

## DR 20 43

El derecho de consulta, que debe distinguirse del derecho de información, se fundamenta en el principio de seguridad jurídica y hoy día se puede considerar como imprescindible para los administrados, dada la complejidad y el tecnicismo de las legislaciones tributarias. Cabe resaltar que la seguridad jurídica se ha visto fortalecida al establecerse el carácter vinculante de la contestación para la Administración. Este derecho aparece reconocido con carácter general en el artículo 107 de la Ley General Tributaria, tal como quedó redactado por el Decreto Ley de 17 de noviembre de 1975.

Este precepto ha sido desarrollado, a nuestro juicio de forma discutible, por resolución de la Dirección General de Tributos, de 7 de enero de 1980, publicada en el Boletín Federal del Estado de 18 de febrero. Debe advertirse que junto a esta regulación mantienen su vigencia consultas que podemos denominar de régimen especial, con importantes peculiaridades y en cuyo análisis no podemos entrar en este momento. Tales consultas afectan a las inversiones de capital extranjero en empresas españolas, a los fondos de inversión mobiliaria, a la regularización de balances y a las haciendas locales.

En el tiempo de que disponemos es imposible estudiar detenidamente los distintos problemas que plantea la consulta tributaria, por lo que nos limitaremos a exponer aquí la legitimación, los requisitos de la consulta y los efectos de la contestación por parte de la Administración. La legitimación hace referencia a las personas que pueden consultar y a quién se dirige la consulta. Respecto al primer punto, es decir, quién puede consultar, el artículo 107 de la Ley General Tributaria atribuye este derecho a los sujetos pasivos.

Entendemos que este término no debe ser interpretado en sentido técnico, es decir, tal como lo entiende el artículo 30 de la misma ley que limita el concepto a los contribuyentes y sustitutos. Al igual que en otras ocasiones, creemos que la expresión se utiliza en sentido amplio, con lo que cabe conceder el derecho a consultar a cualquier persona que en abstracto pueda realizar el hecho imponible objeto de la consulta. La interpretación que defendemos encuentra apoyo en el propio artículo 107, ya que uno de los requisitos exigidos para que la contestación a la consulta produzca efectos vinculantes para la Administración consiste en que la consulta se formule antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración.

Si la consulta se plantea antes de producirse el hecho imponible, no ha nacido la obligación tributaria y, por tanto, no puede existir sujeto pasivo. En cuanto al segundo aspecto de la legitimación, es decir, a quién se dirige la consulta, no aparece aclarado por la norma que regula la consulta. El párrafo 1º del citado artículo 107 dispone únicamente en lo que aquí interesa que los sujetos pasivos podrán formular a la Administración consultas debidamente documentadas respecto al régimen o la clasificación tributaria que en cada caso les corresponda.

Así pues, en base al artículo 93 de la misma ley general tributaria, habría que concluir que tal

competencia corresponde a las delegaciones de Hacienda. Sin embargo, no ha sido este el criterio mantenido por la Administración quien entiende que tal competencia corresponde a los órganos centrales del Ministerio de Hacienda. Más concretamente, la resolución de la Dirección General de Tributos de 7 de enero de 1980, mencionada anteriormente, ha delegado a los Subdirectores Generales de la Dirección General de Tributos la competencia para contestar las consultas que se formulen por los contribuyentes al amparo del artículo 107 de la ley general tributaria.

Así pues, de lo dicho se desprende que las consultas deben formularse por escrito dirigido al Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda. El segundo punto que vamos a analizar hace referencia a los requisitos que deben reunir las consultas para que produzcan el efecto de que el criterio mantenido en la contestación vincule a los órganos de gestión. Estos requisitos se especifican en el párrafo cuarto del artículo 107 y son los siguientes.

En primer lugar, el escrito en que se formule la consulta debe comprender todos los antecedentes y circunstancias necesarios para la formación del juicio de la Administración. El párrafo quinto del mismo precepto viene a admitir expresamente la posibilidad de que la Administración pueda rechazar las consultas que no reúnan los indicados antecedentes y circunstancias. En segundo término, que los antecedentes expuestos por el consultante no hubieran sufrido modificación posterior.

Y, finalmente, que la consulta se formule antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración. Terminamos estas breves consideraciones sobre la consulta tributaria aludiendo a los efectos jurídicos que produce la contestación por parte de la Administración. La primera duda que suscita esta contestación es la de determinar su naturaleza.

La doctrina, influida sin duda por la legislación anterior a 1965, afirmaba que la respuesta ofrecida por la Administración no reúne los requisitos indispensables para ser considerada como acto administrativo. El propio artículo 107, en su redacción originaria, establecía que la contestación tendrá el carácter de mera información y no la de acto administrativo. Con tal afirmación, el legislador trataba de defender la no vinculación de la Administración a la respuesta ofrecida y su irrecurribilidad.

Sin embargo, entendemos que el hecho de que la contestación no sea recurrible no predetermina su naturaleza de acto administrativo, pues, como es sabido, existen actos administrativos irrecurribles. La contestación es un acto administrativo en cuanto supone una declaración por parte de la Administración que produce consecuencias jurídicas. En este sentido, el profesor Garrido Falla incluye tales contestaciones en la categoría de los meros actos administrativos.

Así pues, las contestaciones a las consultas formuladas por los particulares son actos administrativos, aunque estos actos administrativos son irrecurribles. Precisada la naturaleza jurídica de la contestación, veamos los efectos jurídicos que produce. Hay que comenzar

afirmando que la formulación de la consulta no produce ningún efecto jurídico especial, únicamente genera el derecho a obtener una contestación de la Administración.

En este sentido, el párrafo 6º del artículo 107 de la Ley General Tributaria dispone, a nuestro modo de ver innecesariamente, que la presentación de la consulta ante la Administración no interrumpe los plazos previstos en las leyes para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Si la formulación de la consulta por parte de los particulares no produce ningún efecto jurídico especial, por el contrario, sí los produce, e importantes, la contestación de la Administración. Hasta la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria, operada por el Decreto Ley 17 de noviembre de 1975, la contestación tenía el carácter de mera información y no vinculaba a la Administración.

Con la aludida reforma, la situación cambia radicalmente y el nuevo artículo 107 viene a establecer que los órganos de gestión de la Administración quedarán obligados a aplicar los criterios reflejados en la contestación a la consulta. La vinculación de los órganos de gestión a la respuesta dada por la Administración no se produce en los casos que concreta el párrafo tercero del citado artículo 107. En primer lugar, cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados y, en segundo término, cuando se modifique la legislación aplicable.

Así pues, fuera de estos supuestos, la Administración queda obligada a aplicar el criterio mantenido en la contestación a la consulta formulada por los particulares. Otro efecto importante es el previsto en el artículo 85 de la misma Ley General Tributaria. El mencionado precepto dispone que las sanciones correspondientes a las inflaciones de omisión y defraudación no se aplicarán a los sujetos pasivos cuando su clasificación tributaria hubiera sido fijada por la Administración en virtud de consulta previa formulada con los requisitos reglamentarios.

Entendemos que este precepto carece hoy de sentido y justificación. Incluso se puede afirmar que tampoco lo tenía antes de la reforma por el repetidamente citado Decreto Ley de 17 de noviembre de 1975, pues el artículo 107 de la Ley General Tributaria disponía que el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del sujeto pasivo en los términos de la contestación no generaría responsabilidad para él mismo. Si los sujetos pasivos seguían los criterios marcados por la Administración en la contestación, no sólo no se podrían aplicar al sujeto pasivo las sanciones de omisión y defraudación, como dice el mencionado artículo 85, sino ningún otro tipo de sanción.

Como afirma el profesor Albiñana, estamos en presencia de un caso de insistencia de la infracción equivalente al supuesto en que el sujeto pasivo declara correctamente y la Administración, por error, le atribuye una clasificación tributaria inadecuada. Con posterioridad a la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria, la falta de coherencia del citado artículo 85b es más clara en la medida en que la Administración no sólo no puede imponer ningún tipo de sanción cuando el contribuyente siga fielmente a las puertas marcadas por la

Administración en la consulta formulada, sino que queda obligada a aplicar los criterios manifestados en la respuesta. Concluimos esta breve intervención con la indicación de que el párrafo segundo del mismo artículo 107 dispone que los interesados no podrán entabular recurso alguno contra la contestación, aun cuando pueden hacerlo posteriormente contra el acto administrativo basado en ella.

Establece, por tanto, la irrecurribilidad del acto administrativo en que se exterioriza la contestación. Sin embargo, entendemos que la justicia queda restablecida en la medida en que el contribuyente puede recurrir el acto administrativo de gestión que resulte de la actuación posterior del contribuyente.