op. cit., pp. 208-9.

<sup>39</sup>Para J. L. SEOANE SPIEGELBERG, «parece obvio que en tal caso [que un obligado tributario haya formulado una consulta tributaria] que si éste sigue las instrucciones recibidas de Hacienda no incurrirá, en principio, en ilícito fiscal». En "El delito de defraudación tributaria", *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, p. 103. También A. NIETO MARTÍN: *El conocimiento del Derecho*, op. cit., p. 209.

favor de aquél que ha formulado la consulta tributaria. Ahora bien, quienes no siendo consultantes sigan dichos criterios no serán sancionados, si resulta procedente la aplicación del art. 179.2.d) LGT. En efecto, según el art. 179.2. d) LGT no se exigirá responsabilidad por infracción tributaria si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados<sup>40</sup>.

De hecho, la propia LGT prevé cauces de difusión de las contestaciones a consultas tributarias, tanto mediante la difusión periódica de aquéllas que considere más trascendentes (art. 86.2 LGT) como mediante el suministro, previa petición, del texto individualizado de alguna contestación a consulta concreta (art. 87.3 LGT)<sup>41</sup>.

#### 4.2. Los presupuestos de eficacia de la consulta tributaria

Con mucha mayor claridad que en la redacción de su predecesora, en la actual regulación de las consultas tributarias se establecen una serie de presupuestos para que puedan ser eficaces<sup>42</sup>, que han sido calificadas como *cláusulas iuris*<sup>43</sup>. Estas cláusulas, cuya aplicación procede respecto a todos los supuestos de contestación a consulta tributaria, son las relativas a la coincidencia de los mismos hechos en base a los que se formuló la consulta tributaria, la permanencia de la legislación aplicable y la inexistencia de jurisprudencia aplicable al caso.

Así, ha de mencionarse en primer lugar la llamada «cláusula *rebus sic stantibus*», conforme a la cual serán aplicables los criterios expresados en

---

<sup>40</sup>Sobre esta causa de exclusión de responsabilidad, vid. S. ANIBARRO PÉREZ: *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1999 y J. ARRIETA MARTINEZ DE PISON: "El principio de responsabilidad tributaria y sus circunstancias excluyentes", *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Vol. II, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2010 p. 813-814.

<sup>41</sup>Para cuyo análisis nos remitimos a P. YEBRA MARTUL-ORTEGA: "Publicaciones", *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999, p. 167 y ss.

<sup>42</sup>Un examen jurisprudencial de estos presupuestos, que se califican como requisitos posteriores, puede verse en las SSAA de 18 de mayo de 1993 (RJ 626/1993) y de 20 de diciembre de 1994 (RJ. 1496/1994). Estos mismos requisitos se reproducen en otros ordenamientos, como el francés (vid. art. L80A y L80B del LPF, y el comentario de P. CUBILES SÁNCHEZ-POBRE: "Derechos de los contribuyentes en Francia. La garantía contra los cambios de doctrina administrativa", *REDF* nº 107/2000, p. 415); el portugués (vid. A. MARCOS: *O Direito dos contribuintes a segurança jurídica*, Universidade Fernando Pessoa, Porto, 1997, p. 337) o el alemán (§206 AO; vid. B. SANGMEISTER, "Bindung des Finanzamts an eine Zusage", *DtSZ* nº 10/1987, p. 235 y ss; K. TIPKE; H.W. KRUSE: "§206", *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar*, 16ª ed., Verlag Otto Schmidt, Köln, 1996, p. 40 y ss).

<sup>43</sup>Un análisis de estos requisitos puede encontrarse en J. J. ZORNOZA PÉREZ: "Interpretación administrativa y consulta tributaria (consideraciones sobre la reforma del art. 107 de la Ley General Tributaria)", *REDF-Civitas* nº 47-48/1985, p. 488 y ss.

una contestación a consulta en tanto que «no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta» (art. 89 LGT). El propio diseño de la consulta tributaria hace imprescindible, en mi opinión, concluir en sentido positivo a la aplicación de estas cláusulas; así, respecto a la cláusula *rebus sic stantibus*, la modificación de las circunstancias fácticas hace desaparecer el objeto mismo de la consulta, en cuanto se trata de una interpretación administrativa para un caso concreto.

En cuanto a la cláusula *legibus sic stantibus*, ésta se refiere a la necesidad de que las mismas normas que sirvieron de base a la Administración para emitir la contestación a la consulta tributaria continúen siendo aplicables en el momento en que se realice el hecho imponible<sup>44</sup>. Por ello, habrá de actuarse con cautela en los casos en los que los supuestos de hecho aún no han sido realizados, dado que los cambios normativos avocan a que la interpretación administrativa vertida sobre las normas anteriores carezca de fundamento legal<sup>45</sup>.

La actual regulación de estos presupuestos de eficacia está plagada, en mi opinión, de imprecisiones y -frente anteriores excesos reglamentarios, como acertadamente ha señalado alguna doctrina<sup>46</sup>-, de importantes lagunas. Así, no se determina qué puede entenderse por modificación legislativa; ni se indica cuándo se entiende que se produce un cambio con entidad suficiente para que operen tanto la cláusula *legibus sic stantibus* como la *rebus sic stantibus*<sup>47</sup>.

Por lo que se refiere a la existencia de jurisprudencia aplicable al caso, tampoco se señala qué tribunales pueden fijar doctrina a estos efectos. Debe destacarse como la normativa reglamentaria vigente hasta 2007, en este

---

<sup>44</sup>Por ello, no podemos compartir opiniones como la de M.A. CAAMAÑO ANIDO, cuando afirma que las consultas tributarias vulneran la reserva de ley tributaria; a su juicio procede «poner en evidencia que la dimensión “cuasi normativa” que el efecto vinculante de sus consultas y Resoluciones –no sólo para el consultante, sino para “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” (art. 89.1 LGT)- le ha venido dando desde la promulgación de la vigente Ley 58/2003, General Tributaria a su doctrina, se ha traducido en un desbordamiento de los límites del principio de legalidad». En “Apariencia y realidad en la interpretación de la norma tributaria”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Vol. I Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2010, pp. 409-410.

<sup>45</sup>J.J. ZORNOZA PÉREZ, “Interpretación administrativa y consulta tributaria (consideraciones sobre la reforma del art. 107 de la Ley General Tributaria”, *op. cit.*, p. 491. SSTS de 15 de junio de 1996 (RJ 4958/1996) y de 30 de septiembre de 1995 (RJ 6855/1995).

<sup>46</sup>R. FALCÓN Y TELLA: “Consultas vinculantes y jurisprudencia”, *op. cit.*, p. 7; M<sup>a</sup>. J. FERNÁNDEZ PAVÉS: “La nueva regulación...”, *op. cit.*, p. 30; J. LASARTE ÁLVAREZ; J. A. SÁNCHEZ PEDROCHE: “La gestión tributaria. Relaciones entre Hacienda y los ciudadanos en los procedimientos de aplicación de los tributos”, *Manual General de Derecho Tributario*, Tomo II. *Derecho Tributario*, 2<sup>a</sup> ed., Comares, Granada, 1997p. 314.

<sup>47</sup>Así, podemos encontrar pronunciamientos como el de la STS de 6 de septiembre de 1996 (RJ 6688/1996) que exige una identidad absoluta en los hechos objeto de consulta y los efectivamente producidos.

punto, limitaba el concepto jurisprudencia a la emitida por el TC y el TS, excluyendo los pronunciamientos tanto de los Tribunales Superiores de Justicia como del Tribunal de Justicia de la Unión Europea<sup>48</sup>. Sin embargo, son abundantes las voces que han reclamado, en atención a la configuración territorial del Estado en materia de justicia, que jurisprudencia se entienda «no sólo la doctrina legal, sino más ampliamente, cualquier criterio consolidado, ya sea en una única sentencia del Tribunal Supremo o en pronunciamientos paralelos de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia, o de los Juzgados de lo Contencioso, cuando se trate de tributos locales»<sup>49</sup>.

De otra parte, la previsión normativa se refiere únicamente a la existencia de jurisprudencia; ha de entenderse, en buena lógica, que debe contener criterios contrarios, -o al menos distintos-, a los facilitados por la interpretación administrativa<sup>50</sup>.

Otra cuestión no resuelta es si dicha jurisprudencia debe ser posterior a la presentación -o resolución- de la consulta tributaria o tiene dicha virtualidad privativa de eficacia la jurisprudencia previa. Para PALAO TABOADA las sentencias previas no privan de eficacia a las consultas tributarias que diverjan de su sentido, puesto que, en su opinión, la jurisprudencia debe ser, en todo caso, «nueva» en dos sentidos: que no exista ninguna decisión jurisprudencial previa sobre la cuestión consultada, y que la decisión sea posterior a la resolución de la consulta, es decir, posterior a que pueda presumirse que la Administración conoció el litigio<sup>51</sup>. Ello supone dar prevalencia a la interpretación administrativa sobre la interpretación

---

<sup>48</sup>Aunque el CC limita la jurisprudencia, en el sentido estricto descrito en el art. 1.6, a las sentencias emanadas por el Tribunal Supremo, se ha señalado que la actual organización del Estado hace necesario completar este requisito de manera que lo dicho para el Tribunal Supremo vale para los Tribunales Superiores de justicia en sus respectivos ámbitos. Vid. al respecto A. GORDILLO CAÑAS, : Voz "Jurisprudencia", Enciclopedia Jurídica Básica, Tomo III, Civitas, Madrid, 1995, p. 3888) Vid. R. FALCÓN Y TELLA, : "Consultas vinculantes y jurisprudencia", *op. cit.*, p. 7. En el mismo sentido, M<sup>a</sup>. J. FERNÁNDEZ PAVÉS: "La nueva regulación aplicable a las consultas con contestación vinculante", *IF*, nº 24/1997, p. 30; J. LASARTE ÁLVAREZ; J. A. SÁNCHEZ PEDROCHE: "La gestión tributaria...", *op. cit.*, p. 314).

<sup>49</sup>R. FALCÓN Y TELLA, : "La confianza legítima en el ámbito tributario (I): la vinculación de la AEAT a las contestaciones a consultas y a las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos", *QF* 20/2012, [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es)

<sup>50</sup>Como señala FALCÓN Y TELLA «El orden de prevalencia de estos complementos del ordenamiento, vinculantes para los órganos de aplicación del tributo si son favorables al particular, es por tanto el siguiente: a) criterio jurisprudencial, especialmente si es del TS (o del TJUE, cuya doctrina prevalece frente a la del anterior); b) resolución de la Sala Especial para la Unificación de Doctrina; c) doctrina del TEAC; y d) contestaciones a consultas.». En "La confianza legítima en el ámbito tributario (I): la vinculación de la AEAT a las contestaciones a consultas y a las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos", *op. cit.*

<sup>51</sup>C. PALAO TABOADA: "Spain", *The International Guide to Advance Rulings*, International Bureau of Fiscal Documentation, Publications BV, Amsterdam, 1999, p. 14-15.

jurisprudencial<sup>52</sup>; aun admitiendo esta postura, en mi opinión debe habilitarse alguna solución para el supuesto en que, existiendo jurisprudencia previa, ésta no haya sido tomada en consideración a la hora de resolver la consulta, y el consultante desee la modificación de la contestación en el sentido expuesto en dicha sentencia<sup>53</sup>. También la Administración tributaria puede estar interesada en la rectificación, para lo que deberá acudir a los cauces generales de revisión de los actos administrativos<sup>54</sup>.

## **5. SOBRE LA RECURRIBILIDAD DE LA CONTESTACIÓN A LA CONSULTA TRIBUTARIA**

Una cuestión que ha dado lugar a un intenso debate en la examen del régimen jurídico de la contestación a una consulta tributaria es la posible recurribilidad autónoma de la misma, y no a través de los actos de aplicación que la recojan, tal y como dispone la ley.

### **5.1. La naturaleza jurídica de la contestación a consulta: un verdadero acto administrativo resolutorio de un procedimiento**

A mi modo de ver, merece especial atención, sin duda, la negativa legal a que se formule recurso contra la contestación a una consulta tributaria. La cuestión entronca con la naturaleza jurídica de esta respuesta a la petición de información del consultante. En efecto, con carácter general, esta posición contraria a la recurribilidad separada de la contestación a consulta se encuentra en relación directa con la negación de su carácter de acto administrativo.

---

<sup>52</sup>Se rechaza por el TC en sentencia 111/1991, 20 de mayo (FJ 3º). Sin embargo, así ocurre en el derecho francés, conforme a los art. L80A y L80B del LPF, ya que como señala P. CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, «el juez francés debe imponer a la Administración el cumplimiento de este deber con lo que se da la paradoja de que el juez estará haciendo prevalecer por encima de la ley una mera doctrina administrativa, lo que evidentemente vulnera el principio de jerarquía normativa», recogiendo las críticas vertidas por la doctrina francesa al respecto. En "Los derechos de los contribuyentes en Francia...", *op. cit.*, p. 413

<sup>53</sup>En este sentido, R. FALCÓN Y TELLA: "El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas", *op. cit.*. Trae que trae en su apoyo la Resolución TEAC de 13 de diciembre de 2011 [JT 2011/1451]

<sup>54</sup>(SUPRIMIDO PARA REVISION A CIEGAS), entendía oportuna la desaparición en materia de consultas tributarias del mal denominado procedimiento de rectificación, debiendo ser sustituido por una revisión administrativa de oficio, que también pueda ser impulsada a instancia de parte, y en la que, especialmente, se establezca el momento en que la consulta inicial perderá su eficacia para ser sustituida por la consulta revisada. Este mecanismo rectificador en su configuración derogada permitía adecuar el contenido de las consultas a posibles modificaciones legislativas o jurisprudenciales. Tal rectificación suponía realmente una nueva consulta sobre unos mismos hechos, si tenemos en cuenta que la consulta anterior desaparecía del ordenamiento jurídico en el momento en que se ha producido la modificación normativa o jurisprudencial, ya que no puede producir sus efectos propios. Por ello, no se trataba de un auténtico procedimiento de rectificación, como aquellos de rectificación de errores materiales o de hecho, puesto que no puede hablarse de conservación del acto administrativo inicial.

Bien es cierto que la delimitación de la naturaleza jurídica de la contestación a una consulta tributaria es todavía un tema sujeto a debate, ya no sólo por los vaivenes legislativos que ha sufrido sino también por las dispares opiniones doctrinales, que se repiten en el ámbito jurisprudencial. Así, se ha señalado que son actos de información a los particulares<sup>55</sup>, que no constituye acto administrativo propiamente dicho<sup>56</sup>, que no llegan a ser verdaderos actos administrativos<sup>57</sup>; de "acto inexistente"<sup>58</sup>, de "mero acto administrativo"<sup>59</sup> y de "acto administrativo no impugnabile"<sup>60</sup>. También se han catalogado como un avance de liquidación<sup>61</sup>, de liquidación previa<sup>62</sup>, de anticipación de una liquidación tributaria que no se acuerda -y que, por lo tanto, no puede ser considerada acto administrativo<sup>63</sup>-. Mientras quienes entienden que se trata de un acto administrativo, discuten si contiene una declaración de C.en el marco de la anterior normativa que contenía la dualidad de efectos vinculantes-no vinculantes de las contestaciones a

<sup>55</sup>SSTS 8 de mayo de 1976 (RJ 3991/1976). Posteriormente, SSTS de 30 de diciembre de 1996 (RJ 9346/1996), de 2 de febrero de 1994 (RJ 2268/1994) y de 1 de febrero de 1994 (RJ 1325/1994); SSAN de 19 de enero de 1998, *JT* 102/1998) y de 2 de marzo de 1993 (*JT* 220/1993) o Resolución del TEAC de 23 de junio de 1993 (*JT* 989/1993). También E. ESEVERRI MARTINEZ y J. LÓPEZ MARTÍNEZ niegan la condición de acto administrativo a la respuesta a la consulta, dado que no vincula al particular, tratándose a su juicio de una información a la que se diferencia de las demás por los efectos que el ordenamiento le atribuye. En *Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte General*, Comares, Granada, 1997, p. 542.

<sup>56</sup>STS de 20 de marzo de 1972 (RJ 2159/1972). Por otro lado, rechaza que se trate de un acto revisable en vía económico-administrativa, J. BASANTA DE LA PEÑA, entendiéndose que la respuesta en sí misma no reconoce ni niega derechos u obligaciones de índole económica, limitándose a instruir a los consultantes en cumplimiento de su función colaboradora con éstos. En "Consulta previa a las autoridades fiscales por los contribuyentes", *MAEDF*, 1965, p. 112.

<sup>57</sup>STS de 20 de junio de 1977 (RJ 3508/1977).

<sup>58</sup>Recoge unas sentencias al respecto, A. NIETO: "Las consultas a la Administración: una aportación jurisprudencial a los conceptos de acto administrativo y de acto inexistente", *REDA-Civitas* nº 8/1976, p. 137 y ss.

<sup>59</sup>F. GARRIDO FALLA: *Tratado de Derecho Administrativo*, vol. I, Centro de Estudios Constitucionales, 7ª ed., Madrid, 1985, p. 622.

<sup>60</sup>M. VILLAR EZCURRA: *Las disposiciones aclaratorias.*, *op. cit.*, p. 155; L. MONCHÓN LÓPEZ: *Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo*, Marcial Pons, Madrid, 1995, p. 106, quien en un momento anterior se refiere a la consulta tributaria como un acto tributario que no afecta a ningún derecho u obligación (nota 83, p. 96). Para DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, la falta de impugnabilidad impide considerar que la consulta tributaria constituya un auténtico acto administrativo, al carecer del requisito de forma. Vid. "La posición jurídica del contribuyente desde el Estatuto que regula sus derechos", *JT* nº 11/1998, p. 30, nota 10. También ha tenido eco en la jurisprudencia, en el Auto del TS de 25 de noviembre de 1988 (RJ 9219/1988) o sentencias como la del TS de 10 de febrero de 1989 (RJ 2463/1989) o AN de 8 de abril de 1992 (*JT* 46/1992).

<sup>61</sup>STS de 22 de julio de 1994 (RJ 5971/1994).

<sup>62</sup>STS de 30 de septiembre de 1995 (RJ 6855/1995).

<sup>63</sup>C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: *Prólogo* a M. VILLAR EZCURRA: *Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica*, Cedecs, Barcelona, 1996, p. 18.

consultas, creen que existe declaración de voluntad en las consultas vinculantes, entre otros, FALCÓN Y TELLA<sup>64</sup>, BOQUERA OLIVER<sup>65</sup>, PALAO TABOADA<sup>66</sup>, o ADAME MARTÍNEZ<sup>67</sup>, e incluso algún pronunciamiento jurisprudencial<sup>68</sup>. Afortunadamente, se han abandonado dicciones legales en los que se calificaba la contestación a consulta como «acto de mera información», categoría, a mi juicio, introducida por el legislador únicamente con la finalidad de evitar su calificación como acto administrativo, y con ello, vedar su acceso a los tribunales. Tampoco han faltado autores que, acertadamente, han puesto de relieve que no cabe hablar de actos de mera información, sino que en todo caso, procederá referirse a actos administrativos cuyo contenido es la mera información<sup>69</sup>. Ambiguo resulta pues, el art. 89.4 LGT cuando indica que la contestación «tendrá carácter informativo».

Pero, en mi opinión, resulta innegable la condición de verdadero acto administrativo de la contestación a consulta, y son varios los elementos que permiten sustentar esta afirmación.

Un primer dato que puede servir para una aproximación a la naturaleza jurídica de la contestación a la consulta tributaria es que procede de un órgano de la Administración, y que constituye un acto jurídicamente imputable a tal órgano.

En segundo lugar, se puede ampliar su delimitación en el seno de la categoría acto administrativo, ofreciendo una clasificación de la contestación a la consulta tributaria dentro de la tipología de actos administrativos. Así, dando un paso más, si se siguen definiciones estrictas de acto administrativo que limitan esta categoría a las declaraciones de voluntad, respecto a las contestaciones a consultas con eficacia vinculante no puede ponerse en tela de juicio que este acto contiene una auténtica declaración de voluntad<sup>70</sup>, de

<sup>64</sup>R. FALCÓN Y TELLA: "Consultas vinculantes y jurisprudencia", *Editorial QF* nº 9/1997, p. 6.

<sup>65</sup>J. M<sup>a</sup> BOQUERA OLIVER: *Estudios sobre el acto administrativo*, 3<sup>a</sup> ed., Civitas, Madrid, 1985, p. 33 nota 25.

<sup>66</sup>C. PALAO TABOADA entiende que en todo caso las contestaciones a consultas son actos administrativos, si bien esta naturaleza se afirma especialmente respecto a las contestaciones con carácter vinculante. En "Spain", *op. cit.*, p. 7.

<sup>67</sup>F. D. ADAME MARTÍNEZ: *La consulta tributaria*, Dodeca- Comares, Granada, 2.000, p. 45.

<sup>68</sup>SSTS de 30 de junio de 1990 (RJ 5585/1990), de 8 de junio de 1992 (RJ 5374/1992) y de 2 de junio de 1995 (RJ 4619/1995) o SSAN como las de 8 de abril de 1992 (JT 46/1992), de 2 de marzo de 1993 (JT 220/1993), 12 de abril de 1995 (JT 411/1995), de 20 de julio de 1997 (JT 809/1997).

<sup>69</sup>Entre otros, J. MEXIA ALGAR: "Las consultas tributarias", *op. cit.*, p. 1263; J. R. RECUERO ASTRAY: "Las consultas a la Administración", *CT* nº 18/1976, p. 119; J. J. PÉREZ FADÓN-MARTÍNEZ: "Antecedentes y perspectivas de la consulta tributaria en España", *Cuadernos Jurídicos* nº 36/1995, p. 56. En cualquier caso, a través de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, se ha optado por suprimir el confuso calificativo de acto de mera información, decisión que, si bien debe ser aplaudida (vid. F. D. ADAME MARTÍNEZ: *La consulta tributaria*, *op. cit.*, p. 47) no ha servido para clarificar la naturaleza jurídica de la contestación a consulta tributaria

<sup>70</sup>Esta posición es aceptada, entre otros, por J. M<sup>a</sup>. BOQUERA OLIVER: *Estudios sobre el acto administrativo*, 3<sup>a</sup> ed., Civitas, Madrid, 1985, p. 33, nota 25; F. D. ADAME MARTÍNEZ: *La*

la que derivan efectos jurídicos favorables al consultante, con un correlativo deber para la Administración tributaria; desde esta perspectiva, no cabe negar que nos hallamos ante una auténtica resolución. Así las cosas, las resoluciones de las consultas tributarias constituyen auténticos actos administrativos declarativos de derechos y finales de un procedimiento, lo que deriva en la exigencia de que le sea de aplicación el régimen jurídico correspondiente al acto como categoría. Esto es, como se acaba de señalar, en cuanto a sus efectos, se trata de un acto declarativo de derechos o favorables, puesto que reconocen un derecho a favor de su destinatario<sup>71</sup>.

Más trascendencia tiene su clasificación respecto a sus efectos sobre el procedimiento, ya que en buena medida determinan su impugnabilidad separada; no conviene olvidar que no todo acto administrativo es recurrible. Siguiendo la clasificación de GARCÍA-TREVIJANO FOS, podemos diferenciar los actos de trámite y los actos finales de un procedimiento, teniendo en cuenta que en el caso de un «procedimiento de procedimientos» -como es el de aplicación de los tributos en sentido amplio- habrá varios actos finales de cada procedimiento que tendrán el carácter de actos de trámite respecto al procedimiento principal. Por tanto, la calificación que se atribuya al acto de resolución de una consulta tributaria dependerá de la posición adoptada en cuanto a la clasificación del procedimiento de resolución de consultas tributarias. Para GARCÍA TREVIJANO-GARNICA, las contestaciones a consultas son «actos finales de su procedimiento, sin que el acto que ponga fin a una posterior vía de gestión tributaria sea un acto final del anterior, es decir un acto que se ampare en sus fundamentos, que lo absorba realmente»<sup>72</sup>.

Desde esta perspectiva, como regla general, son recurribles en vía económico-administrativa aquellos actos que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación, así como los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento (tal y como señala en materia tributaria, el art. 227 LGT). La cuestión estriba en determinar, pues, si la contestación a una consulta puede incluirse entre dichos actos. Partiendo de que la contestación a una consulta tributaria es un acto que pone fin al procedimiento dentro del cual se emite, se trata de un acto decisorio cuyo acceso a la vía de recurso no podría ser negado. Situación que se hace todavía más patente si se afirma que la Administración sólo puede revocar el acto de resolución de una consulta tributaria acudiendo a los procedimientos

---

*consulta tributaria, op. cit.*, p. 45; R. FALCÓN Y TELLA: "Consultas vinculantes y jurisprudencia", *op. cit.*, p. 6; C. PALAO TABOADA: "Spain", *The International Guide to Advance Rulings*, International Bureau of Fiscal Documentation, Publications BV, Amsterdam, 1999, p. 7.

<sup>71</sup>E. GARCÍA DE ENTERRÍA; T. R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ: *Curso, op. cit.*, tomo I, p. 560, a quienes seguimos en sus posiciones sobre esta materia.

<sup>72</sup>J. A. GARCÍA-TREVIJANO GARNICA: *La impugnación de los actos administrativos de trámite*, Montecorvo, Madrid, 1993, p. 95.

legales establecidos al efecto<sup>73</sup>, es decir, aquellos recogidos en los art. 213 y ss LGT.

Si no estamos ante un acto administrativo declarativo de derechos, ¿por qué la Administración debe acudir a un procedimiento revisor para modificar el contenido de una de sus «actuaciones»? Si se trata de una actuación meramente informativa, la Administración podría modificar su contenido en cualquier momento, sin responsabilidad alguna por el cambio de criterio. Pero doctrina<sup>74</sup> y tribunales<sup>75</sup> consideran que la Administración no puede realizar tales modificaciones libremente, so pena de responder de los daños causados por las mismas. Y ello porque estamos ante un acto administrativo, que está dotado de la llamada «presunción de validez», que la Administración sólo puede destruir por los cauces legales señalados al efecto. Y si la Administración goza de medios de reacción frente al contenido de la contestación a una consulta tributaria, ¿por qué carece de ellos el consultante?

## **5.2. Los “pros” y los “contra” de la admisión del recurso frente a la contestación a consulta tributaria**

A continuación, se resumen las razones tradicionalmente esgrimidas en contra de esta recurribilidad separada.

La primera de ellas, ya señalada, no merece más comentarios; se trata en su presunto carácter de acto de mera información. Me reitero en mis precedentes afirmaciones: tal categoría no está prevista en norma alguna, sin que se pueda atribuir a la misma, por tanto, el radical efecto de negar la tutela judicial efectiva a una presunta tipología de actos administrativos. Pueden existir actos cuyo contenido sea el informativo, pero no se define categoría alguna por tal contenido y mucho menos a estos radicales efectos.

Se ha indicado, además, que la exclusión legal obedece a la propia esencia de la contestación, evitando dobles reclamaciones y los trastornos de emitir un acto cuyo criterio de base se halla impugnado<sup>76</sup>. Sin embargo, al impedir esa impugnación autónoma a lo que se avoca precisamente es a la emisión de un acto con base en esa consulta tributaria que se sabe viciada de antemano, puesto que, en la generalidad de los casos, el obligado tributario querrá beneficiarse, al menos, de la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria, que deriva de la tributación en

---

<sup>73</sup>En este sentido, J. J. ZORNOZA PÉREZ: “Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria”, *op. cit.*, p. 223-226.

<sup>74</sup>Vid. entre otros, F. D. ADAME MARTÍNEZ: *La consulta tributaria*, *op. cit.*, p. 133 y ss. y F.J. MARTÍN FERNÁNDEZ: “La fuerza expansiva de los actos favorables: su extensión a tributos y ejercicios distintos de aquéllos para los que fueron dictados”, *JT*, nº 18/2004, [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es).

<sup>75</sup>Vid. la STS 16 diciembre 1991 [RJ 1991, 9760]; STS de 2 de junio de 1995 (RJ 4619/1995), de 22 de julio de 1994 (RJ 5971/1994) y 8 de junio de 1992 (RJ 5374/1992)

<sup>76</sup>J. MEXÍA ALGAR: “Las consultas tributarias”, *op. cit.*, p. 1279.

conformidad con una consulta tributaria, exoneración que no tendría garantizada de apartarse de los criterios administrativos.

Además, se dice que el rechazo a su recurribilidad de modo previo se puede basar en motivos de índole práctica<sup>77</sup>. Entre los argumentos de mayor calado, se hace referencia a la propia naturaleza de la «función jurisdiccional». Para R. FALCÓN Y TELLA «la inimpugnabilidad de la contestación no se justifica técnicamente, en ningún tipo de consultas, en la inexistencia de un acto administrativo, sino en la posición institucional de los tribunales. En efecto, admitir que la contestación pudiera servir para acceder a la jurisdicción contencioso-administrativa con carácter previo al acto de liquidación supondría, de hecho, convertir a los jueces y tribunales en intérpretes del ordenamiento jurídico, cuando según la Constitución su papel se limita a "juzgar y hacer ejecutar lo juzgado" (art. 117.3), que es algo muy distinto, y excluye una interpretación en abstracto y con carácter preventivo»<sup>78</sup>. No puedo compartir plenamente esta opinión, tal y como entiendo el derecho a la consulta tributaria. Primero, porque la contestación a consulta no es una interpretación realizada en abstracto sino que la misma está referida a un supuesto de hecho concreto. Y segundo, porque la contestación a una consulta tributaria no tiene por objeto la mera interpretación sino que es un acto generador de un auténtico derecho del consultante, digno de tutela desde el momento en que nace<sup>79</sup>. Ahora bien, si se trata de una consulta tributaria que se ha formulado en atención a hechos que todavía no se han producido puede entenderse que se estaría anticipando la tutela jurisdiccional, con un cierto carácter preventivo. Sin embargo, cuando el nacimiento de una determinada obligación tributaria ya haya tenido lugar no podrá hablarse en ningún caso de una interpretación en abstracto o preventiva respecto a un conflicto nacido y que afecta a derechos dotados de efectividad plena.

Enlazando con este argumento, la siguiente razón esgrimida para oponerse a la recurribilidad de la contestación a la consulta tributaria se

---

<sup>77</sup>R. FALCÓN Y TELLA entiende que la recurribilidad autónoma de las respuestas a consultas tributarias puede acarrear problemas prácticos atendiendo al actual colapso de los tribunales. En "Consultas vinculantes...", *op. cit.*, p. 6.

<sup>78</sup>R. FALCÓN Y TELLA: "Consultas vinculantes...", *op. cit.*, p. 5. Se adhieren a la opinión de este autor J. LASARTE ÁLVAREZ y J. A. SÁNCHEZ PEDROCHE: "La gestión tributaria. Relaciones entre Hacienda y los ciudadanos en los procedimientos de aplicación de los tributos", *Manual General de Derecho Tributario, Tomo II. Derecho Tributario*, 2ª ed., Comares, Granada, 1997, p. 316; F. D. ADAME MARTÍNEZ, : *La consulta tributaria*, *op. cit.*, p. 253.

<sup>79</sup>Más aún, la STS de 27 de diciembre de 1990 (RJ 1701/1990) a la que alude el citado autor no se refiere a la resolución de una consulta tributaria vinculante sino a un supuesto en el que los recurrentes solicitan al Alto Tribunal una interpretación de unos preceptos reglamentarios ajenos al objeto de la controversia, situación ésta que no es equiparable. En concreto, indica esta sentencia que «la interpretación de la norma jurídica de cualquier rango y naturaleza, que les está atribuida, se refiere a su aplicación en el caso enjuiciado, sin estar autorizados para dictar reglas o disposiciones con carácter general».

refiere a la ausencia de vinculación para el consultante, con lo cual no afectaría a la «esfera de derechos o intereses de los administrados lo que, por su propia naturaleza, no acontece con las contestaciones a consultas, sean éstas vinculantes o no para la Administración tributaria»<sup>80</sup>. En mi opinión, sin embargo, sí resultan afectados los derechos e intereses del consultante<sup>81</sup>, obviándose los efectos vinculantes de la consulta tributaria. No sólo porque resulta innegable la existencia de un interés legítimo en el consultante en la obtención de la contestación a la consulta, en tanto en cuanto se admite con carácter general la legitimación para consultar deriva de la propia existencia de un interés legítimo en quien pretenda ejercitar este derecho. Sino que, además, esta negativa aboca directamente al retraso en la obtención de la tutela judicial efectiva; bien es cierto que el consultante no está vinculado por la contestación a la consulta tributaria, pero no lo es menos que la Administración lo estará en todo caso, con independencia de que el consultante decida tributar de forma diversa al sentido de la interpretación administrativa<sup>82</sup>. Es decir, que si el consultante se separa de la contestación a la consulta, los órganos de aplicación de los tributos deben regularizar el acto de aplicación de la consulta, ajustándolo al sentido de la contestación emitida por el órgano competente. Como señala la STS de 16 de diciembre de 1991, la Administración sólo puede separarse del sentido de una contestación vinculante a una consulta acudiendo a las potestades que el ordenamiento jurídico le atribuye para revocar sus propios actos<sup>83</sup>. Es más, debe justificar porque cambia de criterio en posteriores resoluciones a consultas tributarias<sup>84</sup>.

De todo lo expuesto, sólo cabe concluir que las contestaciones a consultas tributarias, en cuanto auténticos actos administrativos que generan el nacimiento de un derecho en el patrimonio jurídico del consultante, deben ser actos recurribles, y únicamente la expresa exclusión del art. 107.7 LGT impide su acceso a la vía jurisdiccional, lo que, por otra parte, no se justifica desde la perspectiva de nuestro ordenamiento jurídico constitucional<sup>85</sup>. En la

---

<sup>80</sup>Vid. F.D. ADAME MARTÍNEZ: *La consulta tributaria, op. cit.*, p. 252. El entrecomillado corresponde a la SAN de 8 de abril de 1992 (JT 42/1992), citada por el mismo autor.

<sup>81</sup>J. I. HERNÁNDEZ GIL afirma que el «carácter anticipativo de las contestaciones puede afectar inminentemente la esfera jurídico-subjetiva del contribuyente, afectación que-en virtud del derecho a la tutela judicial efectiva- es suficiente para permitir la impugnación directa de dichos actos». En «Consideraciones en torno a la impugnación de las consultas tributarias. Estudio comparativo del derecho venezolano y español», QF 17/2000, p. 44.

<sup>82</sup> Por ello diferimos de la posición de F. CARRERA RAYA, al que sigue F. D. ADAME MARTÍNEZ, cuando considera que no existe tal denegación de la tutela judicial efectiva, ya que el consultante puede actuar sin verse afectado por el contenido de la consulta. En *La consulta tributaria, op. cit.*, p. 259.

<sup>83</sup>RJ 1991/ 9760.

<sup>84</sup>De hecho, según el art. 68.1.RD «Cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración deberá motivar dicho cambio».

<sup>85</sup>El art. 40 de la anterior LJCA, de 27 de diciembre de 1956, disponía que «no se admitirá recurso contencioso-administrativo respecto de: f) los actos que se dicten en virtud de una

medida en que la Administración está vinculada al sentido de su previa contestación, la imposibilidad de un recurso autónomo sólo deriva en un retraso en el acceso a la tutela judicial efectiva, puesto que el consultante podrá atacar esa interpretación administrativa en un momento posterior, a través de sus actos de aplicación. Retrasar el momento en que cabe recurrir la contestación a la consulta sólo supone quitar efectos a este mecanismo<sup>86</sup>.

Sirvan de corolario las palabras del Dictamen del Consejo de Estado 52.028 de 30 de junio: «El sistema actual (que es el recogido en el proyecto) de posponer a un eventual momento ulterior (el del acto de liquidación) la impugnación contra dicho acto y, en su caso, indirectamente contra la norma interpretada si tuviera carácter reglamentario, parece insatisfactorio y posiblemente no ajustado a las exigencias del principio de tutela judicial efectiva de los intereses legítimos (art. 24 de la Constitución española)».

Por lo tanto, una futura reforma de la LGT debe prever, en la línea de inspiración constitucional consistente en extender la recurribilidad a todos los actos dictados por la Administración, la admisión expresa de los recursos contra las contestaciones a consultas<sup>87</sup>.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

ABAD, M.; DÍAZ, G.; HERRERO, P., y MEJICA, J.: Notas de Introducción al Derecho Financiero, Tecnos, Madrid, 1992

ADAME MARTÍNEZ, F. D.: La consulta tributaria, Dodeca- Comares, Granada, 2.000

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos", Prólogo a ARIAS VELASCO, J.; CARRAL LARRAURI, N.: Manual de Procedimientos Tributarios, Santillana, 2ª ed., 1968

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "Soluciones pactadas y arbitrales en los conflictos tributarios", en Manuel Fraga. Homenaje Académico, I, Fundación Cánovas del Castillo, Madrid, 1997.

---

Ley que expresamente les excluya de la vía contencioso-administrativa», y se entendió derogado por el art. 24 CE según la STC 39/1983, de 17 de mayo (RTC 1983, 39) y el Auto del TC 75/1984, de 8 de febrero (RJC 1984, 75). Refuta este parecer F. D. ADAME MARTÍNEZ: *La consulta tributaria, op. cit.*, p. 257-260.

<sup>86</sup>A. MAZZ: *Curso de Derecho Financiero y Finanzas*, Tomo I, vol. II, FCU, Montevideo, 1991, p. 158. También el Dictamen del Consejo de Estado 52.028, de 30 de junio de 1988, relativo al proyecto de Real Decreto sobre Consulta tributaria, afirma que la respuesta a una consulta «determina al consultante a programar sus comportamientos, aparte de discutir aquélla en un momento ulterior, que puede no devenir, si el sentido de la consulta, aun discrepando de ella, determina el abandono o el fracaso de la operación».

<sup>87</sup> Es la línea abierta por la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, como se señala en su Exposición de Motivos, al referirse a la justificación de la reforma, procediendo a extender significativamente el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, más allá del mero carácter revisor que tradicionalmente le era atribuido.

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: Prólogo a VILLAR EZCURRA, M.: Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica, Cedecs, Barcelona, 1996
- ALFANO, R.: "La tutela del principio de confianza legítima en el derecho tributario italiano", QF nº 19/2012, [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es).
- ANIBARRO PÉREZ, S.: La interpretación razonable de la norma como exigente de la responsabilidad por infracción tributaria, Lex Nova, Valladolid, 1999
- ARNDT, H. W.: Grundzüge des Allgemeinen Steuerrechts, München, Verlag Frank Vahlen, 1988
- ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J.: "El principio de responsabilidad tributaria y sus circunstancias excluyentes", Tratado sobre la Ley General Tributaria, Vol. II, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2010
- BAJO FERNANDEZ, M.: "Eficacia del error de Derecho", Tratado sobre la Ley General Tributaria, Vol. II, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2010.
- BASANTA DE LA PEÑA, J.: "Consulta previa a las autoridades fiscales por los contribuyentes", MAEDF, 1965.
- BENITEZ DE LUGO, F.: "El procedimiento económico-administrativo", Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, XV, 2º, EDESA, Madrid, 1990.
- BETTI, E.: Teoría general de la interpretación, dos volúmenes, Milán, 1955.
- BOQUERA OLIVER, J. Mª.: Estudios sobre el acto administrativo, 3ª ed., Civitas, Madrid, 1985
- CAAMAÑO ANIDO, M. A.: "Apariencia y realidad en la interpretación de la norma tributaria", Tratado sobre la Ley General Tributaria, Vol. I Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2010
- CARRERA RAYA, F. J.: "Una opinión sobre las consultas tributarias", GF nº 63/1989
- CASTÁN TOBEÑAS, J.: Teoría de la aplicación e investigación del derecho, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1947
- CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: "Derechos de los contribuyentes en Francia. La garantía contra los cambios de doctrina administrativa", REDF nº 107/2000
- DE LA CRUZ RODRÍGUEZ, B.: "La posición jurídica del contribuyente desde el Estatuto que regula sus derechos", JT nº 11/1998,
- ESEVERRI MARTINEZ, E., y LÓPEZ MARTÍNEZ, J.: Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte General, Comares, Granada, 1997, pág. 542.
- FALCÓN Y TELLA, R.: "La confianza legítima en el ámbito tributario (I): la vinculación de la AEAT a las contestaciones a consultas y a las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos", QF 20/2012, [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es)
- FALCÓN Y TELLA, R.: "Consultas vinculantes y jurisprudencia", QF nº 9/1997,

- FALCÓN Y TELLA, R.: "El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas", QF nº 19/2004, [www.westlaw.es](http://www.westlaw.es)
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. I.: La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pág. 120.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, M<sup>a</sup>. J.: "La nueva regulación aplicable a las consultas con contestación vinculante", IF, nº 24/1997
- FERRARA, F.: Trattato di Diritto civile italiano, vol I, parte I, Roma, Athenaeum, 1921
- GARCÍA CAPDEPÓN, P.M<sup>a</sup>: "Comentario al art. 6 del Real Decreto Legislativo 2/2008, de 20 de junio, de Suelo Estatal", Estudio del articulado del texto refundido de la ley del suelo estatal, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2009
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Civitas, 9<sup>a</sup> ed., Madrid, 1999
- GARCÍA NOVOA, C.: "El principio de personalidad en el ordenamiento sancionador tributario", Temas de Derecho Penal Tributario, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000.
- GARCÍA-TREVIJANO GARNICA, J. A.: La impugnación de los actos administrativos de trámite, Montecorvo, Madrid, 1993, pág. 95.
- GARRIDO FALLA, F.: Tratado de Derecho Administrativo, vol. I, Centro de Estudios Constitucionales, 7<sup>a</sup> ed., Madrid, 1985, pág. 622.
- GONZÁLEZ PÉREZ J.: Comentarios a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, vol. II, Civitas, Madrid, 1997,
- GONZÁLEZ SALINAS, J.: "El acto administrativo, encrucijada de problemas tópicos. Carácter instrumental del concepto. Contestación a una consulta", Revista de Derecho Inmobiliario, 1979,
- GORDILLO CAÑAS, A.: Voz "Jurisprudencia", Enciclopedia Jurídica Básica, Tomo III, Civitas, Madrid, 1995
- HERNÁNDEZ G., J. I.: "Consideraciones en torno a la impugnación de las consultas tributarias. Estudio comparativo del derecho venezolano y español", QF 17/2000.
- KRUSE, H. W.: Steurrrecht, 3<sup>a</sup> ed., Verlag CH Beck, München, 1973
- LASARTE ÁLVAREZ, J., y SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: "La gestión tributaria. Relaciones entre Hacienda y los ciudadanos en los procedimientos de aplicación de los tributos", Manual General de Derecho Tributario, Tomo II. Derecho Tributario, 2<sup>a</sup> ed., Comares, Granada, 1997, pág. 316;
- LEGAZ Y LACAMBRA, L.: Filosofía del Derecho, Bosch, 5<sup>a</sup> ed., Barcelona, 1979
- MARCOS, A.: O Direito dos contribuintes a segurança jurídica, Universidade Fernando Pessoa, Porto, 1997
- MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C.: Derecho Penal Económico. Parte General, Tirant lo blanch, Valencia, 1998.

- MAYER, G.: Die Zusage nach der AO 1977, Dunker&Humbolt, Berlin, 1991
- MAZZ, A.: Curso de Derecho Financiero y Finanzas, Tomo I, vol. II, FCU, Montevideo, 1991
- MELONCELLI, A.: L'informazione amministrativa, Rimini, Maggioli, 1983
- MEXIA ALGAR, J.: "Las consultas tributarias", Estudios de Derecho Tributario, vol. II, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979
- MONCHÓN LÓPEZ, L.: Actos reclamables en el procedimiento económico-administrativo, Marcial Pons, Madrid, 1995
- NIETO MARTÍN, A.: El conocimiento del Derecho: (un estudio sobre la vencibilidad del error de prohibición), Barcelona, Atelier, 1999
- NIETO, A.: "Las consultas a la Administración: una aportación jurisprudencial a los conceptos de acto administrativo y de acto inexistente", REDA-Civitas nº 8/1976
- PALAO TABOADA, C., "Spain", The International Guide to Advance Rulings, International Bureau of Fiscal Documentation, Publications BV, Amsterdam, 1999.
- PAULIK, H.: Lehrbuch des allgemeinen Steuerrecht, 2ª ed., Carl Heymanns Verlag, Köln-Berlin-Bonn-München, 1972, pág. 125;
- PEÑA GARBÍN, J. M.: La inspección de Hacienda. Problemas y soluciones, Praxis, 1999.
- PÉREZ FADÓN-MARTÍNEZ, J. J.: "Antecedentes y perspectivas de la consulta tributaria en España", Cuadernos Jurídicos nº 36/1995
- PUEYO MASÓ J. A.: "Comentarios al art. 107 LGT", Comentarios a las Leyes Financieras y Tributarias, tomo II-A, Edersa, Madrid, 1985.
- RAMALLO MASSANET, J.: "Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", Estatuto del Contribuyente, 2ª ed., Francis Lefebvre, Madrid, 1999.
- RECUERO ASTRAY, J. R.: "Las consultas a la Administración", CT nº 18/1976.
- ROVIRA FLOREZ DE QUIÑONES, Mª C.: "Notas sobre la justificación de la decisión jurídica", Funciones y fines del Derecho, Universidad de Murcia, 1992.
- ROVIRA FLOREZ DE QUIÑONES, Mª C.: "Seguridad y Estado de Derecho". Anales de la Cátedra Francisco Suárez, nº 11, Fascículo 1º, 1971.
- SAINZ MORENO, F.: "voz Interpretación Jurídica", Enciclopedia Jurídica Básica, Civitas, Tomo III.
- SANGMEISTER, B.: "Bindung des Finanzamts an eine Zusage", DtSZ nº 10/1987, pág. 235 y ss;
- SEGURA ORTEGA, M.: Sobre la interpretación del Derecho, Universidade de Santiago de Compostela, Santiago de Compostela, 2003.
- SEOANE SPIEGELBERG, J. L.: "El delito de defraudación tributaria", Temas de Derecho Penal Tributario, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000
- SERRANO, Mª V.: "Il diritto di interpello nell'ordinamento tributario italiano", Tutela extragiudiciale del contribuente nell'ordenamento tributario. Ruling e Verfassungbeschwerde, G. Giappichelli ed., Torino, 1998.

- SIMÓN ACOSTA, E.: *El Derecho Financiero y la ciencia jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985
- TARELLO, G.: "L'interpretazione della legge", *Trattato di Diritto Civile e Commerciale*, vol. I tomo 2, dirigido por CICU-MESSINEO, Dott. A. Giuffrè, Milán, 1980
- TARELLO, G.: "Orientamenti analitico-linguistici e teoria dell'interpretazione giuridica", *Rivista trimestrale de diritto e procedura civile*, I, 1979, pág. 6.
- TIPKE, K.; KRUSE, H.W.: "§206", *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar*, 16ª ed., Verlag Otto Schmidt, Köln, 1996, pág. 40 y ss).
- TIPKE, K.; LANG, J.: *Steuerrecht*, 16ª ed., Dr Otto Schmidt, Colonia, 1998.
- TOVILLAS MORAN, J. Mª.: "Error invencible de hecho y de derecho como causa de exclusión de la culpabilidad", *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Vol. II, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2010
- VANONI, E.: *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, IEF, Madrid, 1973.
- VILLAR EZCURRA, M.: *Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica*, Cedecs, Barcelona, 1996
- YEBRA MARTUL-ORTEGA, P.: "Publicaciones", *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, CEF, Madrid, 1999
- ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Interpretación administrativa y consulta tributaria (consideraciones sobre la reforma del art. 107 de la Ley General Tributaria)", *REDF-Civitas* nº 47-48/1985.
- ZORNOZA PÉREZ. J. J.: "Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria" *CT* nº 50/1984.