

<b>TRIBUTACIÓN</b>	<b>LA POTESTAD INTERPRETATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA: ASPECTOS PROBLEMÁTICOS Y PERSPECTIVAS DE REFORMA</b>	<b>Núm. 58/2001</b>
--------------------	---	-------------------------

**JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO**

**PILAR ÁLVAREZ BARBEITO**

*Profesores de Derecho Financiero y Tributario. Facultad de Derecho de la Universidad de La Coruña*

**1.º Premio Estudios Financieros 2001**

**Modalidad: *Tributación***

**Extracto:**

EL presente trabajo constituye un acercamiento crítico a la regulación española de una de las principales fuentes informadoras del Derecho Tributario actual, a saber: los denominados «instrumentos interpretativos» (*public & private interpretative rulings*) emanados de los diferentes órganos de la Administración tributaria. Los autores llevan a cabo una revisión de los problemas que se derivan de la regulación (o desregulación) de la «potestad interpretativa» en materia tributaria en el ordenamiento español, contrastando esta normativa con la vigente en otros países occidentales. Como resultado de este análisis interno y comparativo, se llega a la conclusión de que la regulación que de esta materia establece el ordenamiento español, lejos de posibilitar que los «instrumentos interpretativos» desempeñen la importante función que les corresponde en un sistema de gestión tributaria que pivota sobre la autoliquidación, contribuye a generar un «clima» de inseguridad jurídica que afecta negativamente tanto a la generalidad de los obligados tributarios, como a los propios órganos encargados de gestionar el sistema tributario.

A juicio de los autores, la regulación actual de la «potestad interpretativa» en materia tributaria requiere de una profunda revisión al objeto de adecuarla a los principios constitucionales de legalidad, igualdad y seguridad jurídica. En tal sentido, el presente estudio contiene una serie de propuestas o perspectivas de reforma concebidas tanto al objeto de articular la referida adecuación constitucional, como en orden a lograr que los denominados «instrumentos interpretativos» puedan desempeñar la importante función que tienen reservada y atribuida en los modernos sistemas de gestión tributaria.

---

## Sumario:

---

- I. Consideraciones generales.
- II. Naturaleza jurídica de las disposiciones interpretativas o aclaratorias.
  1. Especial referencia a las órdenes ministeriales dictadas al amparo del artículo 18 de la LGT.
    - 1.1. Breve referencia a la potestad reglamentaria de los Ministros.
    - 1.2. La potestad interpretativa del Ministro de Hacienda.
  2. Otras disposiciones de carácter interpretativo o aclaratorio.
- III. Eficacia en el tiempo de las disposiciones interpretativas.
  1. Una referencia a la retroactividad de las *normas* de carácter interpretativo.
  2. Efectos en el tiempo de las disposiciones interpretativas en materia tributaria.
- IV. Eficacia de las disposiciones interpretativas desde un punto de vista subjetivo.
  1. Efectos frente a los órganos de gestión.
    - 1.1. Delimitación de la expresión «órganos de gestión» a efectos del artículo 18 de la LGT.
    - 1.2. Eficacia jurídica frente a los órganos de gestión tras la creación de la AEAT.
    - 1.3. Coexistencia de las órdenes interpretativas con otras disposiciones administrativas de carácter aclaratorio o interpretativo.
    - 1.4. Efectos de los actos administrativos dictados por los órganos de gestión en contra de una disposición aclaratoria o interpretativa.
    - 1.5. Breve referencia a los efectos jurídicos de las disposiciones interpretativas sobre la labor desarrollada por el Abogado del Estado.
  2. Efectos frente a los administrados.
    - 2.1. En relación con la naturaleza jurídica de las disposiciones interpretativas o aclaratorias y su posible control jurisdiccional.
    - 2.2. En relación con la incidencia de los criterios interpretativos de la Administración sobre la conducta de los ciudadanos.
    - 2.3. En relación con los cambios de interpretación de la Administración.

«This is one difference between tax law and most other laws. When dealing with other areas of law citizens tend to choose well-trodden paths; with tax laws they seek new ones. Another difference is the wide scope of tax laws (...). It would therefore appear that every country has to set up some machinery between the tax law and the citizen which will provide some freedom for interpretation. This freedom may be exercised by Government officials, or by Courts, or partly by one and partly by the other, but in every country there is a need for some procedures which will mitigate, in extreme circumstances, the undue severity of tax law (...). This freedom of interpretation leads to the law being vague and ambiguous whereas taxpayers seek for certainty and predictability: if certainty and predictability cannot be found in the law then there is a need for advance rulings». (WHEATCROFT, G.S.A., *CDFI*, vol. 50.a), London, 1965, págs. 7-8)

## I. CONSIDERACIONES GENERALES

Algunos destacados juristas vienen manteniendo desde hace algún tiempo que uno de los caracteres propios del Derecho Tributario –que lo diferencia de otras ramas del ordenamiento– resulta de la «amplitud de objeto» de las leyes tributarias, motivo por el cual consideran un problema insoluble tratar de construir normas fiscales capaces de contemplar todo hecho o relación que conlleve una consecuencia económica. Tal punto de partida conduce a los defensores de esta tesis a destacar cómo tal «insuficiencia legislativa» sitúa la cuestión de la interpretación de la norma tributaria en un primer plano, tanto en relación con los contribuyentes como frente a la Administración tributaria <sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Vid.: WHEATCROFT, G.S.A., *The interpretation of taxation laws with special reference to form and substance*, Cahiers de Droit Fiscal International, IFA, London, 1965, págs. 7-8; y PREBBLE, J., «Why is tax law incomprehensible?», *British Tax Review*, n.º 4, 1994, págs. 380 y ss. Recientemente, C. ROMANO se ha manifestado en el mismo sentido afirmando: «The technicality and complexity of tax provisions cannot always offer the taxpayer a high degree of certainty on the consequences of their actions. Furthermore, the nature of the area regulated by tax law (i.e., business) is one of the most complex and dynamic in our society and is subject to rapid changes. It could be argued that this uncertainty as to the interpretation and application of tax law is inherent in its nature because it depends upon transactions (acts or facts) regulated by other fields of law. In other words, the interdisciplinary character of tax law is stronger than in many other areas of law and may be considered as one of the causes of uncertainty. This obscurity (or: uncertainty) and the insufficient transparency of tax systems can not only violate the principle of fairness in itself but also undermine the perception of fairness by taxpayers» (ROMANO, C., «Private Rulings Systems in EU Member States. A Comparative Survey», *European Taxation*, January 2001, pág. 21).

Otros autores, como BIRK<sup>2</sup>, han llegado a la misma conclusión señalando el carácter «fronterizo» del Derecho Tributario, cualidad que resulta de la permanente e intensa interrelación que éste presenta con las demás ramas del ordenamiento jurídico.

Se coincida o no con estas ideas, lo cierto es que la evolución del Derecho Tributario viene poniendo de relieve cómo junto a las fuentes tradicionales de esta rama del Derecho se han ido abriendo camino otro conjunto de «fuentes» atípicas y de carácter esencialmente interpretativo que terminan influyendo de forma determinante en la forma en que se aplica en la práctica la normativa fiscal. La trascendencia que poseen estas fuentes interpretativas, sin embargo, contrasta con la limitada atención que se les ha prestado por parte de los estudiosos de esta rama del Derecho. Precisamente, este trabajo tiene por objeto analizar los diferentes problemas y cuestiones que suscita la presencia en nuestro ordenamiento de toda una suerte de disposiciones de carácter interpretativo o aclaratorio a través de las cuales la Administración trata de afrontar los problemas suscitados tanto por la complejidad técnica que envuelve al fenómeno tributario como por los constantes cambios a los que se ven sometidas las normas jurídico-tributarias para adaptarse a la realidad.

No se puede desconocer que con esa finalidad, disposiciones emitidas bajo la forma de órdenes ministeriales, resoluciones, instrucciones o circulares, proliferan en el campo del Derecho Financiero sin que sus efectos estén siempre claros *a priori* debido, tal y como tendremos ocasión de exponer a lo largo del trabajo, a dos razones fundamentalmente<sup>3</sup>. Por un lado, a la gran polivalencia terminológica que acompaña a las denominaciones que acabamos de mencionar, en la práctica susceptibles de dar cobertura a los más variados contenidos y, por otra parte, a la ausencia de una verdadera ordenación de esa clase de disposiciones.

La confusión generada por ese aluvión de disposiciones administrativas, que en principio deberían redundar en el reforzamiento del principio de seguridad jurídica tanto respecto de la Administración como de los administrados, ya que permitirían conocer de antemano los criterios que en cada momento se utilizan para aplicar la normativa tributaria, se ha convertido en problema de difícil solución que el legislador debería afrontar en la inminente reforma que actualmente se está preparando de la Ley General Tributaria (LGT).

<sup>2</sup> BIRK, *Steuerrecht*, Beck, München, 1988, pág. 2.

<sup>3</sup> Con carácter preliminar debemos advertir de la existencia de dos grandes grupos de «disposiciones interpretativas», a saber, las denominadas *public rulings* y las conocidas como *private rulings* o *advance rulings*. Las primeras están concebidas para generar prácticas uniformes o coherencia interna dentro de la Administración Tributaria, de manera que, en principio, no pretenden desplegar efectos extrínsecos o guiar a los contribuyentes; no obstante, existe una tendencia a que algunos de estos instrumentos desplieguen efectos «extrínsecos», lo cual acontece, generalmente, cuando a través de ellos se trata de hacer pública una interpretación oficial de la Administración para que guíe a la generalidad de los contribuyentes y a las propias autoridades fiscales (*interpretative public rulings*). Las *private rulings* (resoluciones a consultas), por su parte, sí pretenden guiar u orientar a los contribuyentes poniéndoles de manifiesto cuál es la interpretación administrativa de una determinada norma tributaria o clarificando las obligaciones tributarias que les corresponden; precisamente, una de las características distintivas de esta clase de *rulings* es que resuelven problemas concretos o específicos planteados por los contribuyentes donde éstos aportan los hechos para que la Administración les indique el Derecho Tributario aplicable y aplicado (*pre-transaction rulings*). Vid.: ROMANO, C., «Private Rulings Systems in EU Member States. A Comparative Survey», *European Taxation*, January 2001, pág. 18.

Es precisamente el artículo 18 de la LGT el que se ocupa de regular con carácter general la potestad interpretativa y aclaratoria en materia tributaria, señalando a esos efectos que:

- «1. La facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás disposiciones en materia tributaria corresponden privativamente al Ministro de Hacienda quien la ejercerá mediante Orden publicada en el Boletín Oficial del Estado.
2. Las anteriores disposiciones serán de obligado acatamiento para los órganos de gestión de la Administración pública».

Éste será, pues, el precepto que nos sirva de partida para examinar los aspectos más polémicos que presenta la potestad interpretativa o aclaratoria en materia tributaria, facultad que actualmente, y lejos de lo que pueda pensarse a la vista de lo dispuesto por el artículo 18 de la LGT, no puede considerarse atribuida en exclusiva al Ministro de Hacienda. Como ya se ha indicado y según tendremos ocasión de comprobar, la interpretación y aclaración de la normativa tributaria constituye en la práctica una tarea descentralizada a la que también se encomiendan, entre otros, entes como la AEAT o la DGT.

Por ese motivo, la mayor parte de las conclusiones que puedan extraerse del análisis del mencionado precepto de la LGT y de las órdenes ministeriales que allí se regulan, terminarán por hacerse extensivas al resto de las disposiciones de carácter interpretativo o aclaratorio emanadas desde otros ámbitos de la Administración Tributaria.

## II. NATURALEZA JURÍDICA DE LAS DISPOSICIONES INTERPRETATIVAS O ACLARATORIAS

### 1. Especial referencia a las órdenes ministeriales dictadas al amparo del artículo 18 de la LGT.

#### *1.1. Breve referencia a la potestad reglamentaria de los Ministros.*

El primer problema que suscita el tenor literal del precepto anteriormente transcrito es la determinación de la naturaleza jurídica de las disposiciones a las que allí se hace referencia, cuestión que la doctrina ha abordado adoptando posiciones dispares; hay quien las considera meras directrices dirigidas por el Ministro a sus subordinados sin eficacia alguna fuera de ese ámbito, pero tampoco faltan autores que las califican como auténticas normas jurídicas de corte reglamentario, cuya eficacia vinculante podría extenderse, aunque con ciertas limitaciones, a los particulares y a los órganos de resolución de reclamaciones y recursos.

Al margen de los argumentos empleados por la doctrina para fundamentar tales opiniones, sobre los que volveremos más adelante, lo cierto es que las dudas surgidas en torno a esta cuestión guardan una estrecha relación con el hecho de que los Ministros puedan ostentar, en determinadas condiciones, una verdadera potestad reglamentaria con efectos frente a los administrados, poder que formalmente se concreta en el mismo instrumento al que se refiere el artículo 18 de la LGT, esto es, en órdenes ministeriales que, al igual que sucede con las mencionadas en ese precepto, han de ser objeto de publicación en el Boletín Oficial del Estado. Tales coincidencias en cuanto al sujeto y a la forma adoptada tanto por las disposiciones de carácter reglamentario, como por aquellas otras que en el ámbito tributario únicamente tienen encomendada la función de unificar y aclarar la forma en que los órganos de la Administración subordinados jerárquicamente al Ministro de Hacienda deben interpretar la normativa fiscal, pueden suscitar, en ocasiones, el problema de la determinación de los efectos que cabe atribuir a cada una de ellas <sup>4</sup>.

La solución de esta cuestión dista mucho de ser pacífica, sobre todo si se tienen en cuenta las particularidades que en torno a este tema se suscitan en la práctica, las cuales, según exponremos a continuación, obligan en muchas ocasiones a introducir matices importantes sobre las conclusiones a las que podría llegarse desde un punto de vista eminentemente teórico.

Lo primero que ha de abordarse en relación con este tema es la posibilidad de que los Ministros puedan verdaderamente dictar disposiciones de carácter reglamentario, cuestión en la que han reparado tanto los administrativistas como los estudiosos del Derecho Tributario partiendo de lo que sobre la potestad reglamentaria dispone el artículo 97 de la Constitución (CE). Pues bien, en virtud de este precepto, el Gobierno «ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y las leyes», de donde podría extraerse que sólo aquél ostenta la potestad de dictar normas de carácter reglamentario. Sin embargo, como bien ha señalado SANTAMARÍA PASTOR <sup>5</sup>, «la exclusividad de la potestad reglamentaria en el Gobierno, (...), está desmentida por el propio tenor literal del artículo 97 de la CE, según el cual el Gobierno «ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria»: afirmar su monopolio sobre esta última obligaría a concluir también que sólo el Gobierno ejerce la función ejecutiva, lo que es manifiestamente absurdo» <sup>6</sup>. Por ese motivo, concluye el mencionado autor, «el precepto constitucional citado no es, ciertamente, una norma descriptiva: atribuye, efectivamente, al Gobierno la potestad reglamentaria como órgano titular *primario y general* de la misma; pero no prohíbe que por normas de rango inferior puedan efectuarse atribuciones *concretas* de esta potestad en favor de órganos distintos o inferiores al Gobierno» <sup>7</sup>.

<sup>4</sup> En ese sentido, MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: «La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria», *RDFHP*, n.º 54, 1964, pág. 370, reparaba ya en el hecho de que en la práctica podía producirse una «cierta confusión desde el momento en que es un mismo órgano administrativo el titular de ambas potestades –la reglamentaria y la interpretativa–, y que ambas potestades se actúan en la práctica a través de una misma vestidura formal, ya que ambas aparecerán normalmente en la forma de Orden Ministerial».

<sup>5</sup> SANTAMARÍA PASTOR, J.A.: *Fundamentos de Derecho Administrativo*, Tomo I, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 1988, pág. 760.

<sup>6</sup> En este aspecto SANTAMARÍA PASTOR ha seguido la idea expuesta anteriormente por otros administrativistas. En ese sentido, *vid.* ENTRENA CUESTA, R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. I/1, Tecnos, Madrid, 1988, pág. 140, nota n.º 8.

<sup>7</sup> En términos similares se pronuncia PAREJO ALFONSO, L.: «Las fuentes del Derecho Administrativo (II)», en *Manual de Derecho Administrativo*, Vol. 1, Ariel, Barcelona, 1998, pág. 273. También el Tribunal Constitucional se ha hecho eco de esta postura señalando expresamente en la STC 185/1995, de 14 de diciembre, (RTC 1995, 185), que «La atribución

En ese sentido, el artículo 12.2.a) de la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), menciona expresamente entre las competencias de los Ministros la de «ejercer la potestad reglamentaria en los términos previstos en la legislación específica», de donde se desprende que los Ministros podrán dictar normas de carácter reglamentario siempre que exista una habilitación expresa y específica al efecto <sup>8</sup>. De acuerdo con lo anterior, mientras la potestad reglamentaria del Gobierno puede calificarse de originaria, la que en determinados casos puedan ostentar los Ministros en particular será derivada y deberá desarrollarse respetando estrictamente los márgenes establecidos por la norma de atribución que, por otra parte, suele ser la que contiene la regulación esencial de la materia cuyos aspectos de carácter secundario podrá concretar, en los términos expuestos, el Ministro habilitado para ello <sup>9</sup>.

Hasta el momento nos hemos referido a la posibilidad de que, previa habilitación, los Ministros puedan entrar a regular con eficacia jurídica *ad extra*, esto es, frente a los administrados, determinados aspectos secundarios de una materia cuyo contenido sustancial y efectos están prefijados por una norma de rango superior. Pues bien, junto con esta potestad reglamentaria de carácter derivado o de atribución, se ha hablado también de la denominada potestad reglamentaria doméstica de los Ministros <sup>10</sup>. Esto es, aquella que tiene por objeto ordenar los asuntos propios de sus respectivos departamentos así como los criterios de actuación de los mismos <sup>11</sup>, haciendo uso del poder de dirección que normalmente ostentan las autoridades superiores de cualquier organización de ciertas dimensiones sobre sus inferiores jerárquicos, y que en el caso de los Ministros habrá de ajustarse a lo que sobre estas cuestiones esté regulado por la legislación vigente en cada momento <sup>12</sup>.

---

genérica de la potestad reglamentaria convierte al Gobierno en el titular originario de la misma, pero no prohíbe que una ley pueda otorgar a los Ministros el ejercicio de esta potestad con carácter derivado o les habilite para dictar disposiciones reglamentarias concretas, acotando y ordenando su ejercicio». En términos similares, la STC de 16 de julio de 1997.

- <sup>8</sup> Con respecto al rango que ha de tener la norma en la que se habilita expresamente a un Ministro para el desarrollo de su potestad reglamentaria la doctrina no se ha manifestado unánimemente, aunque sus razonamientos coinciden en señalar el carácter concreto y restringido de dichas habilitaciones. Así, autores como SANTAMARÍA PASTOR admiten la posibilidad de que la atribución se realice tanto mediante una Ley como a través de un Decreto del Gobierno. Ahora bien, este último caso sólo puede admitirse excepcionalmente, porque lo contrario supondría burlar la voluntad del legislador de que sea el Gobierno el que desarrolle una ley, y únicamente podrá tener por objeto «la regulación de cuestiones secundarias, puramente ejecutivas y no integrantes del núcleo esencial de la normación que el Gobierno debe por sí realizar». (op. cit., pág. 762). En el mismo sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA/FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo I, 8.ª ed., Civitas, Madrid, 1998, págs. 178-179.
- <sup>9</sup> En ese sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA y FERNÁNDEZ: *Curso de Derecho Administrativo*, op. cit., pág. 178, señalan que esta clase de normas serán aquellas que normalmente se refieren «a expedientes o actos que pueden afectar a los ciudadanos, pero cuyo contenido sustancial y efectos están determinados en las normas superiores respectivas, Leyes y Decretos. Serán, por ello, Órdenes ministeriales de pura ejecución».
- <sup>10</sup> La distinción entre estos y aquellos reglamentos que tienen efectos frente a terceros no integrados en la organización del sujeto que los dicta es la que sirve de base para la diferenciación que la doctrina alemana ha establecido entre reglamentos administrativos (*Verwaltungsverordnungen*) y reglamentos jurídicos (*Rechtsverordnungen*). Ahora bien, esta similitud ha de admitirse sólo con ciertas reservas, ya que las particularidades propias de los ordenamientos jurídicos alemán y español impiden la total identificación de las figuras señaladas. (BÖNNINGER, K.: *Rechtsnorm und Verwaltungsanweisung*, Festschrift für Erwin, Jacobi, Berlin, 1957, pág. 333 y ss).
- <sup>11</sup> Vid. SAINZ DE BUJANDA, F.: *Lecciones de Derecho Financiero*, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 8.ª ed., Madrid, 1990, pág. 25.
- <sup>12</sup> En ese sentido, el artículo 103.2 de la CE, dispone que «Los órganos de la Administración del Estado son creados, regidos y coordinados de acuerdo con la ley», siendo preciso, por tanto, que la potestad organizatoria de los Ministros respete en todo caso lo dispuesto a esos efectos, especialmente, por la LRJPAC (arts. 11 a 22) y por la LOFAGE (art. 5 y ss.).

A nuestro modo ver, tal y como ha señalado en ocasiones nuestra doctrina <sup>13</sup>, en este supuesto más que hablar de potestad reglamentaria ministerial de ámbito doméstico debería hablarse simplemente de potestad organizatoria, toda vez que su adjetivación como reglamentaria podría inducir a confusiones sobre su eficacia jurídica que, en estos casos, se limita a los órganos jerárquicamente dependientes del Ministro a los que van dirigidas, sin que pueda reconocérseles efectos *ad extra* <sup>14</sup>.

### 1.2. La potestad interpretativa del Ministro de Hacienda.

Una vez esbozadas las particularidades que acompañan a la potestad reglamentaria de los Ministros en general, es necesario examinar cuál es la situación en el ámbito estrictamente tributario, análisis que exige atender fundamentalmente a lo que disponen tanto el artículo 6 de la LGT, como el anteriormente transcrito artículo 18 del mismo cuerpo legal.

Con respecto al primero de estos preceptos, sobre el que se han vertido diversas críticas en las que ahora no vamos a entrar <sup>15</sup>, interesa destacar la referencia que allí se hace a la potestad reglamentaria en materia tributaria del Ministro de Hacienda, alusión que ha de entenderse en el sentido antes expuesto, esto es, como una manifestación de la potestad reglamentaria derivada que, previa atribución y en las condiciones anteriormente señaladas, pueden ostentar en ocasiones los Ministros en particular. No obstante lo anterior, interesa aclarar al respecto que el artículo 6 de la LGT no es la norma que habilita directamente al Ministro de Hacienda para dictar reglamentos en materia tributaria, ya que este precepto únicamente se limita a recordar que entre los titulares de la potestad reglamentaria figura el Ministro, ahora bien, siempre que una norma concreta y diferente de la LGT le habilite al respecto <sup>16</sup>.

Por lo que atañe al artículo 18 de la LGT, determinar la naturaleza jurídica de las disposiciones interpretativas o aclaratorias a las que alude ese precepto no debería presentar mayores problemas, ya que aun existiendo coincidencia entre el sujeto que las dicta, el instrumento en el que formalmente se plasman, así como la publicidad que ha de darse a las mismas, este tipo de órdenes ministeriales no reúnen las características que sí deben acompañar a aquellas otras que el Ministro de Hacienda puede dictar haciendo uso de la potestad reglamentaria que en determinados casos ostentan.

<sup>13</sup> Sin negar la potestad doméstica del Ministro, en cuanto encargado de la organización interna de su ministerio, algunos autores cuestionan que la misma pueda ser considerada como una verdadera potestad reglamentaria. (Vid. MARTÍNEZ LAFUENTE: «La potestad reglamentaria de los ministros. Especial referencia al ámbito tributario», *Civitas REDF*, n.º 22, 1979, pág. 229. De la misma opinión parece participar GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E.: «Las potestades reglamentaria e interpretativa en la Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 50, 1984, págs. 81-82).

<sup>14</sup> Vid. MUÑOZ MACHADO, S.: «Sobre el concepto de reglamento ejecutivo en el derecho español», *RAP*, n.º 77, 1975, pág. 168.

<sup>15</sup> Vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: «Comentario al artículo 6 LGT», en la obra colectiva, *Comentario a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo I, Edersa, Madrid, 1982, pág. 69.

<sup>16</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: «La potestad reglamentaria ministerial en materia tributaria», *Civitas, REDF*, n.º 37, 1983, pág. 67.



ta. En esa línea y reparando en el tenor literal del mencionado precepto, es evidente que en él no se hace referencia ni a una labor de creación ni de desarrollo de las normas que se interpretan, sino a una tarea de mera aclaración a través de la cual el Ministro de Hacienda determina cuál es, a su juicio, el alcance y sentido de las normas que está valorando <sup>17</sup>. Por otra parte, y a diferencia de las órdenes ministeriales de corte reglamentario, aquellas a las que alude el artículo 18 de la LGT tienen su eficacia jurídica bien delimitada en la ley, en la cual se dispone expresamente que esas disposiciones «serán de obligado acatamiento para los órganos de gestión de la Administración pública», traducándose así en una manifestación de la potestad doméstica que el Ministro ejerce, como superior jerárquico, sobre los órganos administrativos que de él dependen <sup>18</sup>.

Así pues, en principio, todo parece indicar que las órdenes ministeriales dictadas al amparo del artículo 18 de la LGT tienen por objeto, fundamentalmente, proporcionar a sus inferiores jerárquicos las pautas para una interpretación uniforme de aquellos preceptos normativos cuyo tenor literal suscita algún tipo de duda <sup>19</sup>, pudiendo así considerarse como una especificación en el ámbito tributario de las instrucciones u órdenes de servicio a las que se refiere el artículo 21 de la LRJPAC <sup>20</sup>, a las que tampoco se reconoce carácter normativo o reglamentario.

Conforme a lo anterior, las órdenes ministeriales a las que alude el artículo 18 de la LGT contendrán, a lo sumo, una interpretación oficial del precepto que el Ministro de Hacienda entiende necesitado de aclaración, pero nunca una interpretación auténtica <sup>21</sup> de aquél, entendida esta como la «llevada a cabo por el propio legislador para dirimir los contrastes surgidos, o que puedan surgir, en la interpretación de una ley anterior, imponiendo como exacta sólo una entre las interpretaciones divergentes sostenidas con anterioridad o entre las posibles interpretaciones» <sup>22</sup>. Así las cosas, y al con-

<sup>17</sup> Cfr. MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: «La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 367.

<sup>18</sup> El Proyecto de la LGT se refería a las órdenes ministeriales del artículo 18 de la LGT como «disposiciones de carácter general», expresión que de haber pasado al texto definitivo de la Ley no sólo hubiera complicado la determinación de su naturaleza jurídica, sino también la concreción de los sujetos sobre los que tales órdenes ministeriales tienen eficacia directa.

<sup>19</sup> En ese sentido, entre otros, MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: «La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 363; RAMALLO MASSANET, J.: «La exención del Impuesto sobre Sucesiones por el patrimonio familiar mobiliario y agrícola», *CT*, n.º 8, págs. 276-277; y FALCÓN Y TELLA, R.: «La potestad reglamentaria ministerial en materia tributaria», *op. cit.*, pág. 70.

<sup>20</sup> En este precepto se dispone lo siguiente: «1. Los órganos administrativos podrán dirigir las actividades de sus órganos jerárquicamente dependientes mediante instrucciones y órdenes de servicio. Cuando una disposición específica así lo establezca o se estime conveniente por razón de los destinatarios o de los efectos que puedan producirse, las instrucciones y órdenes de servicio se publicarán en el periódico oficial que corresponda».

<sup>21</sup> Vid. CAYÓN GALIARDO, A.: «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», *Civitas, REDF*, n.º 36, 1982, pág. 573.

<sup>22</sup> ZORNOZA PÉREZ, J. y FALCÓN Y TELLA, R.: «La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas», *Civitas, REDF*, n.º 43, 1984, pág. 444. En el mismo sentido, STS de 24 de noviembre de 1987 (Ar. 7929), señala que las circulares «no pueden considerarse interpretación auténtica de ninguna otra norma, pues es bien sabido que la interpretación auténtica es sólo la formulada por el mismo órgano emisor de la norma sobre la que se discute». Sobre esta clase de interpretación vid. AMATUCCI, A.: «L'interpretazione autentica della norma di Diritto Finanziario», en *L'interpretazione della norma di Diritto Finanziario*, Napoli, Jovene, 1965.

trario de lo que sucede con esta última clase de interpretación plasmada en una norma de igual rango que la interpretada y, por tanto, con los mismos efectos generales que aquélla, la interpretación que el Ministro de Hacienda pueda realizar de un precepto legal o reglamentario solo vinculará, en principio, tal y como señala la propia LGT, a los órganos de gestión.

De esta primera interpretación del artículo 18 de la LGT se desprende, por tanto, el desacuerdo que supone identificar las potestades que al Ministro de Hacienda le confiere ese precepto, de una parte, y el artículo 6 del mismo texto legal, de otra. Esto es, mientras en ese último caso podemos hablar, aunque con las reservas señaladas *supra*, de una verdadera potestad reglamentaria ministerial, en el supuesto del artículo 18 se alude a una mera facultad de carácter interno dirigida a ordenar la interpretación que determinados órganos jerárquicamente subordinados al Ministro de Hacienda habrán de seguir en sus actuaciones <sup>23</sup>.

Ahora bien, la aparente claridad con la que, desde un punto de vista teórico, pueden diferenciarse las potestades atribuidas al Ministro de Hacienda en virtud de los artículos 6 y 18 de la LGT, resultará en muchas ocasiones enturbiada al atender a lo que sucede en la práctica. En ese sentido, ha de repararse en la posibilidad de que la facultad interpretativa o aclaratoria que el artículo 18 de la LGT atribuye al Ministro de Hacienda sea utilizada, como así ha sucedido, para ejercer una verdadera potestad reglamentaria autónoma por parte de aquél, sin que en estos casos exista ningún tipo de habilitación previa <sup>24</sup>. El riesgo que conlleva esta clase de extralimitaciones <sup>25</sup>, constatadas en varias ocasiones <sup>26</sup>, dificulta el establecimiento de una frontera clara entre lo normativo (reglamen-

<sup>23</sup> Desde un punto de vista diferente, CAYÓN GALIARDO, A.: «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», *op. cit.*, pág. 572, afirma: «No estamos, a mi entender, ante instrucciones jerárquicas que obliguen sólo a los órganos de gestión y que excepcionalmente se publiquen en el Boletín Oficial del Estado, sino al contrario, ante verdaderas normas reglamentarias, pero con una eficacia vinculante limitada»; en el mismo sentido, SOLÉ ESTALELLA, J.A.: «Circulares e Instrucciones», *CT*, n.º 73, 1995, págs. 131-132. Una postura intermedia entre ésta y la expuesta *supra* se ha mantenido por MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «La potestad reglamentaria de los Ministros. Especial referencia al ámbito tributario», *op. cit.*, pág. 237, señalando que las órdenes interpretativas «son por un lado disposiciones normativas y por otro mandato dirigido a los órganos inferiores al ministro, que deberán acatar sus instrucciones en virtud del principio de jerarquía».

<sup>24</sup> Vid. ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «La creación normativa al amparo del artículo 18 de la LGT», *CT*, n.º 48, 1984, pág. 267 y ss.; y ADAME MARTÍNEZ, F.D, *La consulta tributaria*, Comares, Granada, 2000, pág. 20.

<sup>25</sup> Este riesgo fue advertido ya a mediados de los años sesenta por MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: «La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 372, señalando lo siguiente: «no podemos menos de manifestar nuestro temor de que a la hora de dar aplicación concreta a los preceptos de la Ley se vaya a producir una cierta confusión, incluyéndose en disposiciones interpretativas preceptos que sean auténticos mandatos de la Administración y que tengan, por tanto, carácter reglamentario. Cabría, por ejemplo, la posibilidad de que el Ministro de Hacienda quisiera aprovechar esta facultad interpretativa, de manejo realmente sencillo, para introducir modificaciones *de facto* en normas cuya modificación o derogación sería más complicada». En el mismo sentido, DE CASTRO Y BRAVO, F.: *Derecho Civil de España*, Tomo I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, pág. 402, «las disposiciones de carácter reglamentario o interpretativo requieren especial cuidado; pues aun, dictadas con este fin, cabe que signifiquen quizá (por descuido o exceso de celo) una variación del contenido o alcance de una ley; lo que no está permitido».

<sup>26</sup> En ese sentido, MARTÍNEZ LAFUENTE, A.: «La potestad reglamentaria de los Ministros. Especial referencia al ámbito tributario», *op. cit.*, pág. 239, «durante todo el período de vigencia de la Ley General Tributaria son numerosas las Órdenes dictadas al amparo de lo dispuesto en su artículo 18, rozando algunas de ellas, ya no sólo las atribuciones propias del titular del poder reglamentario, sino la propia reserva de ley»; y ROMERO GARCÍA, F.: «La interpretación de las normas tributarias: artículo 23.1.º y 2.º de la LGT», *Revista Técnica Tributaria*, n.º 35, págs. 133 a 135.

tario) y lo aclaratorio (interpretativo), delimitación que sólo podrá llevarse a cabo examinando el contenido de las disposiciones cuya naturaleza suscite dudas, análisis que, a su vez, permitirá concretar su eficacia jurídica.

Una mirada hacia otros ordenamientos revela que estamos ante un problema jurídico que bien podría tener alcance «universal»<sup>27</sup>. De hecho, en un sistema tributario tan moderno y judicializado como el norteamericano, la distinción que existe en el plano legislativo entre *Legislative regulations* e *Interpretive regulations* ha sido cuestionada tanto desde la propia Administración como por los propios tribunales de justicia. La vasta jurisprudencia que existe en este país a este respecto arroja unas conclusiones dignas de tenerse en consideración. Por un lado, los criterios empleados para marcar la (borrosa) línea divisoria entre lo «normativo» y lo «interpretativo» en muchas ocasiones son empleados de forma «inconsistente», de manera que resulta frecuente que los tribunales lleguen a conclusiones totalmente opuestas en relación con una misma norma<sup>28</sup>. Además, tampoco es inusual que los propios tribunales renuncien expresamente en la sentencia a calificar la norma reglamentaria como «interpretativa» o como «legislativa», circunstancia que se ha complicado todavía más con la aparición de las denominadas *dual regulations*, esto es, reglamentos que contienen partes «legislativas» y partes «interpretativas»<sup>29</sup>.

El Departamento del Tesoro norteamericano trató de solventar este tipo de problemas incluyendo en la exposición de motivos de toda *regulation* cuál era su fundamento (ya «legislativo», ya «interpretativo»); pero incluso esta técnica se ha revelado inútil al comprobarse cómo el referido Departamento del Tesoro dictaba *interpretive regulations* donde poseía una «autorización» del legislador para emanar una *legislative regulation* y viceversa; es decir, la práctica evidenció que el Departamento del Tesoro y una de sus agencias, el *Internal Revenue Service*, elegían arbitrariamente el instrumento jurídico para dictar sus *regulations*, extremo que complicaba mucho la labor de identificación de la concreta naturaleza de la norma<sup>30</sup>. Por todo ello, no ha de extrañar que algún tribunal haya vaticinado la desaparición de la escena jurídica *–death knell–* de la distinción entre reglamentos «interpretativos» y «legislativos»<sup>31</sup>.

<sup>27</sup> Este problema de delimitación entre las disposiciones interpretativas y reglamentarias se presenta también de forma asidua en otros países de nuestro entorno. Vid.: DEMBITZER, N.Z., «Beyond the IRS Restructuring and Reform Act of 1998: Perceived abuses of the Treasury Department's Rulemaking Authority», *Tax Lawyer*, vol.52, n.º 3, pág.502 y s; WILLEMART, E., *Les limites Constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruylant, Bruxelles, 1999, pág.256 y ss.; DOUET, F.: *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, LGDJ, Paris, 1997, pág. 174; este último autor, a su vez, aclara que las circulares o instrucciones fiscales serán interpretativas cuando constituyan una mera paráfrasis del precepto analizado, siendo reglamentarias cuando con su contenido añaden algo nuevo al ordenamiento jurídico.

<sup>28</sup> COVERDALE, J., «Court Review of Tax Regulations and Revenue Rulings in the *Chevron* Era», *George Washington Law Review*, n.º 64, 1995, pág.35 y ss.

<sup>29</sup> DEMBITZER, N.Z., «Beyond the IRS Restructuring and Reform Act of 1998: Perceived abuses of the Treasury Department's Rulemaking Authority», *op. cit.* pág. 503.

<sup>30</sup> ASIMOV, M., «Temporary Regulations», *Tax Notes*, n.º49, 1990, pág. 451 y ss.

<sup>31</sup> Véase, por ejemplo, el caso *Bankers Life and Cas.Co. v. United States*, 142 F.3d 973 (7<sup>th</sup> Cir.1998).

## 2. Otras disposiciones de carácter interpretativo o aclaratorio.

Como hemos señalado al comienzo de este trabajo, abordar el tema de la interpretación en materia tributaria exige un análisis detallado del artículo 18 de la LGT, ya que éste es precisamente el precepto que atribuye al Ministro de Hacienda la potestad interpretativa y aclaratoria de las normas tributarias, facultad que se ejercerá a través de órdenes ministeriales cuya identificación desde un punto de vista teórico no plantea problemas. En ese sentido, ninguna duda existe acerca del sujeto que las firma, de la forma en que han de publicarse, de la denominación que reciben, o de los efectos que deben producir, configurándose como una especie del género más amplio de las instrucciones u órdenes de servicio a las que se refiere el artículo 21 de la LRJPAC. Al margen de esos supuestos se sitúan, claro está, las órdenes de carácter reglamentario que el Ministro de Hacienda pueda dictar cuando exista una habilitación expresa al efecto.

Pues bien, de la misma naturaleza que aquellas órdenes de contenido interpretativo participan las disposiciones que, bajo una variada denominación y dictadas con las finalidades anteriormente apuntadas, se emiten tanto desde la Agencia Estatal de la Administración Tributaria como desde determinados centros directivos del Ministerio de Hacienda, tales como la Secretaría de Estado de Hacienda o la Dirección General de Tributos; la propia existencia de estas disposiciones viene a cuestionar la atribución que el artículo 18 de la LGT realiza de la potestad interpretativa y aclaratoria, en exclusiva, al Ministro de Hacienda.

En ese sentido, y por lo que respecta a la DGT, el artículo 4.1.b) del Real Decreto 1330/2000, de 7 de julio, por el que se desarrolla la estructura básica del Ministerio de Hacienda, le atribuye expresamente «la propuesta, elaboración e *interpretación* de la normativa del régimen tributario general y de las figuras tributarias no atribuidas expresamente a otros órganos directivos de la Secretaría de Estado de Hacienda, así como la realización de estudios, económicos y jurídicos, necesarios para el cumplimiento de estas tareas». A ello se une también la circunstancia de que es precisamente la DGT la encargada en la actualidad de evacuar las contestaciones a las consultas planteadas de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 107 de la LGT, las cuales no son sino el resultado de la labor hermenéutica realizada por dicho centro directivo <sup>32</sup>.

Así pues, la DGT está dotada de una innegable potestad interpretativa respecto de determinadas normas tributarias, función que, como ya hemos señalado, viene a relativizar la atribución que de ella realiza el artículo 18 de la LGT, «privativamente», al Ministro de Hacienda <sup>33</sup>. Por ello, y pese a lo dispuesto en el mencionado precepto legal, hoy no puede dudarse, atendiendo tanto a lo

<sup>32</sup> Vid. ZORNOZA PÉREZ, J.J.: «Interpretación administrativa y consulta tributaria (Consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria)», *op. cit.*, pág. 483.

<sup>33</sup> En ese sentido, SOLÉ ESTALELLA, J.A. «Circulares e instrucciones», *op. cit.* pág. 133; y ADAME MARTÍNEZ, F.D.: *La consulta tributaria*, *op. cit.*, pág. 26.

dispuesto en los preceptos anteriormente citados como a lo que sucede en la realidad, de la potestad interpretativa que ostentan órganos diferentes al Ministro de Hacienda, entre los cuales la DGT ocupa un lugar destacado. Pues bien, en el ejercicio de dicha labor hermenéutica son muchas las disposiciones que bajo la denominación de circular, resolución o instrucción, se dictan con frecuencia desde dicho centro directivo, el cual, haciendo uso de una gran polivalencia terminológica, incluye bajo esas denominaciones los más variados contenidos, llegando en ocasiones a excederse de la pretendida labor de interpretación o aclaración para introducir la regulación de algunos aspectos sobre los que la DGT no tiene competencias normativas. Por ese motivo, y al igual que hemos visto que sucede con las órdenes ministeriales, también en este caso será necesario revisar el contenido de tales circulares o resoluciones para averiguar si ha existido algún tipo de extralimitación por parte de la DGT, en cuyo caso cabría la posibilidad de recurrir la mencionada disposición ante los Tribunales que, tras examinarla, podrían proceder a su anulación <sup>34</sup>.

Problemas similares pueden plantearse también con las disposiciones a través de las cuales los directivos de la AEAT –desde su posición de superiores jerárquicos de los órganos encargados de la gestión, inspección o recaudación de los tributos–, pueden dirigir la actuación de sus subordinados con el objetivo de lograr una mayor eficacia y uniformidad en la aplicación del sistema tributario español; estas resoluciones poseen carácter interno de forma que su naturaleza es semejante a las instrucciones u órdenes de servicio a las que se refiere el artículo 21 de la LRJPAC <sup>35</sup>; lo mismo acontece en relación con las Circulares dictadas por la Secretaría General de Hacienda <sup>36</sup>.

No obstante lo anterior, y al igual que hemos visto que sucede con las interpretaciones o aclaraciones realizadas por el Ministro de Hacienda o por la DGT, también en el caso de que éstas se realicen desde la AEAT, al establecer las pautas con arreglo a las cuales habrá de aplicarse la normativa tributaria, será necesario examinar el contenido de las disposiciones en las que se plasmen aquéllas para saber si realmente se trata de instrucciones internas, ya que tampoco en estos casos la denominación que pueda haberseles conferido es suficiente para determinar *a priori* su naturaleza jurídica. En ese sentido, no es infrecuente que, bajo la denominación de «instrucciones», «circula-

<sup>34</sup> Así ha sucedido, por ejemplo, con la Circular de la DGT 1/1992, de 7 de enero, por la que se aclaraba la cuantía de las cuotas fijas exigibles por máquinas tipo «B» o «C» en la Tasa fiscal sobre el Juego de Suerte, Envite o Azar durante 1992, anulada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en Sentencia de 16 de junio de 1994 (JT, 1994/786).

<sup>35</sup> Tampoco puede desconocerse que el Departamento de Gestión de la AEAT tiene atribuida, en virtud de la OM de 11 de julio de 1997, la función de llevar a cabo «*las campañas de información y asistencia al contribuyente, así como las de publicidad*».

<sup>36</sup> En este sentido, es ejemplificativa la STSJ de Cataluña de 20 de septiembre de 2000 (JT 2000, Ar.1961) donde se analizan las «desviaciones» incurridas por la Secretaría General de Hacienda a través de su Circular de 24 de octubre de 1991, por la que se dictan instrucciones sobre el procedimiento de gestión de aplazamientos; a este respecto, el referido órgano judicial declaró que tal circular simplifica la aplicación del artículo 48 RGR pero *in malam partem*, añadiendo requisitos que no se prevén en el reglamento a través de una circular que sólo tiene eficacia interna.

res» o «resoluciones», se encuentren normas de carácter reglamentario cuya eficacia general o *ad extra* puede ser incuestionable <sup>37</sup>, y ello, en ocasiones, en virtud de atribuciones contenidas en normas con rango de ley <sup>38</sup> o, por el contrario, ser fruto de una extralimitación por parte de su autor, en cuyo caso deberían ser anuladas.

Al margen de la validez que en determinados casos pudieran tener esa clase de normas de alcance reglamentario, situadas extramuros del tema objeto de nuestro análisis, interesa retener ahora la existencia en materia tributaria de diversos centros de producción de disposiciones interpretativas o aclaratorias que, sin valor normativo *ad extra* y bajo diferentes denominaciones, informan sobre los criterios que la Administración ha de manejar en la aplicación de las normas. Esa situación, fácil de constatar si se atiende a lo que viene sucediendo en la práctica, tal y como tendremos ocasión de examinar más detenidamente, no sólo limita la virtualidad que en un primer momento pudiera conferirse a la atribución «privativa» que el artículo 18 de la LGT realiza al Ministro de Hacienda en orden a interpretar las normas tributarias, sino que también ha venido a provocar una serie de conflictos en cuya resolución, según veremos, se ven implicados buena parte de los más importantes principios constitucionales aplicables en materia tributaria.

Teniendo muy presentes las consideraciones anteriores abordaremos a continuación la eficacia jurídica que cabe atribuir a las disposiciones de corte interpretativo o aclaratorio, reparando especialmente en el examen de aquellas cuestiones que más discusión han suscitado entre la doctrina, tales como la determinación del momento a partir del cual han de surtir efectos o los sujetos sobre cuya actuación inciden dichas disposiciones, aspectos que sin duda ayudarán a perfilar con mayor nitidez la naturaleza jurídica de las disposiciones objeto de examen.

<sup>37</sup> A modo de ejemplo, Resoluciones como la de 10 de enero de 2000, del Departamento de Gestión Tributaria, o la de 24 de marzo de 2000, de la Presidencia, no sólo despliegan sus efectos sobre los subordinados jerárquicos de sus autores, sino que también afectan a los administrados. En ese sentido, mientras la primera de ellas (BOE de 25 de enero) pone «en general conocimiento la relación de vehículos tipo "turismo comercial" homologados por este centro directivo a efectos de la aplicación del artículo 65.1.a), 3.º de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales», la segunda de las Resoluciones citadas (BOE de 28 de marzo) «prórroga el plazo de presentación de las solicitudes de devolución y comunicaciones de datos adicionales por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 1999, establecido en la Resolución de 30 de diciembre de 1999».

<sup>38</sup> Así, el artículo 81.2 de la Ley 40/1998, del IRPF, dispone que «Los modelos de comunicación (de datos) serán aprobados por el Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, quien establecerá el plazo y el lugar de su presentación. Asimismo, determinará los supuestos y condiciones de presentación de las comunicaciones por medios telemáticos y los casos en que los datos comunicados se entenderán subsistentes para años sucesivos, si el contribuyente no comunica variación de los mismos».

### III. EFICACIA EN EL TIEMPO DE LAS DISPOSICIONES INTERPRETATIVAS

#### 1. Una referencia a la retroactividad de las *normas* de carácter interpretativo.

Afrontar el examen de la eficacia jurídica de las disposiciones interpretativas o aclaratorias en general, así como de aquellas que revisten la forma de órdenes ministeriales en particular, requiere, en primer lugar, determinar el momento a partir del cual comienzan a surtir efectos, extremo que ha sido discutido por la doctrina cuestionando la posibilidad de hablar en estos casos de la «eficacia retroactiva» de las disposiciones interpretativas.

Para ofrecer una respuesta a esta cuestión lo primero que ha de tenerse en cuenta es la naturaleza jurídica de esa clase de disposiciones, cuyo contenido ha de limitarse en todo caso a aclarar e interpretar aquellos preceptos tributarios que puedan suscitar dudas a los órganos administrativos que, teniendo que aplicarlos, se hallen jerárquicamente vinculados a quien las dicta. Ha de recordarse, por tanto, que no estamos ante normas legales o reglamentarias, sino únicamente ante la manifestación de una capacidad o potestad diferente, cual es la de mando o dirección, y a través de la cual se procede a realizar una interpretación o aclaración que desde ningún punto de vista podría calificarse como interpretación auténtica, en el sentido antes apuntado.

De acuerdo con lo anterior, las conclusiones que puedan extraerse en torno a la retroactividad de las leyes interpretativas no han de ser necesariamente coincidentes con las que sobre esa cuestión hayan de predicarse de esas otras disposiciones interpretativas o aclaratorias a las que ahora nos estamos refiriendo.

En ese sentido, y con respecto a las normas que puedan contener una interpretación auténtica, una parte de la doctrina ha considerado que éstas son normas meramente didácticas o aclaratorias cuyo contenido no supone ningún tipo de innovación del ordenamiento jurídico, limitándose a esclarecer aquellos preceptos de la norma interpretada que pueden generar confusión al tratar de aplicarse. Como consecuencia de lo anterior, la norma interpretativa y la interpretada constituyen un todo unitario, lo que lleva a concluir que aquélla es aplicable desde el momento en el que esa última entró en vigor. Predicar de este modo la retroactividad natural<sup>39</sup> de las normas interpretativas supone que éstas podrán aplicarse a situaciones y relaciones jurídicas surgidas con anterioridad a su aprobación, y ello aunque como consecuencia de esa norma se agrave la situación tributaria del con-

<sup>39</sup> En torno a la llamada «Doctrina de la retroactividad natural», *vid.* LÓPEZ MENUDO, F.: *El principio de irretroactividad en las normas jurídico/administrativas*, Instituto García Oviedo, Sevilla, 1992, págs. 305-306; y VILLAR EZCURRA, M.: *Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica. Análisis crítico de su aplicación en el Derecho Público español y comunitario*, Cedecs, Barcelona, 1996, págs. 110-111 y bibliografía allí citada.

tribuyente, toda vez que la irretroactividad de la norma no puede ampararse en el mantenimiento de una situación de evidente inseguridad jurídica y, por tanto, no susceptible de protegerse desde la perspectiva de la confianza legítima <sup>40</sup>.

Ahora bien, sin negar parte de acierto a tales aseveraciones, cabría preguntar en esos casos qué sucede cuando la interpretación auténtica contenida en una ley es objeto de modificación por una norma posterior del mismo rango. En estos casos no existía, en principio, inseguridad jurídica alguna, ya que el legislador habría establecido los criterios con arreglo a los cuales debía interpretarse un determinado precepto, pautas a las que habrían ajustado su actuación tanto la Administración como los administrados y que, sin embargo, son posteriormente modificadas en virtud de otra ley. Pues bien, aplicar retroactivamente la norma en la que se ha incluido la última interpretación legal podría vulnerar una confianza legítima que, a nuestro modo de ver, no debe dejar de protegerse en aras del principio de seguridad jurídica, el cual, pese a no tener una eficacia ilimitada, tampoco debe ignorarse.

En esa línea, otro sector doctrinal ha cuestionado las conclusiones anteriores considerando que predicar en estos casos la retroactividad *ipso iure* de las normas interpretativas «resulta inconciliable con el principio constitucional de seguridad jurídica», afirmación que no es sino la consecuencia de considerar que esa clase de normas encierran siempre un mandato produciendo, por tanto, una innovación del ordenamiento jurídico <sup>41</sup>. Ciertamente, si se acepta la posibilidad de que un obligado tributario pueda ver agravada o favorecida su situación jurídica con respecto a la posición que creía ostentar con carácter previo a la aprobación de la norma interpretativa, será porque esa interpretación ha introducido algo nuevo en el ordenamiento jurídico, bien eliminando dudas existentes con carácter previo a su aprobación, bien alterando una interpretación auténtica contenida en una norma anterior. Es decir, para que se produzca una innovación en el ordenamiento tributario no es necesario que esa interpretación tenga por objeto la reordenación de una determinada institución jurídica, extremo que, por otro lado, excedería de los límites en los que debe mantenerse una verdadera interpretación, siendo suficiente con que se aclare cuál es, entre las diferentes interpretaciones que podrían hacerse de un precepto oscuro, la que finalmente debe prevalecer.

De acuerdo con lo anterior, lo lógico es, tal y como han señalado los autores que defienden la imposibilidad de predicar la retroactividad automática de las normas interpretativas, que también en estos casos se apliquen los criterios generales que sobre ese aspecto se contienen en el Código Civil, al cual se remite expresamente el artículo 20 de la LGT; ello implica que el principio general ha de ser también en este caso la irretroactividad, salvo que la norma de que se trate disponga expresamente lo contrario y con ello no se contraríen los más elementales principios de justicia tributaria <sup>42</sup>.

<sup>40</sup> Sobre esta cuestión *vid.* KALIGIN, T.: «Zur verfassungsrechtlichen Problematik der rückwirkenden Verchärfung der Berteuerung von Veräußerungsgewinnen gem. parag. 34 EStG», *Deutsche Steuerzeitung*, n.º 15, 1997, pág. 524.

<sup>41</sup> *Cfr.* ZORNOZA PÉREZ, J. y FALCÓN Y TELLA, R.: «La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas», *op. cit.*, pág. 444.

<sup>42</sup> GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 193, «La limitación de la norma interpretativa en cuanto a su efecto retroactivo derivará de los mismos principios que cualquier otro tipo de norma. (...) la norma interpretativa está sometida a los mismos límites que el resto de las leyes».



## 2. Efectos en el tiempo de las disposiciones interpretativas en materia tributaria.

Ésas son, sintéticamente, las posturas más relevantes que se han defendido en torno a la eficacia jurídica temporal de las normas en las que se contiene una interpretación auténtica, opiniones que en algunos casos se han hecho extensivas a las disposiciones interpretativas o aclaratorias en torno a las cuales hemos centrado el grueso de este trabajo <sup>43</sup>, a pesar de las diferencias existentes entre ambas <sup>44</sup>. En efecto, tal y como ya hemos señalado anteriormente, esta clase de disposiciones, al menos desde una perspectiva eminentemente teórica, no son propiamente normas jurídicas con efectos *erga omnes*, ya que carecen de valor normativo directo fuera del estricto ámbito de los órganos subordinados jerárquicamente al sujeto que las dicta. Es por ello que algunos autores consideran impropio hablar en estos casos de retroactividad o irretroactividad <sup>45</sup>, puesto que al carecer tales disposiciones de valor normativo es evidente que lo que se aplica con efectos generales es la norma que ha sido objeto de aclaración por parte de la Administración, y no la disposición en la que se haya incluido tal interpretación <sup>46</sup>.

No obstante lo anterior, lo cierto es que son muchos los problemas que en torno a esta cuestión pueden plantearse en la práctica, sobre todo en aquellos supuestos en los que exista un cambio de doctrina, esto es, cuando desde la Administración se modifiquen los criterios de interpretación anteriormente dictados y conforme a los cuales se venía aplicando un determinado precepto legal o reglamentario. Al margen de los efectos que esta clase de cambios puedan tener frente a los administrados, cuestión de la que nos ocuparemos más adelante, parece que habrá de ser la propia Administración, concretada en cada caso en el autor de la disposición interpretativa o aclaratoria de que se trate, quien justifique debidamente la modificación operada; tal forma de actuar servirá a los órganos encargados de dictar los correspondientes actos administrativos que afecten directamente a los administrados para motivar debidamente sus actuaciones, de acuerdo con lo que en ese sentido dispone el artículo 54.1.c) de la LRJPAC <sup>47</sup>.

<sup>43</sup> VILLAR EZCURRA, M.: *Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica. Análisis crítico de su aplicación en el Derecho Público español y comunitario*, op. cit., pág. 110 y 114, entiende que la disposición aclaratoria e interpretativa, sin hacer ningún tipo de distinción, tiene efectos retroactivos, con el único límite de la cosa juzgada.

<sup>44</sup> La confusión generada por la trasposición al ámbito reglamentario de las conclusiones a las que puede llegarse con respecto a la retroactividad de la *interpretatio authentica* operante en el campo de la ley, es advertida por LÓPEZ MENDUZA, F.: *El principio de irretroactividad en las normas jurídico/administrativas*, op. cit., pág. 307.

<sup>45</sup> En este sentido *vid.* ZORNOZA PÉREZ, J. y FALCÓN Y TELLA, R.: «La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas», op. cit., pág. 446; y PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 10.ª ed., Civitas, Madrid, 2000, pág. 69.

<sup>46</sup> En ese sentido, *vid.* SAN de 3 de julio de 1992 (JT 202/1992), «La norma así interpretada por la Orden dictada al amparo del artículo 18 LGT tenía ese sentido desde su misma entrada en vigor, justamente por su carácter interpretativo. Por ello sólo impropiamente puede hablarse de retroactividad».

<sup>47</sup> *Vid.* PARADA, R.: *Derecho Administrativo*, Tomo I, 12.ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 77, «De dicho precepto se deduce que la Administración puede desvincularse de su práctica o precedente al resolver un nuevo y análogo asunto con sólo cumplir la carga de la motivación, carga que no es simplemente formal, sino que implica la exposición de razones objetivas que expliquen y justifiquen el cambio de conducta; de lo contrario, la Administración estará vinculada por su anterior comportamiento so pena de incurrir en una discriminación atentatoria a la seguridad jurídica y al principio de igualdad de los administrados, fundamento último de lo que de obligatorio y vinculante puede haber en los precedentes y prácticas administrativas».

Ésta es la solución que se impone, a nuestro modo de ver, respecto de los asuntos que desde la Administración hayan de tramitarse una vez que se conocen los nuevos criterios o pautas con arreglo a los cuales habrán de aplicarse las normas tributarias. Ahora bien, mayor dificultad suscita determinar el grado de eficacia que una nueva interpretación administrativa puede tener, no ya respecto de actuaciones futuras, sino respecto de aquellas realizadas con anterioridad a la misma y conforme a una interpretación administrativa anterior y diferente. Esto es, ¿podrán los órganos de gestión revisar aquellas actuaciones realizadas aplicando la normativa tributaria conforme a un criterio administrativo que más tarde es objeto de modificación desde la propia Administración?

Como ya podrá intuirse, la respuesta que pueda darse a esta cuestión no va a determinar solamente cuáles son las posibilidades que la Administración tiene en orden a revisar aquellas actuaciones que se hayan realizado durante la vigencia de una interpretación administrativa que más tarde se modifica, sino que también puede tener consecuencias importantes sobre la situación jurídica de aquellos obligados tributarios que, por ese motivo, pueden verse particularmente afectados. Precisamente desde esta última perspectiva podría plantearse la posibilidad de conferir efectos a la primera de las interpretaciones en cuestión impidiendo que, al menos desde la Administración, y al amparo de la certeza y seguridad jurídica, pudieran modificarse las actuaciones realizadas conforme a la misma. Ahora bien, aceptar lo anterior supondría conferir valor de norma jurídica a unas disposiciones interpretativas o aclaratorias que, como hemos visto, carecen de ella. En esa cuestión estriba, precisamente, la diferencia fundamental que a nuestro juicio debe apreciarse entre una interpretación auténtica y aquella otra que se plasma en disposiciones cuyo fundamento no se encuentra en la potestad normativa de quien las dicta, sino en el poder de dirección o mando que los superiores jerárquicos tienen sobre sus subordinados, a los cuales, dentro de una organización como la que preside el funcionamiento de la Administración Pública, pueden imponérseles determinadas pautas de actuación.

En definitiva, con arreglo a la actual configuración de nuestro sistema tributario cuando los órganos de gestión se encuentren vinculados por las directrices que sus superiores jerárquicos puedan dictar en orden a la forma en la que hayan de aplicarse determinadas normas tributarias, aspirando así a lograr una mayor uniformidad en su actuación, aquéllos podrán adecuar los asuntos que hayan tramitado antes de esa interpretación a las nuevas pautas de actuación fijadas en la disposición interpretativa o aclaratoria de que se trate, independientemente de que con anterioridad pudiera existir o no una interpretación diferente realizada desde la Administración; todo ello a salvo, claro está, de las actuaciones que hayan adquirido firmeza, ya que en ese caso no existe posibilidad alguna de revisión <sup>48</sup>.

La inseguridad jurídica que provoca en la práctica una situación como la descrita, cuestión en la que abundaremos más adelante, ha provocado que algunos de los más avanzados sistemas tributarios se hayan replanteado el alcance que debe otorgarse a la aplicación retroactiva de las disposiciones de carácter interpretativo, introduciendo al respecto matizaciones importantes.

<sup>48</sup> Vid. VANISTENDAEL, F., «The legal framework of taxation» en *Tax Law Design and Drafting*, IMF, Washington, 1996, pág. 27.

En ese sentido, en algunos países los tribunales de justicia han ido limitando la eficacia retroactiva de las mencionadas disposiciones cuando éstas «revisan» criterios previos de carácter administrativo-interpretativo. Así, tomando como ejemplo lo ocurrido en el ordenamiento norteamericano –que resulta especialmente ilustrativo e interesante para nosotros, entre otros motivos, por la intensa «judicialización» de su ordenamiento tributario– encontramos que la eficacia retroactiva de las *Interpretive Regulations* viene encontrando una serie de límites que ha ido estableciendo, en un primer momento, la jurisprudencia. En esa línea, y aunque tal retroactividad era admitida con carácter general tanto en el *Internal Revenue Code* –Sección 7805 (b)–<sup>49</sup>, como por los propios tribunales, tal eficacia se consideraba «abuso de poder» por parte de la Administración tributaria cuando el contribuyente hubiera actuado de buena fe con arreglo a una «práctica administrativa consolidada» (que bien podía resultar de una «disposición interpretativa» previa), siempre que ésta estuviera sustentada sobre una interpretación razonable de la ley tributaria<sup>50</sup>. Por el contrario, cuando esta última circunstancia no concurría, los tribunales consideraban que la nueva «norma interpretativa» estaba llamada a enmendar el «error de Derecho» cometido por la Administración, el cual debía repararse retroactivamente haciendo prevalecer el mandato del Parlamento establecido a través del precepto legal afectado (*declarative theory of law*)<sup>51</sup>.

Posteriormente este panorama cambió merced a la denominada *Taxpayer Bill of Rights 2*, dictada el 30 de julio de 1996, ley que modificó el referido precepto del *Internal Revenue Code* invirtiendo completamente la regla dedicada a la facultad del Departamento del Tesoro para dictar «reglamentos retroactivos» (tanto «normativos» como «interpretativos»). A partir de este momento, tal potestad sólo puede ejercerse con carácter excepcional y en determinados casos tasados<sup>52</sup>. Aunque no pretendemos realizar en este momento un análisis detallado de esta interesante reforma, sí consideramos relevante destacar ahora el hecho de que tal modificación se llevó a cabo por el Congreso estadounidense tras comprobar cómo la potestad omnimoda que poseía con anterioridad el Departamento del Tesoro planteaba serios problemas de seguridad jurídica, perjudicando, en ocasiones gravemente, a los contribuyentes. La pérdida de confianza en el «sistema» que esa situación hubiera provocado entre los contribuyentes y, consiguientemente, la (peligrosa y preocupante) erosión del siste-

<sup>49</sup> Sec.7805 b) IRC.

<sup>50</sup> SALTZMAN, M.I., *IRS Practice and Procedure*, Second Edition, Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1991, para.3.02(5).

<sup>51</sup> Esta doctrina del Tribunal Supremo norteamericano fue establecida en el *leading case Manhattan General* (297 U.S. 129 (1936), *aff'g* 76 F.2d 892 (2d.Cir.1935), *aff'g* 29 BTA 395 (1933). Sobre esta sentencia y sus ramificaciones, *vid.*: BITKER, «Constitutional limits on the taxing power of the Federal Government», *Tax Lawyer*, n.º41, 1987, pág. 11 y ss.; GRISWOLD, «A summary of the regulations problem», *Harvard Law Review*, n.º54, 1941, pág. 348 y ss.; NOLAN/THURONYI, «Retroactive application of changes in IRS or Treasury Department position», *Taxes*, n.º66, 1983, pág. 783 y ss.; WAVER, «Retroactive Regulatory interpretations», *Notre Dame Law Review*, n.º61, 1986, pág. 167 y ss.; y COHEN/HARRINGTON, «Is the Internal Revenue Service bound by its own regulations and rulings?», *Tax Lawyer*, vol.51, n.º4, pág. 675 y ss.

<sup>52</sup> Sobre el alcance de la reforma, *vid.*: SALTZMAN, M.I., *IRS Practice and Procedure*, Second Edition, Warren, Gorham & Lamont, Boston, 1998 Cumulative Bulletin N.º3, 1998, para.3.02 (5); COHEN/HARRINGTON, «Is the Internal Revenue Service bound by its own regulations and rulings?», *Tax Lawyer*, vol. 51, n.º 4, pág. 675 y ss.; y DEMBITZER, «Beyond the IRS Restructuring and Reform Act of 1998: perceived abuses of the Treasury Department's rulemaking authority», *op. cit.* pág. 507 y ss.

ma de «cumplimiento voluntario» de la legislación tributaria (sobre el que hoy día pivotan la mayoría de los sistemas tributarios modernos)<sup>53</sup>, llevaron al Congreso a la conclusión de que una potestad tan amplia estaba injustificada<sup>54</sup>.

Teniendo en cuenta lo anterior, y aun sabiendo que las particularidades propias de los distintos ordenamientos jurídicos impiden intercambiar soluciones entre ellos sin una previa adaptación a las circunstancias propias de cada sistema tributario, consideramos que los matices introducidos en EE.UU. sobre la retroactividad de las disposiciones interpretativas y los efectos que de ella se derivan pueden constituir una buena referencia de cara a las modificaciones que, a nuestro modo de ver y como tendremos ocasión de argumentar, está demandando la regulación española de la potestad interpretativa en materia tributaria.

#### IV. EFICACIA DE LAS DISPOSICIONES INTERPRETATIVAS DESDE UN PUNTO DE VISTA SUBJETIVO

##### 1. Efectos frente a los órganos de gestión.

###### 1.1. Delimitación de la expresión «órganos de gestión» a efectos del artículo 18 de la LGT.

Pese a la aparente claridad con la que se ha expresado el legislador en el artículo 18.2 de la LGT, al señalar que las disposiciones interpretativas y aclaratorias dictadas por el Ministro de Hacienda serán de obligado acatamiento para los órganos de gestión de la Administración Tributaria, varias han sido las dudas que se han planteado tanto en relación con la eficacia jurídica real que en la actualidad tienen aquéllas sobre los referidos órganos de la Administración, como respecto del alcance que ha de darse a la expresión «órganos de gestión».

Por lo que atañe a esta última cuestión, y como ya podrá intuirse, la dificultad de concretar cuáles son exactamente los órganos de gestión tributaria no es más que la consecuencia de la diferente significación y alcance que tanto el legislador como la doctrina han venido otorgando al término «gestión tributaria»<sup>55</sup>, expresión que podría haberse concretado a través del anunciado Reglamento de Gestión al que se refiere el artículo 9.1.c) de la LGT y que, sin embargo, todavía no ha visto la luz.

<sup>53</sup> *Ways and Means Committee, House Report*, n.º 104-506 (1996). *Vid.* también COHEN/HARRINGTON, «Is the Internal Revenue Service bound by its own regulations and rulings?», *op. cit.* pág. 696 y ss.

<sup>54</sup> Joint Committee on Taxation, *General Explanation of Tax Legislation Enacted in the 104 th Congress*, Diciembre 18, 1996, pág. 44.

<sup>55</sup> En ese sentido señala PALAO TABOADA, C.: «Temas para un debate sobre la regulación de los "procedimientos de gestión, recaudación e inspección", en la nueva Ley General Tributaria», *CT*, n.º 63, 1992, pág. 101, «el término «gestión tributaria» se entiende en algunos casos en un sentido amplísimo, como el Título III de la LGT vigente, que comprende incluso la revisión de actos en vía administrativa; en otros, finalmente, en un sentido restringido, que deja fuera, además de las actividades anteriores, a la inspección».

Pues bien, ante esta indeterminación varias son las acepciones que podrían darse de la expresión «gestión tributaria». Así, desde un punto de vista amplio podría entenderse que aquélla es susceptible de integrar cualquier actividad tendente a la aplicación de los tributos, incluyendo la liquidación, inspección, recaudación, e incluso la revisión administrativa de la gestión y la resolución de reclamaciones<sup>56</sup>. Por el contrario, desde una perspectiva más restringida la doctrina viene identificando a la gestión tributaria con el procedimiento de aplicación de los impuestos que desemboca en el acto de liquidación, lo cual no significa, como ha señalado PALAO TABOADA, excluir de esta fase a la comprobación e inspección tributaria<sup>57</sup>. A este respecto ha de tenerse en cuenta que, si bien teóricamente podría mantenerse una autonomía conceptual entre las actividades de liquidación e inspección que lleva a cabo la Administración en la aplicación de los tributos, circunstancias tales como la generalización de las autoliquidaciones o el intercambio de funciones entre los órganos en principio encargados de realizar cada una de esas funciones, han terminado por «entreverar la tradicional división de funciones tributarias, de forma que ni sólo las oficinas gestoras liquidan, ni sólo los órganos de inspección comprueban»<sup>58</sup>.

Al margen de esa concepción de la gestión tributaria suele dejarse al procedimiento de recaudación, pues aunque ésta –entendida como la actividad administrativa que tiene por finalidad hacer efectiva la obligación tributaria–, podría integrarse dentro del concepto amplio de gestión –en cuanto actividad dirigida a la aplicación de los tributos–, el denominado procedimiento de recaudación goza de entidad propia resolviéndose a través de actuaciones y órganos diferentes de aquellos que realizan las actividades anteriormente mencionadas.

De todos modos, y pese a que el procedimiento de recaudación tiene unos perfiles suficientemente nítidos que permiten diferenciarlo del de liquidación e inspección desde un punto de vista didáctico, a nuestro modo de ver, también los órganos encargados de llevar a cabo actuaciones de aquella índole han de considerarse incluidos entre los «órganos de gestión» a los que se refiere el artículo 18 de la LGT; por ese motivo, en igual medida que a los órganos liquidadores e inspectores, también a ellos debe afectarles la interpretación y aclaración que el Ministro de Hacienda pueda realizar de la normativa tributaria que haya de aplicarse en materia de recaudación.

<sup>56</sup> En este sentido señala CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero, I, Derecho Tributario (Parte general)*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 283, «Más aún, la revisión administrativa de la gestión e incluso la resolución de reclamaciones no es algo científicamente distinto de la gestión cuando son hechas por la misma Administración aunque haya una diferenciación orgánica y una atribución de competencias distinta y específica. Revisar lo gestionado, de oficio o a instancia de parte, es una regla de buena organización y, en definitiva, una segunda fase de la gestión misma dentro del círculo de la propia persona jurídica de que se trate». No obstante lo anterior, el autor señala que «este carácter unitario de la actividad de gestión en un plano intelectual no excluye que a efectos didácticos pueda hablarse de procedimientos distintos».

<sup>57</sup> Vid. la propuesta de sistema del Derecho Tributario formal en la LGT, planteada por PALAO TABOADA, C.: «Temas para un debate sobre la regulación de los "procedimientos de gestión, recaudación e inspección", en la nueva Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 105.

<sup>58</sup> MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/CASADO OLLERO/TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 2000, pág. 308.

Por último, resta hacer una referencia a aquellos órganos de la Administración que, sin realizar propiamente tareas de liquidación, inspección o recaudación, desarrollan con habitualidad una serie de actividades cuya incidencia en el procedimiento de gestión, entendido este en un sentido amplio y comprensivo de toda labor orientada a la aplicación de los tributos, resulta incuestionable. Éste es el caso, precisamente, de la DGT, organismo incardinado en el organigrama de Ministerio de Hacienda y al cual, como ya se ha señalado, se atribuye usualmente la competencia de contestar a las consultas que los sujetos pasivos y demás obligados tributarios pueden plantear siguiendo los cauces del artículo 107 de la LGT. Pues bien, tal y como se desprende de ese precepto, ubicado dentro del capítulo III del Título III de la LGT, dedicado al «procedimiento de gestión», si el consultante se atiene a la contestación dada a una consulta vinculante se está asegurando que su actuación no vaya a ser revisada posteriormente por la Administración Tributaria, con lo que, al menos en este caso, resulta evidente que el criterio de la DGT despliega efectos importantes en el ámbito del procedimiento de gestión.

Desde este punto de vista y dada la superioridad jerárquica del Ministro de Hacienda sobre el mencionado centro directivo, consideramos que las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por aquél deberían vincular también a la DGT, ya que a pesar de no ser estrictamente un órgano de gestión, sí desarrolla tareas que tienen una clara incidencia en el desarrollo de dicho procedimiento. Afirmar lo contrario utilizando el argumento de que la DGT no es propiamente un órgano de gestión puede conducir a situaciones difíciles de resolver, toda vez que, como hemos visto, algunas de sus contestaciones despliegan sus efectos más importantes, precisamente, sobre ese procedimiento.

Diferente es la conclusión a la que cabe llegar respecto de los órganos encargados de resolver las reclamaciones y recursos que se susciten como consecuencia de la aplicación de los tributos. En ese sentido, la generalidad de la doctrina que se ha manifestado al respecto ha negado tanto la vinculación de los Tribunales económico-administrativos como de la jurisdicción ordinaria respecto de las disposiciones de carácter interpretativo o aclaratorio emanadas desde la Administración, argumentado su posición, entre otros aspectos, sobre lo dispuesto por el artículo 90 de la LGT, en el que se establece una clara diferenciación entre los órganos que tienen encomendadas funciones de liquidación y recaudación, y aquellos otros que se encargan de la resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten <sup>59</sup>.

<sup>59</sup> Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: «La potestad reglamentaria ministerial en materia tributaria», *op. cit.*, pág. 70; PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, *op. cit.*, pág. 69. SOLÉ ESTALELLA, J.A.: «Circulares e Instrucciones», *op. cit.*, pág. 134, refiriéndose a las circulares de la DGT, comparte la opinión expuesta *supra*, esto es, la no vinculación de los Tribunales Económicos a las tesis del mencionado centro directivo. Ahora bien, mucho menos categórico se muestra cuando examina esa misma cuestión respecto a las contestaciones a consultas vinculantes, en cuyo caso afirma que «la vinculación de los órganos administrativos y, entre ellos de los Tribunales, a la doctrina emanada por el órgano a quien se haya concedido la competencia para resolver dichas consultas, resulta razonable», opinión que, a nuestro juicio, resulta cuestionable.

### 1.2. Eficacia jurídica frente a los órganos de gestión tras la creación de la AEAT.

Hasta el momento nos hemos limitado a concretar el significado con el que, a efectos del artículo 18 de la LGT, debe interpretarse la expresión «órganos de gestión», determinando así cuáles deberían ser, en principio, los órganos de la Administración vinculados por las disposiciones interpretativas o aclaratorias que puede dictar el Ministro de Hacienda. Sin embargo, desde la aprobación de la LGT hasta nuestros días la organización de la Administración Tributaria ha sufrido cambios importantes, alteraciones que han podido incidir sobre el alcance de la eficacia jurídica que sobre los órganos encargados de la liquidación, inspección y recaudación han de tener las órdenes ministeriales objeto de análisis.

Una de esas modificaciones, sin duda la más relevante en el sentido expuesto, ha venido representada por la aparición de la AEAT, creada por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, y configurada como un Ente Público con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada. Pues bien, a ella se encomienda el desempeño de todas las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios, mediante los *procedimientos de gestión, inspección y recaudación* tanto formal como material, minimizando los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias <sup>60</sup>.

Así pues, la AEAT aglutina ahora gran parte de las funciones que antes de su creación estaban encomendadas a órganos directamente dependientes del Ministro de Economía y Hacienda; precisamente en esta subordinación jerárquica tenía su asiento la vinculación de aquéllos a las órdenes ministeriales dictadas al amparo del artículo 18 de la LGT, configurado, como ya se ha señalado, como una especie del género más amplio de las instrucciones y órdenes de servicio a las que se refiere el artículo 21 de la LRJPAC <sup>61</sup>.

En este orden de cosas es necesario plantear cuál es ahora el grado de eficacia que las disposiciones interpretativas o aclaratorias a las que alude el artículo 18 de la LGT tienen respecto de los órganos de gestión aglutinados bajo un ente institucional que, aunque adscrito al Ministerio de Hacienda, desarrolla su labor con cierta autonomía operativa y funcional respecto de aquél. Es decir, si entre el Ministro de Hacienda y la AEAT no existe propiamente una relación de dependencia jerárquica, en la que precisamente encuentran su fundamento las órdenes ministeriales a las que se refiere el artículo 18 de la LGT <sup>62</sup>, parece que el contenido de este precepto habría perdido, al menos, parte de su significación inicial.

<sup>60</sup> Vid. artículo 103.Uno.3 de la Ley 31/1990.

<sup>61</sup> En términos similares se manifiesta el artículo 28.1 de la *Loi* de 13 de julio de 1983, en la que se recogen los derechos y obligaciones de los funcionarios en Francia.

<sup>62</sup> La concepción de este tipo de disposiciones como una manifestación directa de la jerarquía administrativa es compartida por la práctica totalidad de la doctrina que se ha dedicado a su estudio. Así, en España, MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: «La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria», *op. cit.*, pág. 363; BAENA DE ALCÁZAR, M.:

En ese sentido se ha manifestado ORTIZ CALLE<sup>63</sup>, el cual, tras reparar no sólo en la ruptura de la línea jerárquica producida entre el Ministro de Hacienda y los órganos de gestión a raíz de la creación de la AEAT, sino también en la distribución de competencias establecida por la Ley 31/1990, en su artículo 103, Tres, 2, d)<sup>64</sup>, termina afirmando que el artículo 18 de la LGT ha de considerarse implícitamente derogado. Esta última conclusión, a nuestro juicio, debe ser matizada por diferentes razones que pasamos a exponer.

En primer lugar, y atendiendo también al precepto que la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991 dedicó a la regulación de la AEAT, se observa que su apartado Dos.1, en el que se alude al régimen jurídico de dicho Ente, señala que aquélla se regirá, en el ejercicio de sus funciones de gestión, inspección, recaudación y demás que tenga encomendadas, además de por la presente ley y sus normas de desarrollo, por lo dispuesto en una serie de normas entre las que se menciona expresamente a la LGT, por lo que, en principio, no parece que la Ley 31/1990 haya pretendido derogar ningún precepto de ese otro texto legal.

A mayor abundamiento, ha de repararse en el hecho de que el precepto regulador de la AEAT está integrado en una Ley de Presupuestos Generales del Estado, cuya virtualidad para modificar normas tributarias generales debe subordinarse, tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional en repetidas ocasiones<sup>65</sup>, al cumplimiento de algunos requisitos. Entre ellos destaca la exigencia de que la materia sobre la que verse la modificación guarde relación directa con gastos e ingresos o con los criterios de política económica general, extremo que no puede constatarse en el caso que nos ocupa y que, por tanto, hace muy difícil entender que el artículo 103 de la Ley 31/1990, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, haya derogado al artículo 18 de la LGT.

No obstante lo anterior, lo cierto es que los problemas de constitucionalidad que pudiera presentar el contenido del artículo 103 de la Ley 31/1990, han podido salvarse con la remisión que la disposición adicional tercera de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, realiza a dicho precepto para conocer tanto la organización como las funciones que la AEAT tiene atribuidas en la actualidad. Se impone, pues, seguir examinando la cuestión que ahora nos ocupa para averiguar cuál es el papel que, tras la creación de dicho Ente público, conserva el Ministro de Hacienda en relación con la interpretación de las normas tributarias.

---

«Instrucciones y Circulares como fuente del Derecho Administrativo, op. cit., pág. 110; GARCÍA DE ENTERRÍA/FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo, op. cit.*, págs. 179-180; en Italia, POLLARI, N.: *Diritto Tributario*, 2.ª de., Laurus Robuffo, Roma, 1997, pág. 155; o en Francia, GROSCLAUDE/MARCHESSOU, P.: *Droit fiscal général*, Dalloz, Paris, 1977, pág. 31.

<sup>63</sup> Cfr. ORTIZ CALLE, E.: *La Agencia Estatal de la Administración Tributaria*, Universidad Carlos III de Madrid-BOE, Madrid, 1998, págs. 148-149.

<sup>64</sup> Este precepto encomienda al Presidente de la Agencia, la «superior dirección de la misma», que se concreta, entre otros aspectos, en el ejercicio «respecto al personal de la Agencia y de las Especialidades o Escalas adscritas a la misma, de las competencias actualmente atribuidas por las normas al Ministro del Departamento o al Secretario de Estado de Hacienda».

<sup>65</sup> Vid. STC 76/1992, de 14 de mayo, y, más recientemente, la STC 32/2000, de 3 de febrero.



En ese sentido el problema se plantea, fundamentalmente, a raíz de la atribución que el artículo 103.Tres.2, letra b), de la Ley 31/1990, realiza al Presidente de la Agencia, otorgándole la potestad de ejercer respecto de sus inferiores jerárquicos las competencias actualmente atribuidas *por las normas* al Ministro del Departamento o al Secretario de Estado de Hacienda. Ciertamente, la imprecisión que caracteriza al tenor literal de ese precepto dificulta sobremanera su concreción, siendo susceptible de varias interpretaciones.

Así, en primer término, atendiendo a la ubicación sistemática de ese precepto puede advertirse que la atribución de esa competencia se realiza tras mencionar una serie de aspectos relacionados, especialmente, con la estructura orgánica de la Agencia; esta circunstancia podría conducir a pensar que la potestad atribuida a su Presidente en la discutida letra d) del artículo 103.Tres.2, hace referencia también a las competencias que aquél debe ostentar para poder desarrollar una política propia de recursos humanos, con el fin de que sea la propia AEAT la que gestione autónomamente a su personal de acuerdo con sus necesidades.

Desde un punto de vista diferente, interpretando el discutido precepto en un sentido más amplio podría llegarse a la conclusión, tal y como ha hecho el autor citado anteriormente, de que aquél incluye también otro tipo de potestades diferentes a las que tienen por objeto la estructuración orgánica de la Agencia, como sería el caso, por lo que aquí interesa, de la facultad de dictar disposiciones que tengan por objeto aclarar o interpretar las normas tributarias. Ciertamente, como ya se ha señalado, las funciones asignadas a la AEAT, como ente encargado de la aplicación efectiva del sistema tributario, permiten deducir que tanto su Presidente como el resto de Directivos de la Agencia tienen la posibilidad de ordenar y determinar las pautas de actuación de sus subordinados jerárquicos, haciendo así uso de la potestad de mando o dirección que les confiere su cargo. En ese sentido, es frecuente encontrar disposiciones que, bajo la denominación de Instrucciones o Resoluciones, aspiran fundamentalmente a organizar las funciones del personal adscrito a la Agencia <sup>66</sup> y a lograr la aplicación efectiva y uniforme del sistema tributario español <sup>67</sup>, normas cuyos efectos están, en principio, limitados a los sujetos integrados en cada uno de los departamentos a los que van dirigidas.

Ahora bien, colegir de lo anterior una derogación tácita del artículo 18 de la LGT nos parece una conclusión excesiva, opinión que, a nuestro modo de ver, resulta avalada por lo dispuesto en el propio artículo 103, apartado Once.5 de la Ley 31/1990. Este precepto señala expresamente que «el Ministro de Economía y Hacienda podrá *delegar* en el Director General de la Agencia y en los Directores de Departamento las facultades de revisión de actos que le atribuye el artículo 154 de la

<sup>66</sup> Vid. Resolución de 24 de marzo de 1998, de la AEAT, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (BOE de 2 de abril), o la Resolución de 11 de mayo de 1999, de la Presidencia de la AEAT, de reestructuración del Servicio Jurídico de la Agencia (BOE de 20 mayo).

<sup>67</sup> Vid. Instrucción n.º 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT, para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, n.º 182, 1998, pág. 5.

Ley General Tributaria, y *cualesquiera otras*», entre las cuales, lógicamente, se encuentra la potestad interpretativa que le otorga la LGT y que, en virtud del precepto transcrito, ahora podrá ser objeto de delegación. A nuestro modo de ver, y al igual que en ese precepto se alude a un artículo concreto de la LGT (art. 154), si la intención del legislador hubiera sido derogar el artículo 18 de la LGT parece que lo más lógico es que lo hubiera hecho de una forma expresa.

Así pues, y a pesar de las dificultades que ello puede entrañar en la práctica, el hecho de que tanto el Presidente como los Directivos de la Agencia informen a los órganos de gestión sobre la forma en la que habrán de aplicar la normativa tributaria para lograr que su actuación alcance un mayor grado de uniformidad, no tiene porqué significar que las facultades que el artículo 18 de la LGT atribuye al Ministro de Hacienda se hayan visto anuladas, pudiendo darse la coexistencia de ambos tipos de disposiciones. Éste parece ser incluso el criterio de los propios directivos de la Agencia, cuando en algunas de sus instrucciones aclaran expresamente que su finalidad es únicamente la de unificar la actuación de toda la Agencia Tributaria en la aplicación de las normas, sin que su propósito sea realizar labores de aclaración o interpretación de las mismas <sup>68</sup> que exigirían, entre otros extremos, concretar cuáles son los preceptos que se interpretan o aclaran, cuáles los términos de la norma aclarada necesitados de interpretación y en qué sentido se aclara la duda sin alterar los términos del precepto aclarado <sup>69</sup>. Evidentemente, no puede ignorarse el alcance interpretativo o aclaratorio que puedan tener en la práctica las disposiciones de carácter interno emitidas por los directivos de la AEAT cuando marcan las pautas de actuación de los órganos de gestión, sin embargo, tal y como se ha señalado, ello no debe implicar la derogación de las facultades que al Ministro de Hacienda le confiere el artículo 18 de la LGT.

De todos modos aceptar lo anterior, esto es, que el Ministro de Hacienda podrá continuar dictando órdenes interpretativas o aclaratorias, no significa ignorar la limitación que respecto de su eficacia jurídica pueden haber sufrido esa clase de disposiciones a raíz de la aparición de la AEAT que, como sabemos, ha supuesto la ruptura de la línea jerárquica anteriormente existente entre aquél y los órganos de gestión.

En ese sentido, mientras que las órdenes interpretativas continuarán desplegando toda su eficacia jurídica respecto de aquellos órganos que, como la DGT, realizan actividades con indudable trascendencia en el desarrollo del procedimiento de gestión, ya que dicho centro directivo continúa jerárquicamente subordinado al Ministro de Hacienda al no haberse integrado en la AEAT; respecto de los órganos de gestión que sí han pasado a formar parte de ésta las órdenes interpretativas también continúan produciendo efectos, aunque de una forma más limitada y menos directa. En efecto,

<sup>68</sup> En ese sentido, la citada Instrucción n.º 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la AEAT, para la aplicación de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, aclara que «La presente Instrucción ni puede ni pretende tener efectos frente a terceros, como *tampoco se propone aclarar o interpretar norma alguna*. Esta Instrucción sólo trata de unificar la actuación de toda la Agencia tributaria en la aplicación de la Ley 1/1998».

<sup>69</sup> En este sentido *vid.* STS de 12 de julio de 1982, comentada por FALCÓN Y TELLA, R.: «La potestad reglamentaria ministerial en materia tributaria», *op. cit.*, págs. 62-63.

aunque ha dejado de existir una relación de jerarquía en sentido propio entre el personal de la Agencia y el Ministro de Hacienda, lo cierto es que precisamente este último es quien propone tanto el nombramiento como la remoción <sup>70</sup> del personal directivo de la AEAT que, como sabemos, se ocupa de marcar las pautas de actuación del personal encargado de realizar tareas de liquidación, inspección y recaudación. Cabe presuponer, por tanto, la relación de «fidelidad» existente entre los órganos rectores de la Agencia y el Ministro de Hacienda, situación que presumiblemente se traducirá en el respeto por parte de aquéllos al contenido de las órdenes ministeriales interpretativas cuando hayan de dictar, a su vez, disposiciones de carácter interno directamente vinculantes, ahora sí, para los órganos de gestión integrados en tal Ente público.

Pese a lo anterior, y como es fácil intuir, la ruptura de la línea jerárquica anteriormente existente entre el Ministro de Hacienda y los órganos de gestión acarreará un elevado grado de inseguridad jurídica cuando los directivos de la AEAT traten de dirigir la actuación de sus subordinados marcando una serie de directrices en las que, además de informar sobre el modo en el que habrán de aplicarse los tributos, se introduzcan elementos interpretativos o aclaratorios que difieran de los contenidos en las disposiciones ministeriales dictadas en virtud de la facultad atribuida por el artículo 18 de la LGT. El principal problema en este caso reside, por tanto, en la dificultad que supone en la práctica la delimitación precisa entre la aplicación y la interpretación, tareas que el legislador debería haber definido con mayor claridad asignándolas a órganos concretos y diferenciados.

### *1.3. Coexistencia de las órdenes interpretativas con otras disposiciones administrativas de carácter aclaratorio o interpretativo.*

La situación que acaba de describirse advierte de los problemas que pueden plantearse al tratar de coherente los criterios interpretativos o aclaratorios que sobre una misma cuestión puedan haberse dictado desde diferentes ámbitos de la Administración.

En ese sentido, acabamos de hacer referencia a las dificultades planteadas a raíz de la desaparición de la vinculación jerárquica anteriormente existente entre los órganos de gestión, actualmente integrados en la AEAT, y el Ministro de Hacienda. Ahora serán los directivos de la Agencia quienes, con el objetivo de lograr una mayor eficacia y uniformidad en la aplicación de los tributos, dirijan la actuación de sus subordinados a través de instrucciones internas que, en muchos casos, conllevarán dosis importantes de interpretación o aclaración. Sólo la «fidelidad» que cabe suponer a los órganos que dirigen la AEAT respecto del Ministro de Hacienda, extremo que viene a poner de relieve el carácter fundamentalmente instrumental de aquélla con respecto a éste <sup>71</sup>, hace pensar en

<sup>70</sup> ORTIZ CALLE, E.: *La Agencia Estatal de la Administración Tributaria*, op. cit., pág. 46.

<sup>71</sup> En ese sentido, ORTIZ CALLE, E.: *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, op. cit., pág. 46, «la genérica adscripción al Ministerio de Economía y Hacienda de la AEAT tiene en este elemento de su régimen jurídico (refiriéndose a la libre asignación y remoción de sus directivos) una manifestación específica que acentúa sobremanera la relación de instrumentalidad con que la misma se sitúa en el complejo organigrama de la Administración pública del Estado». En torno a las características que cabe atribuir a una relación de instrumentalidad *vid.* GIANNINI, M.S.: *Diritto amministrativo*, Vol I, 2.ª ed., Giuffrè, Milano, 1988, pág. 308.

la conveniencia de la coordinación de criterios entre unos y otros. De todos modos, y como ya se puede suponer, la situación descrita dista mucho de ser la ideal para lograr la deseable unificación y armonización de los criterios interpretativos a los que deberían ajustarse las actuaciones de todos los órganos administrativos encargados de desarrollar los diferentes procedimientos establecidos para una correcta aplicación de los tributos.

Pues bien, el problema que pueden suscitar las diferentes interpretaciones que sobre una misma cuestión podrían llegar a sostener el Ministro de Hacienda, de un lado, y los directivos de la AEAT, de otro, plasmadas estas últimas en instrucciones u órdenes de servicio internas con las que trata de aclararse la forma en la que en cada caso habrán de actuar los órganos de gestión, se complica todavía más al reparar en las facultades interpretativas que, como sabemos, tiene expresamente atribuidas la DGT. Así pues, una vez más es necesario encontrar el modo de armonizar las interpretaciones que dicho centro directivo puede realizar con las contenidas tanto en las órdenes ministeriales dictadas al amparo del artículo 18 de la LGT, como en las disposiciones internas emitidas por los directivos de la AEAT con las finalidades anteriormente apuntadas <sup>72</sup>.

En ese sentido, y por lo que atañe a las interpretaciones realizadas por el Ministro de Hacienda, cabe presuponer que la DGT adecuará su labor hermenéutica a las pautas fijadas por aquél, y ello, no sólo por la posición de esta última en el organigrama de ese Ministerio, sino también por la incidencia que sus actuaciones pueden tener sobre el procedimiento y los órganos de gestión, respecto de los cuales las órdenes ministeriales interpretativas o aclaratorias son, en principio, de «obligado acatamiento».

Más complicado parece cohonestar las interpretaciones o aclaraciones realizadas por la DGT con aquellas que los directivos de la AEAT puedan realizar cuando tratan de fijar las pautas de actuación de sus inferiores jerárquicos. No puede olvidarse, en ese sentido, que el carácter institucional de aquélla impide que los criterios interpretativos emanados de la DGT tengan carácter vinculante para dicho ente público. Ahora bien, pese a la inexistencia de vinculación jerárquica entre ellos, atendiendo a lo que sucede en la práctica es posible constatar la influencia que la DGT ejerce efectivamente sobre la Agencia. En ese sentido, ha de tenerse en cuenta que el Director General de Tributos forma parte del Consejo de Dirección de la AEAT, cuyo cometido consiste en actuar como órgano de asesoramiento del Presidente, desarrollando funciones de consulta, de análisis de políticas tributarias y de coordinación de actuaciones tributarias <sup>73</sup>, de donde cabe deducir que los criterios interpretativos mantenidos por la DGT serán los que haga valer su Director ante dicho Consejo de Dirección. Por otra parte, es frecuente que desde los diferentes Departamentos de la AEAT se realicen consultas y se soliciten informes a la DGT con el objeto de aclarar ciertas disposiciones de carácter tribu-

<sup>72</sup> Entendemos que de ningún modo puede encontrarse un cauce o vía de solución al referido problema en el artículo 14 del RGIT, precepto que únicamente establece que la Inspección de los Tributos puede ser requerida para llevar a cabo informes o asesorar al Ministerio de Hacienda en materias técnico-jurídicas.

<sup>73</sup> *Vid.* artículo 103.Tres.4 de la Ley 31/1990.

tario cuya aplicación suscita dudas <sup>74</sup>, extremo que conduce a pensar en la autoridad que desde el punto de vista de la interpretación tributaria se otorga por parte de la AEAT al mencionado centro directivo.

No obstante todo lo anterior, lo cierto es que nuestro ordenamiento tributario adolece de una adecuada ordenación de las facultades interpretativas que en la actualidad poseen diferentes órganos dentro de la Administración. Por ello, al tratar de determinar desde un punto de vista teórico cuáles deberían ser los criterios imperantes en cada caso sólo cabe proponer soluciones basadas en una serie de presunciones que no siempre se cumplen en la práctica. De ese modo, cuando respecto de una misma cuestión se hayan realizado interpretaciones no sólo diferentes, sino incluso contrarias entre sí, no existirá ningún criterio legal conforme al cual pueda determinarse cuál de ellas ha de prevalecer, con el consiguiente perjuicio que ello ocasiona desde el punto de vista de la seguridad jurídica tanto respecto de la propia Administración como frente a los administrados, a los cuales todavía no nos hemos referido pese a los perjuicios que efectivamente puede ocasionarles una situación que, a la postre, puede traducirse en una vulneración del principio de igualdad en fase de aplicación de la ley.

En definitiva, la solución a esta clase de problemas ha de pasar necesariamente por la adopción por parte del legislador de las medidas necesarias para lograr una correcta regulación y ordenación de las interpretaciones realizadas desde la Administración; tal reforma debería establecer y determinar con claridad, entre otros extremos, quiénes son los órganos competentes para realizarlas con una autoridad tal que no puedan ser contrariadas desde otros sectores de la Administración y, por otro lado, cuál es la vía a través de la cual se les dará publicidad. Entendemos que estas dos líneas de reforma sin duda contribuirían a garantizar más eficazmente la plena aplicación del principio de seguridad jurídica concretado, en estos casos, en la mencionada igualdad en la aplicación de la ley. Tal reforma, asimismo, debería tener muy en cuenta que la principal función que tienen atribuida las denominadas *public rulings* en los sistemas tributarios modernos no es otra que la de constituir un instrumento para la lograr la «coherencia interna» o administrativa en la aplicación de la legislación tributaria por parte de los diferentes órganos que componen la Administración tributaria <sup>75</sup>.

#### *1.4. Efectos de los actos administrativos dictados por los órganos de gestión en contra de una disposición aclaratoria o interpretativa.*

Como puede inferirse de todo lo expuesto hasta el momento, tanto las órdenes ministeriales cuyo contenido se ajusta a lo dispuesto en el artículo 18 de la LGT, como aquellas disposiciones de carácter interno que los directivos de la AEAT pueden dictar con la finalidad de unificar la actuación

<sup>74</sup> En ese sentido, y a modo de ejemplo, la Circular 2/1989, de 22 de noviembre, de la DGT, sobre tratamiento del contrato de seguro en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, (BOMEH, n.º 5, 1 de julio de 1990), comienza señalando que «Desde la entrada en vigor de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, son varias las oficinas gestoras, los organismos, las entidades y los particulares que se han dirigido a este Centro Directivo consultando diversas cuestiones que se refieren al tratamiento del seguro en aquel Impuesto».

<sup>75</sup> ROMANO, C., «Private Rulings System in EU member States», *op. cit.* pág. 18.

de los órganos de gestión, tienen su fundamento en la subordinación jerárquica existente entre los autores de aquéllas y sus destinatarios. En ese sentido, y como también se ha señalado anteriormente, conforman una especie del género más amplio de las instrucciones u órdenes de servicio a las que se refiere el artículo 21 de la Ley 30/1991, cuyo segundo apartado dispone expresamente que el incumplimiento de tales disposiciones «no afecta por sí solo a la validez de los actos dictados por los órganos administrativos, sin perjuicio de la responsabilidad disciplinaria en que se pueda incurrir».

Este inciso viene a confirmar la naturaleza jurídica de las disposiciones que ahora nos ocupan, carentes de sustancia normativa y, por tanto, de eficacia general o *ad extra*. Por ese motivo, al menos en principio, mientras los actos o resoluciones administrativas serán nulos de pleno derecho si contrarían el contenido de una norma legal o reglamentaria, tal y como se desprende del artículo 19 de la LGT, los dictados contra lo previsto en una disposición interpretativa pueden ser perfectamente válidos y eficaces, conclusión que, a nuestro modo de ver, se extrae sin demasiados problemas de la interpretación conjunta del artículo 21 LRJPAC y los artículos 18 y 19 de la LGT.

En ese sentido, el tenor literal de ese último precepto hace referencia a la nulidad de pleno derecho de las resoluciones administrativas de carácter particular dictadas por los órganos de gestión cuando vulneren lo establecido en una «disposición de carácter general», expresión que también recogía el artículo 18 del Proyecto de la LGT y que, sin embargo, no pasó a formar parte de la redacción definitiva de este último precepto. Por ello, el artículo 19 de la LGT no podrá invocarse cuando se trate de actos administrativos que contrarían una orden ministerial dictada conforme al citado artículo 18 de la LGT<sup>76</sup>. De ese modo se han evitado los equívocos que dicha expresión podría acarrear respecto de la naturaleza de las órdenes meramente interpretativas o aclaratorias, permitiendo además diferenciar la eficacia que tendrán los actos administrativos de los órganos de gestión en función del tipo de disposición que puedan contrariar.

No obstante lo anterior, y como ya podrá intuirse, cuando un órgano de gestión dicte un acto administrativo concreto contrariando las pautas fijadas en un «precedente» o en una disposición interpretativa o aclaratoria a la cual se encuentra vinculado por razones de subordinación jerárquica, habrá de motivarlo suficientemente exponiendo las razones objetivas que expliquen y justifiquen su conducta (art. 54.1.c) LRJPAC); téngase en cuenta, asimismo, que el cambio de «doctrina administrativa» debe motivarse en sentido material y no sólo formalmente y que la falta de motivación puede implicar la anulación del acto administrativo de que se trate<sup>77</sup>. En este sentido, no puede olvidarse

<sup>76</sup> En contra de esa postura, y coherentemente con la idea de que las disposiciones interpretativas o aclaratorias del artículo 18 de la LGT tienen el carácter de verdaderas normas jurídicas, CAYÓN GALIARDO, A.: «La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria», *op. cit.*, pág. 572, nota 12, donde señala que «los particulares podrán invocarlas cuando lo deseen y exigir la tutela del artículo 19 de la LGT provocando la nulidad de los actos concretos que les sean contrarios».

<sup>77</sup> Artículo 63.1 y 2 de la LRJPAC. En este sentido, algunos autores han afirmado que con arreglo al citado precepto deben motivarse suficientemente los cambios de criterio administrativo por órganos de gestión y de revisión; la motivación suficiente debe alejar cualquier sospecha de cambios de criterio arbitrarios o sencillamente injustificados; de igual forma deben evitarse las actuaciones erráticas y los cambios continuados de criterio que tanto socavan el principio de confianza legítima del ciudadano en la actuación administrativa. *Vid.*: DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO/PÉREZ TORRES, *Revisión de*

que tanto la doctrina como la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo admiten la existencia de «precedentes» vinculantes resultantes de instrumentos interpretativos emanados de la Administración tributaria en ejercicio de su potestad interpretativa. De acuerdo con ello, se considera que la actuación administrativa que se ha separado indebidamente del precedente constituye una infracción del ordenamiento jurídico, por vulnerar los principios de seguridad jurídica, igualdad e interdicción de la arbitrariedad que sirven de fundamento a la doctrina del precedente y que vinculan a la Administración. Así pues, frente a tales actuaciones procede la anulación de la actuación administrativa invocando como causa la desviación de poder. La doctrina del precedente administrativo como técnica de control de la actividad administrativa y su consecuencia, esto es, el efecto vinculante, únicamente queda limitada o resulta restringida en determinados casos, a saber, allí donde la Administración se separa del precedente por tener éste carácter ilegal o cuando tal desviación viene exigida por el interés público<sup>78</sup>. Debe enfatizarse que no puede oponerse a la aplicación de la teoría del precedente la idea de que esta técnica de control únicamente opera en relación con potestades discrecionales, entre las que no se viene incluyendo la potestad interpretativa<sup>79</sup>. Como ha puesto de relieve la doctrina y el propio Tribunal Supremo la teoría del precedente puede operar igualmente en relación con potestades regladas<sup>80</sup>, aunque lo cierto es que actualmente son los principios de buena fe y confianza legítima los que están siendo invocados por la jurisprudencia como fundamento para controlar las actuaciones de la Administración que se desvían de prácticas consolidadas y precedentes.

En otros ordenamientos, como el norteamericano, la teoría del precedente administrativo y la «doctrina de los actos propios» (el denominado *Estoppel*) han constituido y constituyen los principales mecanismos de defensa que poseen los contribuyentes que han confiado en un «criterio o interpretación general o práctica administrativa consolidada» emanada de los órganos competentes de la

---

*Actos y Solución de Conflictos Tributarios*, Aranzadi, Pamplona, 2000, págs. 52-53; SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «El deber de motivación en los procedimientos administrativos en materia tributaria», *QF*, n.º 4 y 5/1995, pág. 9 y ss; y ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J., *La motivación de los actos tributarios*, Marcial Póns, Madrid, 1999, especialmente, pág. 160 y ss. Nótese, a su vez, que la jurisprudencia del TS ha conectado esta obligación de motivación con los artículos 9.1 –sujeción de los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico–, al artículo 9.3 –interdicción de la arbitrariedad– y al art.105 –sujeción plena a la ley y, además, al derecho que es previo a aquella (SSTS de 29 de septiembre de 1988, Ar.1447 y de 5 de diciembre de 1990, Ar. 9732). Vid.: GONZÁLEZ PÉREZ/GONZÁLEZ NAVARRO, *Régimen jurídico de las Administraciones públicas y procedimiento administrativo común*, Civitas, Madrid, 1994, pág. 750 y ss.

<sup>78</sup> Cfr: Díez-PICAZO, L.M., «La doctrina del precedente administrativo», *RAP*, n.º 98, 1982, págs. 7-46; ZORNOZA PÉREZ, «Precedentes y prácticas administrativas en materia tributaria: una nota», *HPE*, n.º 63, 1980; y MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Algunas observaciones sobre la doctrina de los actos propios y el precedente», *QF*, Octubre 1994, pág. 9 y ss. En todo caso, nótese que cuando la Administración se aparta de un precedente invocando el interés público debe emplear una fundamentación suficiente y razonable para justificar la desviación (véanse las SSTC 2/83, f.j.7.º, y 54/93).

<sup>79</sup> Se considera que la potestad interpretativa no puede calificarse como discrecional, en la medida en que no concurren en la misma los presupuestos y caracteres para que pueda configurarse de tal forma. Piénsese que, según el TS, discrecionalidad equivale a libertad de apreciación del interés general en cada caso; capacidad de opción sin posibilidad de control judicial; concesión de posibilidades de actuación cuyo desarrollo efectivo es potestativo y queda enteramente en manos de la Administración. Asimismo, téngase en cuenta que la existencia de conceptos jurídicos indeterminados en una norma no significa tampoco atribución de discrecionalidad a la Administración. Vid, por todos, GARCÍA DE ENTERRÍA/FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho Administrativo*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 294 y ss.

<sup>80</sup> Vid, por todos, Díez-PICAZO, L.M., «La doctrina del precedente administrativo», *op. cit.* págs. 28-29 y 43; este autor cita abundante jurisprudencia del Tribunal Supremo en el sentido indicado.

Administración tributaria frente a actos particulares de órganos de gestión tributaria que contravienen tales interpretaciones administrativas; la jurisprudencia de los tribunales considera en estos casos que la Administración tributaria ha cometido un *abuse of discretion* y concede el *estoppel* a favor del contribuyente cuando éste haya actuado de buena fe y basándose en una interpretación razonable que la Administración pueda haber hecho de una disposición legal <sup>81</sup>.

Sin perjuicio de que los aspectos referentes a la protección del contribuyente frente a los «cambios de criterio administrativo» sea abordada con más detalle en epígrafes posteriores de este trabajo, interesa retener ahora la relevancia que respecto de esta cuestión ha de otorgarse a principios tales como el de seguridad jurídica, confianza legítima, e igualdad. Éstos serán precisamente los que sirvan de apoyo al afectado por el acto o resolución dictados en contra de lo previsto en una disposición interpretativa o aclaratoria a la que se hayan ajustado el resto de actos o resoluciones administrativas que hayan sustanciado asuntos de naturaleza semejante o análoga, para fundamentar un eventual recurso contra el mismo, recurso que, de no prosperar, estaría poniendo en tela de juicio las pautas de actuación fijadas en la mencionada disposición además de la pertinencia de las medidas disciplinarias que en su caso se hubieran adoptado en el ámbito interno de la Administración contra el autor del acto administrativo en cuestión.

#### *1.5. Breve referencia a los efectos jurídicos de las disposiciones interpretativas sobre la labor desarrollada por el Abogado del Estado.*

Tal y como hemos visto, el legislador ha considerado oportuno un tratamiento global de la gestión del sistema tributario centralizando las tareas de liquidación, inspección y recaudación bajo la denominada AEAT, ente público que ha sido dotado, además, de un servicio de asesoramiento jurídico propio integrado por Abogados del Estado que, conjuntamente con los Servicios Jurídicos del Estado <sup>82</sup>, hoy Abogacías del Estado, se ocupan también de su representación y defensa en juicio <sup>83</sup>.

Ciertamente, a poco que se repare en las funciones que los Abogados del Estado tienen asignadas respecto de la Administración del Estado en general, y de la Tributaria en particular, es fácil colegir que este tipo de profesionales no pueden integrarse en la expresión «órganos de gestión», tal

<sup>81</sup> *Vid.*, por todos, COHEN/HARRINGTON, «Is the Internal Revenue Service bound by its own regulations and rulings?», *op. cit.* pág. 675 y ss. La doctrina de los actos propios y la teoría del precedente se vienen distinguiendo en el sentido de que la primera opera dentro de una misma relación jurídica, en tanto que en la segunda quien alega el precedente no suele ser la misma persona con respecto a la cual dicho precedente se produjo.

<sup>82</sup> La Orden de 29 de julio de 1994, de asistencia jurídica a la AEAT, aborda la forma en la que habrán de compaginarse las competencias organizativas de la Agencia con las que corresponden al Departamento al que se encuentra adscrito el Cuerpo de Abogados del Estado, correspondiendo a la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, tal y como apunta el artículo 103 de la Ley 31/1990, la superior coordinación de esta asistencia bimembre.

<sup>83</sup> *Vid.* artículo 103, apartado ocho, de la Ley 31/1990. Sobre esta cuestión *vid.* LINARES GIL, M.I.: «El servicio jurídico de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria», en la obra colectiva, *La asistencia jurídica al Estado e Instituciones públicas*, Ibercaja-Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 121 y ss.



y como aquí se ha interpretado. Ahora bien, ello no significa necesariamente que a este cuerpo jurídico no le afecten las disposiciones que desde el Ministerio de Hacienda o desde la AEAT pueden dictarse tanto para interpretar y aclarar preceptos jurídico-tributarios, como para marcar las directrices a las cuales habrán de ajustar su actuación los órganos de gestión.

La cuestión reside, por tanto, en saber cómo pueden incidir este tipo de disposiciones sobre la labor realizada por los Abogados del Estado e, incluso, cómo puede afectar el desempeño de las funciones de estos últimos al contenido de aquéllas. Ha de tenerse en cuenta, por lo que respecta a este último aspecto, la trascendencia que en determinados casos puede tener la asistencia jurídica del Servicio Jurídico de la AEAT en su vertiente consultiva, colaborando en la resolución de los problemas jurídicos que cotidianamente plantea la aplicación de los tributos, soluciones que, en muchos casos, terminarán por integrar el contenido de las disposiciones de orden interno que los directivos de la Agencia trasladen a sus inferiores jerárquicos <sup>84</sup>.

Por lo que atañe a la primera de las cuestiones anteriormente apuntadas, esto es, la incidencia que sobre la función de representación y defensa procesal de la Administración tributaria pueden tener disposiciones como las dictadas al amparo del artículo 18 de la LGT o las instrucciones de orden interno vinculantes para los órganos de gestión integrados en la AEAT, han de tenerse muy presentes las singularidades que rodean al «cliente natural u originario» de los Abogados del Estado, esto es, la Administración Pública. El desarrollo de las funciones de ésta ha de realizarse siempre con un escrupuloso respeto por la ley y el Derecho, situación que en la práctica suele traducirse en el respeto a la letra de las normas, especialmente las administrativas y, entre ellas, las de rango inferior. Dicho de otra forma, como ha señalado la doctrina, «la Administración en su actuación suele tener más presente lo que establece la norma administrativa más próxima al que toma la decisión que lo dispuesto en normas de rango superior» <sup>85</sup>, aunque lo lógico es que aquel tipo de disposiciones hayan sido dictadas, a su vez, respetando el contenido de esas últimas, a las que necesariamente deben subordinarse.

<sup>84</sup> En relación con la función consultiva que desempeña el Servicio Jurídico en aras de colaborar a la formación de un «criterio administrativo», algunos Abogados del Estado han afirmado que estos órganos entran en competencia con otros que desempeñan funciones idénticas, y que emiten también informes jurídicos en plano de igualdad, cuando no directamente «contrainformes». «De esta forma, el que prevalezca el criterio recogido en un informe u otro depende más que nada de circunstancias subjetivas o, por lo menos, ajenas a la propia naturaleza de la función consultiva, lo que introduce un factor más de distorsión que no resulta nada desdeñable». DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO/PÉREZ TORRES, *Revisión de Actos y Solución de Conflictos Tributarios*, op. cit. págs. 51-52.

<sup>85</sup> Vid. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E.: «La autonomía profesional del Abogado del Estado», en la obra colectiva, *La asistencia jurídica al Estado e Instituciones públicas*, Ibercaja-Aranzadi, Pamplona, 1999, pág. 775. En el mismo sentido, WALINE: *Droit Administratif*, 9.ª ed., Sirey, Paris, 1963, pág. 291, (citado por BAENA DE ALCÁZAR, M.: «Instrucciones y Circulares como fuente del Derecho Administrativo», *RAP*, n.º 48, 1965, pág. 111) recuerda en el mismo sentido que cualquier funcionario tiene siempre una cierta tendencia a obedecer antes a una Circular, incluso de dudosa legalidad, que a la ley misma; POLLARI, N.: *Diritto Tributario*, op. cit., pág. 157, señala que la interpretación contenida en una circular, nota o resolución ministerial, termina por ser la fuente principal por la que se regulan las relaciones jurídico-tributarias; GROSCLAUDE/MARCHESSOU, P.: *Droit Fiscal Général*, Dalloz, Paris, 1977, pág. 31, apunta que los agentes de la Administración van a reemplazar la aplicación de la norma por la aplicación de la doctrina administrativa, que viene a interponerse entre la regla de derecho fiscal y su destinatario, que es el contribuyente.

Trasladando lo anterior al ámbito estrictamente tributario no será infrecuente encontrar actuaciones de los órganos de gestión realizadas expresamente al amparo de disposiciones dictadas por los directivos de la AEAT, las cuales, en muchas ocasiones, son reflejo de los criterios interpretativos o aclaratorios mantenidos por el Ministro de Hacienda a través de órdenes ministeriales a las que se refiere el artículo 18 de la LGT. En estos casos, y siempre que esa clase de disposiciones se adecuen a la Ley y al Derecho, parece que nada impedirá al Abogado del Estado alegarlas también en juicio en defensa de su cliente, sin que ello implique cuestionar la independencia técnico-jurídica con la que deben actuar dichos profesionales del Derecho.

Precisamente como consecuencia de lo anterior debe cuestionarse cuál ha de ser la actitud del Abogado del Estado en aquellos casos en los que las instrucciones al amparo de las cuales han actuado los órganos de la Administración contrarían de forma inequívoca algún precepto legal o reglamentario debido, por ejemplo, a la extralimitación de las funciones que corresponden al sujeto encargado de dictarlas cuando entra a regular aspectos que deberían ser tratados por normas de rango superior a las disposiciones aquí examinadas.

Para responder a esta cuestión debería tenerse en cuenta que el Abogado del Estado no debe ser nunca Abogado de ningún titular de funciones públicas en materia ajena a los intereses generales, siendo éstos los únicos a los que debe servir con objetividad. Por ese motivo, y aunque la práctica demuestre que ello no es lo más frecuente, cuando el Abogado del Estado haya de representar en juicio a la Administración por la realización de alguna actuación que él considere no ajustada a Derecho, debería actuar conforme a lo dispuesto en el artículo 7 de la Ley 52/1997, de 27 de noviembre, reguladora del régimen de la asistencia jurídica al Estado e Instituciones Públicas <sup>86</sup>. En este precepto se dispone que «sin perjuicio de lo dispuesto en leyes especiales, para que el Abogado del Estado pueda válidamente desistir de acciones o recursos, apartarse de querellas, o allanarse a las pretensiones de la parte contraria, precisará de autorización expresa de la Dirección del Servicio Jurídico del Estado que deberá, previamente, en todo caso, recabar informe del Departamento, Organismo o entidad pública correspondiente».

Así las cosas, el Director del Servicio Jurídico del Estado, encargado de ejercer la superior coordinación tanto del servicio jurídico de la AEAT como de los Servicios Jurídicos del Estado, hoy Abogacías del Estado, es el que tiene atribuido dicho poder de disposición de las acciones procesales <sup>87</sup>, de tal modo que si decide no conceder la autorización solicitada por el Abogado del Estado

<sup>86</sup> BOE n.º 285, de 28 de noviembre.

<sup>87</sup> Uno de los deberes fundamentales de la Dirección del Servicio Jurídico del Estado pasa por garantizar la autonomía profesional de todos y cada uno de los Abogados del Estado que de ella dependen. Por ese motivo, tal y como ha señalado la doctrina, parece que sería aconsejable elevar el rango y cambiar la adscripción orgánica de dicha Dirección. «La elevación del rango de la Dirección del Servicio Jurídico (...) permitiría más fácilmente al Director (...) una actuación en términos estrictamente técnico-jurídicos, es decir, negarse a prestar su colaboración en los supuestos que antes hemos expuesto, sin tener que sacrificar necesariamente su cargo. (...). En segundo lugar, deben existir mecanismos internos que permitan dilucidar cuando estamos ante uno de los supuestos (...) en que el Abogado del Estado debe negarse a emitir un informe o a acatar determinadas instrucciones por ser manifiestamente ilegales o bordear peligrosamente la lega-

encargado de llevar el asunto de que se trate, en principio, parece que éste debería continuar con la defensa en juicio. No obstante lo anterior, y aunque en la ley no se diga nada al respecto, parece que lo lógico en estos casos sería que el Abogado exigiese por escrito instrucciones concretas al respecto, recibidas las cuales actuaría conforme a las mismas haciendo constar su existencia liberándose así, en cierta medida, de la carga que supone asumir ese tipo de decisiones en solitario.

Desde un punto de vista diferente, otro ejemplo de la tensión entre «criterios administrativos» y legalidad a la que pueden verse sometidos los Abogados del Estado en su función de representación legal del Gobierno de la nación lo proporciona la reciente sentencia n.º194/2000, de 19 de julio, relativo al recurso de inconstitucionalidad promovido respecto de la disposición adicional cuarta de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (LTPP) <sup>88</sup>. Para lo que aquí nos interesa, este proteico pronunciamiento de nuestro Tribunal Constitucional puso de relieve cómo la Abogacía del Estado desplegó en defensa de la referida norma una interpretación absolutamente contraria a la resultante del tenor de la Circular de la DGT n.º4/1989, de 29 de diciembre; el Tribunal Constitucional puso en evidencia tal contradicción rechazando los argumentos expuestos por la Abogacía del Estado, al tiempo que hacía suya la interpretación administrativa establecida en la Circular de la DGT, en tanto en cuanto constituía una interpretación que se desprendía de la norma interpretada con arreglo a los criterios admitidos en Derecho <sup>89</sup>. A través de este pronunciamiento, a nuestro juicio, el Tribunal Constitucional podría estar enviando un mensaje a los Servicios Jurídicos del Estado reclamándoles coherencia en la interpretación y aplicación de las normas; cuando una Circular administrativa de carácter interpretativo resulte acorde con la norma interpretada la Administración no debería defender la aplicación de tal ley frente a los obligados tributarios y, al mismo tiempo, oponerse a tal interpretación administrativa ante los tribunales para defender su legalidad o la legalidad de la norma interpretada <sup>90</sup>.

La situación descrita hasta aquí revela la ausencia de un criterio o interpretación administrativa uniforme, extremo que deriva en una absoluta falta de previsibilidad respecto de la conducta de la Administración tributaria y, en último término, en el aumento de la conflictividad <sup>91</sup>. La pervi-

---

lidad. En definitiva, la decisión no debe quedar encomendada, (...), al concreto Abogado del Estado que lleve el asunto de que se trate, pero tampoco al Director del Servicio Jurídico del Estado sin el apoyo o colaboración de un órgano interno. En este punto creemos que la fórmula colegiada es la más idónea para solucionar problemas de este tipo, no sólo porque se trata de resolver problemas técnico-jurídicos (...), sino porque puede proporcionar un respaldo muy importante para las decisiones que tenga que adoptar el Director del Servicio Jurídico, particularmente cuando éstas no son las instrucciones que se han recibido». Cfr. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E.: «La autonomía profesional del Abogado del Estado», *op. cit.*, págs. 778-779.

<sup>88</sup> BOE n.º192, 2000, Suplemento.

<sup>89</sup> Fundamento jurídico 4.º de la STC 194/2000.

<sup>90</sup> La práctica norteamericana ha puesto de relieve cómo los tribunales estadounidenses en raras ocasiones acogen los argumentos esgrimidos por la Administración tributaria frente a los contribuyentes, allí donde el IRS mantiene una interpretación distinta a la establecida en una *Interpretative Regulation* o en una *Revenue Ruling*. Vid.: SALTZMAN, *IRS Practice and Procedure*, *op. cit.* Chapter 3.03.(2)(b).

<sup>91</sup> DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO/PÉREZ TORRES, *Revisión de Actos y Solución de Conflictos Tributarios*, *op. cit.* págs. 48-51.

vencia de este panorama no es deseable ni para la Administración ni, por supuesto, para los obligados tributarios. En todo caso merecen destacarse las graves implicaciones que se derivan de esta situación de cara a la efectividad del principio de seguridad jurídica; no puede olvidarse que, como señaló el profesor TIPKE <sup>92</sup>, la seguridad jurídica exige no sólo la interdicción de la arbitrariedad, sino también la transparencia, la previsibilidad y la posibilidad de calcular las consecuencias jurídico tributarias de un determinado comportamiento.

## 2. Efectos frente a los administrados.

Hasta el momento nos hemos limitado a examinar la eficacia jurídica que las disposiciones de carácter interpretativo o aclaratorio dictadas desde la Administración tienen en el ámbito interno de ésta, sin reparar en los efectos que aquéllas pueden generar frente a los administrados. La razón de ello estriba, fundamentalmente, en el hecho de que esa clase de disposiciones se apoyan, como ya se ha apuntado, sobre la organización jerárquica que preside la estructura de la Administración, de tal forma que aquellos sujetos u órganos que ostentan el poder de dirección o mando sobre sus subordinados pueden ordenar la actuación de éstos a través de normas de carácter interno, lo cual, en principio, provoca que su eficacia jurídica se proyecte exclusivamente en el marco de esa especial relación de jerarquía.

No obstante lo anterior, tal y como ha señalado la práctica totalidad de la doctrina que se ha ocupado de estudiar este tema, lo cierto es que cada vez es más evidente que las disposiciones interpretativas o aclaratorias emanadas de la Administración sobrepasan el ámbito puramente interno de ésta para afectar a la esfera jurídica del ciudadano <sup>93</sup>; esta circunstancia obliga a matizar las conclusiones que desde un punto de vista teórico pueden formularse respecto a su eficacia jurídica atendiendo a lo que sucede en la práctica, ámbito en el que su importancia actual es innegable <sup>94</sup>. Varias son las razones que llevan a esa conclusión, algunas de las cuales ya han sido apuntadas y a cuyo desarrollo dedicaremos las siguientes líneas.

<sup>92</sup> TIPKE, K, *Steuerrecht*, Verlag, Dr.Otto Schmidt, Köln, pág. 38.

<sup>93</sup> OSSENBÜHL, F.: «Autonome Rechtsetzung der Verwaltung», en la obra colectiva, *Handbuch des Staatsrechts*, Band III, C.F. Juristisches Verlag, Heidelberg, 1988, pág. 441.

<sup>94</sup> Vid. OTTO MAYER: *Derecho Administrativo alemán*, Tomo IV, Buenos Aires, 1954, (parágrafo 45); ZANOBINI: *Corso di Diritto Amministrativo*, Vol I, 8.ª ed., Giuffrè, Milano, 1958, pág. 110; CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero*, I, Derecho Tributario (Parte General), *op. cit.*, pág. 127; y MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/CASADO OLLERO/TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, *op. cit.*, pág. 154.

2.1. En relación con la naturaleza jurídica de las disposiciones interpretativas o aclaratorias y su posible control jurisdiccional.

### 2.1.1. Problemas planteados por el sistema actual.

Al analizar la naturaleza jurídica de las disposiciones interpretativas, aclaratorias u organizativas, se llegó a la conclusión de que se trataba de directrices internas basadas en la potestad que los superiores jerárquicos tienen en orden a fijar las pautas de actuación de sus subordinados. Sin embargo, ya entonces advertimos del riesgo que se deriva del hecho de que los titulares de dicha potestad se extralimitasen en sus funciones encubriendo, bajo el manto de la interpretación, auténticas disposiciones de carácter normativo con eficacia directa sobre los particulares, vulnerando de este modo el actual sistema de ordenación de fuentes <sup>95</sup>.

El problema que se suscita en estos casos, de indudable interés para los administrados, deriva fundamentalmente de la imposibilidad de impugnación en vía contencioso-administrativa de las disposiciones que carecen de eficacia general, vinculando únicamente a los órganos administrativos a los que se dirigen bajo la forma de órdenes ministeriales, circulares, resoluciones o instrucciones <sup>96</sup>. No obstante lo anterior, tal y como ya se ha señalado, y así lo han apuntado tanto el Tribunal Supremo <sup>97</sup> como el propio Tribunal Constitucional <sup>98</sup>, el rango de las normas no depende de su denominación, sino de su naturaleza intrínseca, por lo que habrá que analizar su contenido para saber si realmente constituyen una manifestación de la potestad jerárquica o si, por el contrario, su eficacia jurídica pretende proyectarse también sobre los particulares <sup>99</sup>.

<sup>95</sup> En ese sentido, LOCHAK: «Le droit administratif, rempart contre l'arbitraire?», *Pouvoirs*, n.º 46, 1988, págs. 45 a 47, alude a la reglamentación por medio de circulares como una de las maneras «menos visibles y más insidiosas» de incumplir las normas jurídicas a las que la Administración debe estar sujeta, modificando –bajo el manto de una «interpretación»– el Derecho aplicable. También DEMBITZER («Beyond the IRS Restructuring and Reform Act of 1998: perceived abuses of the Treasury Department's rulemaking authority», *op. cit.* pág. 501 y ss.) ha puesto de relieve cómo la Administración tributaria norteamericana –el IRS– ha utilizado su potestad para dictar «normas interpretativas» como un medio para neutralizar determinadas decisiones judiciales que le eran adversas, así como para *bypasear* el procedimiento propio de elaboración de normas generales.

<sup>96</sup> En el mismo sentido, COCATRE-ZILGIEN, A.: «La nature juridique des mesures d'ordre intérieur en droit administratif français», *Revue Internationale des Sciences Administratives*, n.º 4, 1958, pág. 492, señala que las circulares e instrucciones no reglamentarias, al contrario de lo que sucede con las reglamentarias, no son susceptibles de recurso, ya que se trata de simples «documentos de orden interior».

<sup>97</sup> En ese sentido, la STS de 15 de noviembre de 1983 (Ar. 5775); la STS de 9 de febrero de 1995 (Ar. 1285) o la STS de 5 de julio de 1995 (Ar. 5991).

<sup>98</sup> *Vid.* STC 27/1983, de 20 de abril.

<sup>99</sup> Ya nos hemos referido anteriormente a los problemas que plantea la distinción entre disposiciones normativas e interpretativas.

Pues bien, en este último caso, esto es, cuando las disposiciones a las que nos estamos refiriendo contienen aspectos que no son meramente interpretativos u organizatorios, sino que alcanzan un carácter prácticamente reglamentario, parece que lo lógico será que el órgano jurisdiccional competente acepte la interposición del correspondiente recurso entrando así a valorar el fondo del asunto <sup>100</sup> y procediendo, en su caso, a declarar la nulidad de la disposición impugnada <sup>101</sup>.

Al margen de lo anterior se sitúan, por tanto, las verdaderas disposiciones interpretativas o aclaratorias emanadas desde cualquier ámbito de la Administración, que únicamente podrán impugnarse por vía indirecta cuando el criterio mantenido en ellas se haya visto reflejado en un acto administrativo concreto que sí sea susceptible de recurso, pudiendo entonces invocarse la disposición administrativa en la que aquél se hubiera apoyado.

Una situación similar se plantea con las contestaciones a consultas (*private rulings*) a través de las cuales la DGT informa a los obligados tributarios de la interpretación que, a juicio de ese centro directivo, ha de darse a un determinado precepto normativo de carácter tributario <sup>102</sup>. En estos casos las manifestaciones que para un caso concreto realiza la Administración podrían considerarse, tal y como ha señalado un importante sector de nuestra doctrina al analizar su naturaleza jurídica, como verdaderos actos administrativos <sup>103</sup> pese a lo cual, y como dispone expresamente el artículo 107.7 de la LGT, «Los obligados tributarios no podrán entablar recurso alguno contra la contestación a las consultas recogidas en este precepto» <sup>104</sup>, sin perjuicio de que «puedan hacerlo contra el acto o actos administrativos dictados de acuerdo con los criterios manifestados en las mismas».

A nuestro modo de ver, las críticas que en la actualidad puede suscitar el régimen jurídico de las contestaciones a consultas no sólo se deriva de su irrecurribilidad, sino también de la diferencia existente entre las consultas vinculantes y las que no lo son. Por lo que atañe a la primera de las cuestiones apuntadas compartimos las consideraciones de MARTÍNEZ LAFUENTE, el cual,

<sup>100</sup> MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: «La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria», *op. cit.*, págs. 375-376.

<sup>101</sup> En ese sentido *vid.* STS de 15 de noviembre de 1983, analizada por ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «La creación normativa al amparo del artículo 18 de la LGT», *op. cit.*, pág. 267 y ss.

<sup>102</sup> No obstante, como ya hemos advertido al principio (*vid.* nota 1) las resoluciones a consultas constituyen *private rulings* cuya principal función es guiar a los obligados tributarios haciéndoles saber cuál es la «interpretación administrativa» de una norma tributaria y cuáles son las obligaciones tributarias que corresponden al contribuyente. Partiendo de la función que desempeñan las *private rulings* en los sistemas tributarios modernos, resulta todavía más criticable que su ordenación jurídica no proteja debidamente la seguridad jurídica de los obligados tributarios.

<sup>103</sup> *Vid.* MANTERO SÁENZ, A.: «La consulta vinculante», *REFHP*, n.º 122, 1976, págs. 348-349; FALCÓN Y TELLA, R.: «Consultas vinculantes y jurisprudencia», *QF*, n.º 9, 1997, pág. 6; y RUIZ GARCÍA, J.R., *La liquidación en el ordenamiento tributario*, Civitas, Madrid, 1987, pág. 166 y ss.

<sup>104</sup> Tal y como ha señalado FALCÓN Y TELLA, R.: «Consultas vinculantes y jurisprudencia», *op. cit.*, pág. 6, la imposibilidad de recurrir una contestación a consulta nada tiene que ver con la posibilidad de atribuirle la naturaleza de acto administrativo.

tras reparar en los cambios que ha supuesto la creciente participación de los obligados tributarios en el procedimiento de gestión tributaria, cuestión que abordaremos en el siguiente epígrafe, apunta que «si son estas contestaciones las que predeterminan el contenido de las autoliquidaciones del contribuyente, parece debería permitirse el control de los pareceres de la Administración tributaria, pues producen evidentes efectos jurídicos, cuyo control no puede demorarse atendiendo a lo que literalmente dispone el artículo 107 LGT, que está pensando en un procedimiento de gestión tributaria que notoriamente ya no es el actual»<sup>105</sup>. No ha de extrañar, por ello, que algunos autores se hayan manifestado a favor de la posibilidad de impugnar las resoluciones a consultas. En particular, existen autores que consideran que el acceso a la jurisdicción constituye una manifestación del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva (art.24 CE) del que cabe extraer una acción directa cuyo ejercicio quede reservado a los contribuyentes afectados, con la finalidad de que puedan oponerse a los criterios interpretativos expresados por la Administración a través de las resoluciones a consultas<sup>106</sup>.

No obstante lo anterior, no debemos olvidar las palabras del profesor FALCÓN cuando manifestó que el fundamento de la inimpugnabilidad de la contestación no se basaba «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»<sup>107</sup>. La validez de este razonamiento, a nuestro juicio, se ve confirmada al comprobar cómo la mayoría de los países de nuestro entorno excluyen la impugnabilidad de las resoluciones a consultas<sup>108</sup>; tan sólo aquellos, como Suecia, en los que se ha establecido un sistema «judicializado» de resolución de las consultas de los contribuyentes –en el sentido de que es un órgano incardinado en el poder judicial el que las resuelve– permiten la referida acción directa contra las mismas<sup>109</sup>.

<sup>105</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE: «Comentarios de Jurisprudencia», *Impuestos*, Tomo II, 1992, pág. 488.

<sup>106</sup> HERNÁNDEZ, J.L., «Consideraciones en torno a la impugnabilidad de las consultas tributarias», *QF*, n.º 17, 2000, págs. 39-46.

<sup>107</sup> FALCÓN Y TELLA, «Consultas vinculantes y jurisprudencia», *op. cit.* pág. 5. En el mismo sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, «Luces y sombras del régimen jurídico de las consultas tributarias», *Impuestos*, n.º 13, 2000, págs. 45-46.

<sup>108</sup> *Vid.* IFA, *Advance Ruling: Practice and Procedure*, CDFI, vol.17.a), Kluwer, Deventer, 1994, especialmente, pág. 53.

<sup>109</sup> El sistema sueco data de 1951; en Suecia es un órgano incardinado en el poder judicial –el «Consejo de resoluciones a consultas» (*Katterättsnämnden*)– y, por tanto, independiente de la Administración e imparcial, el encargado de resolver las consultas planteadas por los contribuyentes. En coherencia con ello las resoluciones de este órgano tienen la consideración y fuerza vinculante de una sentencia judicial y son apelables en instancia única ante el Tribunal Supremo. Las principales características de este sistema judicializado son la imparcialidad, seguridad jurídica y equidad. Los mayores inconvenientes del mismo resultan de su complejidad procesal, su dilación temporal y el limitado número de resoluciones que puede dictar este órgano. No obstante, lo cierto es que el número de resoluciones que dicta este órgano al año no es muy inferior al número de *Revenue Rulings* dictadas por el IRS norteamericano en los últimos tiempos. En torno al sistema sueco, *vid.*: MUTTEN, L., «Advance Rulings in the Swedish tax system», *Tax Notes International*, vol.13, n.º18, 1996, pág. 1.425 y ss; BENTLEY, D., «Advance Rulings: lessons from the Swedish model», *Bureau of International Fiscal Documentation*, May 1997, pág. 210 y ss.; y QUERIN en *Advance Ruling: Practice and procedure*, *op. cit.* pág. 41 y ss.

Desde ese punto de vista pensamos que en ordenamientos como el nuestro, donde se ha rechazado la referida «judicialización»<sup>110</sup>, la resolución de los problemas de control del sistema de resolución a consultas no debería venir tanto desde la impugnación de las resoluciones como atendiendo al *valor jurídico y efectos que debería atribuírseles* en relación con los contribuyentes (el que la planteó y terceros), la Administración y los propios tribunales de justicia, además de introducir los mecanismos de publicidad necesarios para dotar a las contestaciones a consultas tributarias de una mayor transparencia<sup>111</sup>. Éste ha sido el camino a través del cual se ha controlado el ejercicio de esa potestad en la mayoría de los países de nuestro entorno que han optado por un sistema «no judicializado», y pensamos que también aquí podría ser la vía más correcta para hacerlo, tal y como tendremos ocasión de exponer<sup>112</sup>.

Por otra parte, la clasificación de las contestaciones a consultas basada en el grado de vinculatoriedad que éstas pueden tener sobre los órganos de gestión es, a nuestro modo de ver, cuestionable. Los criterios para delimitar las materias objeto de consulta vinculante no son inobjetable<sup>113</sup>;

<sup>110</sup> Como ha puesto de relieve BENTLEY («Advance Rulings: lessons from the Swedish model», *op. cit.* pág. 211) uno de los obstáculos más importantes con el que topa la instauración de un sistema «judicializado» de resolución a consultas es que supone privar a la Administración de una potestad muy importante, a la que no renunciará sin resistencia; los Gobiernos serán poco proclives a llevar a cabo una reforma en tal sentido, siempre y cuando el actual sistema de gestión tributaria les reporte suficientes recursos financieros y no plantee problemas graves a los obligados tributarios.

<sup>111</sup> EE.UU. aporta un buen ejemplo de ordenamiento que ha conseguido establecer un sistema de producción de material administrativo-interpretativo dotado de un considerable grado de publicidad y transparencia. Así, toda documentación elaborada por la Administración tributaria que tenga tal alcance debe obligatoriamente hacerse pública (*Restructuring and Reform Act of 1998*); del mismo modo, tanto las normas interpretativas como las *Revenue Rulings* son publicadas periódicamente en diarios oficiales (*Federal Register* y *Internal Revenue Bulletin*, respectivamente); las propias resoluciones a consultas de menor entidad (*Letter Rulings*) son susceptibles de acceso público, una vez borrado el material identificador relativo al consultante. Este sistema permite un mayor conocimiento de los criterios interpretativos de la Administración por parte de los obligados tributarios, al tiempo que posibilita el control de la misma por parte de los ciudadanos y las instituciones. Sobre esta cuestión, *vid.*: SALTZMAN, *IRS Practice and Procedure*, *op. cit.* Chapter 3; y MCINTYRE, M., «The case of public disclosure of Advance Rulings on transfer pricing methodologies»; *Tax Notes International*, vol.11, n.º 2, 1990, pág. 1.127 y ss. No obstante, en otros países, como Alemania, Francia, Suecia o los Países Bajos, la publicidad se instrumenta a través de publicaciones no oficiales (*vid.*: BRACEWELL-MILNES, B., «Summary of proceedings of the Seminar Advance Ruling: practice and Legality», Kluwer, Deventer, 1994, pág. 64 y ss.). En España existe un sistema mixto de manera que sólo unas pocas disposiciones interpretativas –seleccionadas sobre la base de criterios que desconocemos– llegan a publicarse en los boletines oficiales (en el caso de las disposiciones interpretativas del art.18 LGT la publicación en el BOE resulta obligada); otra serie de resoluciones interpretativas –como las resoluciones a consultas– en ocasiones se recopilan en obras del Ministerio de Hacienda, pero no con carácter periódico ni exhaustivo; otra parte de tales resoluciones aparece publicada en publicaciones privadas (revistas especializadas). *Vid.*: ADAME MARTÍNEZ, *La consulta tributaria*, *op. cit.* pág. 301 y ss.

<sup>112</sup> Las mayores posibilidades de control de esta potestad pueden traer consigo, como ha acontecido en el ordenamiento norteamericano, una notable reducción del ejercicio de la potestad interpretativa de la Administración tributaria; en concreto, se ha detectado una clara reducción del número de instrumentos interpretativos con valor precedencial que están sujetos a algún mecanismo de publicidad (publicación oficial o acceso público), aumentando aquellos que no tienen tales efectos jurídicos o que teniéndolos no son susceptibles de revelación pública (*APAs*, *prefiling agreements*, *closing agreements*). *Vid.*: MARSHALL/STRATTON/BERGIN, «The changing landscape of the US IRS Guidance: a downward slope», *Tax Notes International*, vol.22, n.º 6, 2001, pág. 673 y ss.; y «Who killed guidance?», *Tax Notes*, October 1996, pág. 221 y ss.

<sup>113</sup> *Vid.*: GARCÍA AÑOVAROS, J., «Una nueva Ley General Tributaria. Problemas constitucionales», *Crónica Tributaria*, n.º 78, 1996, págs. 160-161; y MANTERO SAENZ, «La consulta vinculante», *RDFHP*, n.º122, 1976, pág. 347 y ss.



por otro lado, la doctrina ha denunciado las influencias externas a las que la Administración puede verse sometida cuando dicta resoluciones a consultas vinculantes –*lobbying*–<sup>114</sup>, riesgo que aumentará en progresión geométrica cuantos menos mecanismos de control existan respecto de esa labor, sobre todo en aquellos sistemas en los que, como el español, no resulta obligada la publicación oficial de todas las consultas vinculantes. Nótese también que mientras las consultas vinculantes impedirán a la Administración revisar la actuación tributaria del interesado que se haya atenido al contenido de aquélla<sup>115</sup>, las contestaciones no vinculantes únicamente tendrán un efecto similar al que podría tener un criterio interpretativo contenido en una disposición interpretativa o aclaratoria dictada por el Ministro de Hacienda o por la propia DGT (exoneración de responsabilidad), con lo que la Administración puede desentenderse más tarde del criterio manifestado a un particular sin ningún tipo de consecuencias para ella.

### 2.1.2. Posibles soluciones.

La situación que acaba de describirse podría derivar en una actuación irresponsable o, cuando menos, poco rigurosa de la Administración, extremo que aconseja una amplia reforma del sistema de *public & private interpretative rulings*. Pues bien, aunque no es éste el lugar para analizar con detalle las líneas sobre las que, a nuestro entender, debería discurrir tal reforma, sí conviene ahora poner de relieve algunos de los aspectos más problemáticos de esta materia que están directamente conectados con el tema que nos ocupa.

A esos efectos, una mirada hacia otros ordenamientos nos permite ensanchar nuestro campo de visión y contemplar otras formas de enfocar a esta cuestión. En concreto, de la propia existencia de dos modelos de resolución a consultas de los contribuyentes, a saber, el sistema «judicializado» (v.gr., el modelo sueco) y el sistema «administrativo» (v.gr., el modelo adoptado en España o EE.UU.) se pueden extraer algunas conclusiones de interés. Así, mientras que en el sistema «judicializado» todas las resoluciones a consultas poseen la fuerza jurídica de una «sentencia judicial» y, por tanto, despliegan efectos vinculantes tanto respecto de la Administración como de los propios tribunales (sin perjuicio de la posibilidad de recurso ante el Tribunal Supremo), no ocurre lo mismo en los sistemas «administrativos». En estos últimos es relativamente frecuente la distinción entre resoluciones a consultas vinculantes y no vinculantes, clasificación que también ha calado en el propio Derecho comunitario<sup>116</sup>, y cuya disparidad de efectos, aparte de provocar los problemas antes apuntados, sus-

<sup>114</sup> En este sentido, vid.: WILLEMART, E., *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruylant, Bruxelles, 1999, pág. 247; y DASSESE/MINNE, *Droit Fiscal – principes généraux et impôts sur les revenus*– Bruxelles, Bruylant, 1990, pág. 39 y ss. Como ejemplo de los peligros implícitos a este tipo de sistemas se cita el caso de la Administración «Truman» en EE.UU., cuya elite del IRS fue encarcelada debido, precisamente, a dictar resoluciones a consultas y firmar *closing agreements* contraviniendo el ordenamiento jurídico; como ha puesto de relieve la doctrina norteamericana *Sunshine is the antidote to the dangers of secrecy* (STRATTON, S., «Tax Analysts takes on US IRS, Challenges Congress over secret», *Tax Notes International*, vol.21, n.º12, 2000, págs. 1.327-1.329).

<sup>115</sup> Téngase en cuenta los matices que hacemos posteriormente en relación con lo dispuesto en el artículo107.4 *in fine* LGT.

<sup>116</sup> Véanse los artículos11 y 12 del Código Aduanero Comunitario (Reglamento CEE del Consejo 2913/1992). Vid.: TERRA, B., *Community Customs Law*, vol. I, Kluwer, Deventer, 1994, pág. 77 y ss.

cita importantes cuestiones de fondo. En este sentido, se nos antoja paradójico que la Administración tributaria pueda ejercer la potestad interpretativa que le concede el ordenamiento de forma que los resultados de tal labor posean diferentes efectos según dicte una orden interpretativa, una circular aclaratoria, una resolución a consulta vinculante o una resolución a consulta no vinculante. Consideramos que el ejercicio de una misma potestad –aunque medien diferentes títulos habilitantes– debería traer consigo unos mismos efectos para todos los sujetos afectados por el ejercicio de tal potestad (principalmente, la propia Administración y los obligados tributarios). Este razonamiento nos lleva a plantear el siguiente interrogante: ¿tiene sentido tal disparidad de efectos en relación con el ejercicio de la potestad interpretativa de la Administración?

A nuestro juicio, esta cuestión merece una respuesta negativa, en tanto en cuanto pensamos que los criterios emanados por la Administración tributaria, con arreglo a su potestad interpretativa, deben venir dotados de unos mismos efectos jurídicos. Piénsese así que una circular o resolución interpretativa de la DGT o de la AEAT, aunque posea vocación interna y vincule únicamente a los agentes de la Administración tributaria, termina afectando e influyendo directamente en los contribuyentes, dado que el criterio administrativo expresado será el que adoptarán los órganos de gestión tributaria. A su vez, aunque tal disposición interpretativa tenga «carácter general» –en el sentido de no constituir un acto administrativo en sentido estricto– la Administración tributaria puede, posteriormente, cambiar de «criterio administrativo» y regularizar la situación tributaria de un contribuyente que «confió» en tal interpretación, situación que también habrán de afrontar los contribuyentes que ajustaron su comportamiento o conducta tributaria a una resolución a consulta no vinculante. Por el contrario, tales consecuencias no se producirán en relación con los contribuyentes que solicitaron una consulta vinculante <sup>117</sup>. Esta disparidad de efectos es, desde nuestro punto de vista, cuestionable, afirmación que nos lleva a predicar la conveniencia de arbitrar un sistema en el cual todas las manifestaciones de la potestad interpretativa (*stricto sensu*) de la Administración generen las mismas consecuencias jurídicas, esto es, o todo acto a través del cual la Administración ejerce su potestad interpretativa y pone de relieve su posición frente a una norma, esto es, su «criterio administrativo», tiene efectos «vinculantes» <sup>118</sup> (en el sentido de impedir una «regularización» del contribuyente que confió en tal criterio) <sup>119</sup>, o bien todo el material resultante del ejercicio de la potestad interpretativa carece de tales efectos «vinculantes». Carece de sentido que los instrumentos interpretativos resultado del ejercicio de una misma potestad puedan tener efectos jurídicos absolutamente dispares.

<sup>117</sup> Todo ello, sin perjuicio de los casos previstos en el artículo 107.4 de la LGT (cambio normativo o existencia de jurisprudencia). Esta cuestión la trataremos con más detalle en las páginas siguientes.

<sup>118</sup> En este sentido se pronuncian ZORNOZA PÉREZ, J., «Las consultas a la Administración tributaria en la LGT», en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, IEF, Madrid, 1991; y ADAME MARTÍNEZ, *La consulta tributaria*, op. cit. pág. 105.

<sup>119</sup> Nótese que incluso en los sistemas «judicializados» de resolución a consultas media la disparidad de efectos entre tales resoluciones y el resto de actos y disposiciones administrativas que expresan un «criterio administrativo».

De entre esas dos posiciones la segunda es, a nuestro juicio, la que debería prevalecer <sup>120</sup> y ello, fundamentalmente, porque de otro modo se estaría convirtiendo a la Administración tributaria en legislador, situación que resulta inadmisibles en todo sistema constitucional donde se ha consagrado la separación de poderes y la legalidad tributaria <sup>121</sup>. El papel de creación de Derecho Tributario, cuando menos en los países donde rige el principio de legalidad en materia tributaria, está reservado al Parlamento y no a la Administración <sup>122</sup>. Ésta es la única manera de asegurar que una regulación como la tributaria, que afecta de manera fundamental a las relaciones jurídicas de los administrados, dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes <sup>123</sup>. Por otra parte, tampoco puede olvidarse que la reserva de ley, aparte de garantizar el carácter parlamentario de la dirección política <sup>124</sup>, está llamada a preservar la unidad del ordenamiento y la igualdad básica de posición de los contribuyentes <sup>125</sup>. En ese sentido, y siguiendo al profesor PALAO, entendemos que debe garantizarse que la potestad interpretativa quede encauzada dentro del ámbito definido por la ley tributaria, pues de otro modo se estaría abriendo una enorme brecha en la reserva tributaria, permitiendo a la Administración penetrar libremente en el campo acotado por ésta <sup>126</sup>.

<sup>120</sup> En nuestro país ello significaría, sin perjuicio de los matices oportunos, un «retorno a los orígenes», dado que la redacción inicial de este precepto en la LGT de 1963 establecía que las contestaciones a las consultas tenían un carácter meramente informativo sin que la Administración tributaria quedara vinculada por el criterio manifestado en la contestación (véanse, entre otras, las SSTs de 8 de junio de 1971, Ar.3111, y de 12 de diciembre de 1974, Ar.4862, que confirman el carácter meramente interpretativo de las resoluciones a consultas). Este régimen cambió en 1975 (Decreto-Ley 13/1975, de 17 de noviembre), que estableció la regla de que la Administración quedaba vinculada por el criterio expuesto en la contestación a la consulta. Desde entonces las sucesivas reformas han ido aumentando progresivamente los supuestos de consultas vinculantes. Vid: RAMALLO MASSANET, J., *Guía de la Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 1993, pág. 330 y ss.

<sup>121</sup> En este sentido MANTERO se ha referido al sistema de resoluciones a consultas vinculantes como un «sistema de *pseudolegislación intuitu personae*» donde tales resoluciones constituyen una suerte de «ley particular» (MANTERO SAENZ, «La consulta vinculante», *op. cit.* pág. 348). En un sentido similar, vid.: HINNECKENS, L., «Quo vadimus? La valeur juridique de la circulaire fiscale», *RGF*, 1984, pág. 197 y ss.; WILLEMART, E., *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, *op. cit.* pág. 246 y ss.; y LEVAUX, M., «L'application de la loi fiscale. La valeur juridique des circulaires administratives en droit fiscal», *Actualité juridique*, 1993, pág. 348 y ss.

<sup>122</sup> Vid.: VANISTENDAEL, F., «The legal framework of taxation», *op. cit.* pág. 18 y ss.; PÉREZ ROYO, F., «Fundamento y ámbito de reserva de la ley en materia tributaria», *HPE*, n.º14, 1972, pág. 214 y ss.; y RODRÍGUEZ BEREJO, A., «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», *REDF*, n.º100, 1999, pág. 598 y ss.

<sup>123</sup> Véanse, entre otras, las SSTC 6/83, 19/87, 185/95, y 233/99. El principio de legalidad también implica un mandato para que el legislador regule de forma correcta las materias que se encuentran cubiertas por esta reserva; de hecho, el propio TC –por ejemplo, en la Sentencia de 30 de noviembre de 2000, f.º 15 y 16– ha declarado que corresponde únicamente al legislador establecer las reglas precisas que hagan previsible al interesado los límites que pueden venir impuestos a sus derechos; cuando tal mandato se incumple y se deja en manos de la Administración la delimitación de tales límites se está vaciando la reserva de ley.

<sup>124</sup> Cfr: PAPIER, H.-J., *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip*, Duncker & Humboldt, Berlin, 1973, pág. 30 y ss.

<sup>125</sup> STC 19/87.

<sup>126</sup> PALAO TABOADA, C., «Reserva de ley y reglamentos en materia tributaria», en *Las funciones financieras de las Cortes Generales*, Congreso de los Diputados, Madrid, 1985, especialmente, pág. 540 y ss. En un sentido parecido se han pronunciado MARTÍNEZ LAFUENTE, A., «La potestad reglamentaria de los Ministros: especial referencia al ámbito tributario», en *La Constitución española y las fuentes del Derecho*, vol.II, IEF, Madrid, 1979, pág. 1.360 y ss.; y RUIZ GARCÍA,

Ahora bien, lo anterior no equivale a decir que la Administración no pueda ejercer la potestad interpretativa ni que los resultados del ejercicio de aquélla carezcan o vengan desprovistos de efectos jurídicos; la existencia de un «criterio administrativo» puede y debe acarrear determinados efectos como sucede actualmente, por ejemplo, en el ámbito sancionador, provocando la exoneración de responsabilidad de aquellos sujetos que hubieran actuado conforme a una interpretación oficial realizada desde la Administración.

La evolución que ha experimentado en este orden de cosas el ordenamiento norteamericano nos proporciona un ejemplo en el sentido indicado. Así, *v.gr.*, en EE.UU. existen varios tipos de resoluciones interpretativas (*Rulings*) que podríamos asimilar a las resoluciones a consultas de nuestra DGT<sup>127</sup>, las cuales adoptan la forma de *Revenue Rulings* cuando se trata de consultas sobre cuestiones que poseen interés general o una importante trascendencia práctica. Las *Revenue Rulings* son publicadas oficialmente cada semana en el diario oficial del IRS –el *Internal Revenue Bulletin* (IRB)–<sup>128</sup> y poseen valor de precedente tanto para el contribuyente que las planteó como para terceros. Precisamente por este «valor interpretativo general» se las considera una suerte de *junior regulations*<sup>129</sup>; ahora bien, los tribunales norteamericanos –especialmente el Tribunal Supremo– han venido limitando los efectos jurídicos de las *Revenue Rulings*, de manera que no sólo dichos órganos jurisdiccionales pueden desviarse del «criterio administrativo» establecido en ellas, sino que se admite que la propia Administración tributaria pueda y deba modificarlas o revocarlas retroactivamente cuando incurrió en un «error de Derecho», por lo que los contribuyentes que confiaron en ellas pueden ser objeto en esos casos de regularización en su situación tributaria.

Por su parte, las denominadas *Letter Rulings* son resoluciones relativas a cuestiones de menor trascendencia o rutinarias y, por ello, no son objeto de publicación oficial, aunque sí son susceptibles de supervisión y acceso público (una vez eliminados los aspectos identificatorios del consul-

---

*La liquidación en el ordenamiento tributario, op. cit.* pág. 170 y ss. ROMANO, por su parte, ha puesto de relieve cómo el establecimiento de procedimientos administrativos transparentes para la producción de «*private rulings*» constituye una exigencia del principio de legalidad, en la medida en que cualquier exceso o desviación en ejercicio de la potestad interpretativa afecta de lleno al principio de legalidad en materia tributaria; la transparencia del procedimiento de adopción de *private rulings* unido a la publicidad oficial de las mismas permite controlar las eventuales desviaciones o excesos en ejercicio de tal potestad y reparar, así, cualquier erosión del principio de legalidad (ROMANO, C., «Private Rulings Systems in EU Member States. A Comparative Survey», *op. cit.* Págs. 20-21).

<sup>127</sup> *Vid.*: SALTZMAN, *IRS Practice and Procedure, op. cit.* Chapter 3.03 (Rulings).

<sup>128</sup> No obstante, estas *rulings* no siguen el procedimiento de elaboración de las disposiciones generales (*Regulations*), ni tampoco son publicadas en el diario oficial donde estas últimas son publicadas (*Federal Register*). Consecuentemente, las *Rulings* no vinculan en modo alguno a los tribunales, aunque éstos suelen apoyarse en ellas en la medida en que no contradigan el tenor y finalidad del precepto legal al que se refieren. Ahora bien, las *Revenue Rulings* sí constituyen y marcan una «zona de seguridad» del contribuyente frente a la Administración tributaria en la medida en que poseen valor de precedente para el IRS y sus agentes, siempre y cuando la legislación no haya cambiado ni tampoco lo haya hecho la posición de la Administración tributaria (modificando o revocando la *Revenue Ruling* de que se trate) Nótese que allí donde la *Revenue Ruling* en cuestión esté «vigente» la Administración tributaria que trate de «regularizar» la situación tributaria de un contribuyente que se apoyó en tal interpretación, deberá argumentar ante los tribunales en contra de su propia interpretación. *Vid.*: SALTZMAN, *IRS Practice and Procedure, op. cit.* Chapter 3.03.(2); y COHEN/HARRINGTON, «Is the IRS bound by its own regulations and rulings?», *op. cit.* pág. 686 y ss.

<sup>129</sup> *Vid.*: COHEN/HARRINGTON, «Is the IRS bound by its own regulations and rulings?», *op. cit.* pág. 687 y ss.

tante)<sup>130</sup>. Las *Letter Rulings* no tienen valor de precedente para la Administración tributaria, ni, por tanto, pueden ser invocadas con carácter general por otros contribuyentes (salvo para reivindicar el mismo trato en una resolución a consulta). Ahora bien, lo que sí poseen es valor vinculante para los agentes del *IRS* en relación con el contribuyente que la planteó, siempre y cuando se cumplan unas determinadas condiciones básicas, tales como la existencia de identidad entre la operación propuesta y la efectivamente realizada. No obstante lo anterior, ese valor vinculante no es absoluto, por cuanto estas *Rulings* también pueden ser revocadas por la Administración tributaria cuando concurren determinadas circunstancias<sup>131</sup>.

Por último, junto a las típicas *Rulings* el Departamento del Tesoro también produce una gran variedad de documentación e instrumentos (*Technical Advice, Determination Letters, Acquiescences, Information Letters, Internal Revenue Manual*)<sup>132</sup> que contribuyen a formar «criterios administrativos» que deben seguir los agentes del *IRS* y que pueden emplear también los obligados tributarios; sin embargo, todo este material carece de valor de precedente y sólo puede considerarse una «guía» o «información» y desplegar efectos en materia de «exclusión de la responsabilidad» por comisión de infracción tributaria<sup>133</sup>.

Así las cosas, y al margen de estos últimos instrumentos informativos, en el ordenamiento norteamericano ha comenzado a borrarse o diluirse la disparidad de efectos entre las distintas resoluciones a consultas. La interpretación establecida a través de las dos clases de *Rulings* mencionadas posee valor vinculante para el *IRS*, combinando únicamente el ámbito de aplicación (general o particular) de tal efecto jurídico. No obstante lo anterior, ningún acto administrativo interpretativo o disposición general interpretativa posee efectos «vinculantes plenos», ya que, como se ha señalado, en determinados casos es posible la revocación o modificación de cualquier *Ruling*, por lo que la situación del contribuyente puede llegar a ser objeto de regularización. Pues bien, lo mismo cabe decir de las *Interpretive Regulations* o «disposiciones interpretativas generales», que también expresan la

<sup>130</sup> Vid.: SALTZMAN, *IRS Practice and Procedure*, op. cit. Chapter 3.03. (2).

<sup>131</sup> El Tribunal Supremo norteamericano (caso *Etter Grain co v. Unites States*, 462 F2d 259, 265 (5<sup>th</sup> Cir. 1972), entre otros) ha llegado a afirmar que la revocación de la *Letter Ruling* es la única opción que posee la Administración tributaria cuando a través de la misma cometió un «error de Derecho» y abusó de su poder. Vid.: SALTZMAN, *IRS Practice and Procedure*, op. cit. Chapter 3.03. (6); COHEN/HARRINGTON, «Is the IRS bound by its own regulations and rulings?», op. cit. pág. 676 y ss.; y NOLAN/THURONYI, «Retroactive application of changes in IRS or Treasury Department position»; *Taxes*, n.º 61, 1983, pág. 777 y ss.

<sup>132</sup> Las dos figuras citadas en primer lugar presentan especial interés. Las denominadas «*Technical Advice*» constituyen requerimientos realizados por parte de inspectores que están llevando a cabo una inspección que solicitan a la oficina central del *IRS* un dictamen (vinculante) sobre las dudas que les suscita el caso que les ocupa. Lo interesante de esta figura es que el sujeto inspeccionado también puede solicitar tal dictamen en el marco de la inspección de la que es objeto; a nuestro juicio, ello puede constituir un mecanismo para recortar la discrecionalidad de los agentes inspectores allí donde mantienen interpretaciones «poco razonables» de la norma tributaria. Por otro lado, las *Determination Letters* constituyen resoluciones a consultas planteadas por los contribuyentes en relación con hechos o situaciones ya acaecidas; esta figura puede también resultar interesante porque permite a los contribuyentes verificar la corrección de su interpretación de la norma allí donde, por ejemplo, no fue posible plantear una consulta con carácter previo. Vid.: SALTZMAN, *IRS Practice and Procedure*, op. cit. Chapter 3.04.(2) y (3).

<sup>133</sup> Nótese, no obstante, que tanto la figura del *Technical Advice* como las *Determination Letters* sí poseen efecto vinculante para la Administración en relación con el contribuyente involucrado o afectado específicamente en el caso que motivó su aplicación. Vid.: SALTZMAN, *IRS Practice and Procedure*, op. cit. Chapter 3.04. (8).

posición del Departamento del Tesoro y del IRS en relación con un precepto legal vinculándoles por su valor precedencial. De todos modos, al igual que sucede con las *Rulings*, también en este caso dichas disposiciones pueden ser declaradas inválidas y, por ello, ser modificadas o revocadas retroactivamente con los consiguientes efectos para los obligados tributarios que confiaron en ellas<sup>134</sup>. De esta forma, a la postre, lo que termina ocurriendo es que todo «instrumento interpretativo» (*stricto sensu*) dotado de publicidad oficial –lo cual incluye tanto *public* como *private interpretative rulings*– posee valor de precedente, mientras que los restantes materiales o documentos a través de los que la Administración guía a sus agentes o informa o asesora a los obligados tributarios vienen dotados de valor informativo. El fundamento de todo ello reside en la jurisprudencia del Tribunal Supremo norteamericano que declaró en el *leading case Manhattan General*: «Congress, not the Commissioner (of the IRS), prescribes the tax laws»<sup>135</sup>.

La misma solución se ha arbitrado en el marco del Código Aduanero Comunitario. La diferencia que también media aquí entre resoluciones a consultas vinculantes y no vinculantes termina diluyéndose, cuando menos parcialmente, en la práctica, y ello acontece en la medida en que se permite la revocación de resoluciones vinculantes, con las consiguientes consecuencias para los consultantes. Sin embargo, como veremos más adelante con mayor detalle, el TJCE ha interpretado la normativa aduanera comunitaria en el sentido de que el contribuyente que confió de buena fe en una resolución interpretativa (vinculante o no) emanada de la Administración tributaria competente, puede no resultar finalmente «regularizado»<sup>136</sup>, conclusión que también ha compartido el Tribunal de Justicia CEE en relación con disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por la Comisión o por Administraciones públicas nacionales<sup>137</sup>.

<sup>134</sup> *Vid.*: COHEN/HARRINGTON, «Is the IRS bound by its own regulations and rulings?», *op. cit.* pág. 680 y ss. Estos mismos autores (págs. 703-706) consideran que la reforma operada a través de la *Taxpayer Bill of Rights 2* (1996), limitando sustancialmente la retroactividad de las *Regulations*, podría impedir la regularización de la situación tributaria de un contribuyente que confió en el criterio administrativo establecido en una *Regulation* posteriormente declarada inválida. No obstante, estos autores reconocen la existencia de importantes argumentos en sentido contrario; por ejemplo, el Congreso rechazó esta conclusión en relación con las *Rulings*.

<sup>135</sup> *Manhattan General* (297 U.S. 129 (1936), *aff'g* 76 F.2d 892 (2d.Cir.1935), *aff'g* 29 B.T.A. 395 (1933)).

<sup>136</sup> Véanse los artículos 8 a 12, y 220 y 236 del CAC (Reglamento CEE n.º2913/92). Véanse las SSTJCE de 22 de septiembre de 1976, C-22/76, Rec.1371; de 8 de abril de 1992, C-371/90, Rec.p.1.275; de 3 de junio de 1992, C-318/90, Rec.p.3.495; y de 1 de abril de 1993, C-250/91, Rec.p.1819. No obstante, debe reconocerse que los casos donde puede tener lugar tal revocación o modificación de criterio administrativo –y la consiguiente regularización tributaria– son excepcionales; el TJCE considera que las informaciones arancelarias vinculantes constituyen un mecanismo de protección de la confianza legítima de los operadores económicos. Ahora bien, ha matizado que tal mecanismo únicamente opera allí donde el Derecho aplicable resulta confuso o excesivamente complejo para los operadores económicos (véase, por ejemplo, la STJCE de 29 de enero de 1998, C-315/96, Rec.p.343, y las conclusiones del A.G., Leger en este asunto); *vid.* también: HUBEAU, F., «Le principe de la protection de la confiance légitime dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes», *Cahiers de Droit Européen*, n.º 2-3, 1983, pág. 162 y ss. Del mismo modo debe ponerse de relieve que en determinadas ocasiones también son desprovistos de toda eficacia los «certificados EUR.1» expedidos por las autoridades aduaneras del Estado exportador; véase a este respecto, la STJCE de 17 de septiembre de 1997, C-97/95, Rec.p.I-4.240, comentada por CAAMAÑO/CALDERÓN/MARTÍN, *Jurisprudencia del TJCE en materia tributaria*, La Ley, Madrid, 2001; y GRAU RUIZ, A., «La asistencia mutua en la recaudación de derechos de aduana», *Impuestos*, n.º 1, 1999.

<sup>137</sup> SSTJCE de 8 de abril de 1992, *Beirafrio*, C-371/90, Rec.p.1.275; y de 14 de mayo de 1996, *Faroe Seafood*, C-153/94 y 204/94, Rec.p.2.465 *Vid.*: VILLAR EZCURRA, M., *Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica*, *op. cit.* pág. 224 y ss.; de la misma autora, «Las informaciones arancelarias vinculantes», *Crónica Tributaria*, n.º84, págs. 97-98; y PESCATORE, P., «Los principios generales del Derecho como fuente del Derecho comunitario», *Noticias CEE*, 40, 1998, pág. 39 y ss.

En ambos casos el mensaje es el mismo, el Parlamento es el órgano (constitucional) que ostenta la función de crear el Derecho Tributario, mientras que a la Administración le compete, fundamentalmente, garantizar la aplicación de la ley y el Derecho así creado. Los actos a través de los cuales la Administración ejerza legítimamente sus competencias interpretativas no pueden en ningún caso suplantar al legislador ni infringir, directa o indirectamente, lo dispuesto por el Parlamento a través de las leyes tributarias, extremo que impide dotar de valor vinculante absoluto y en todo caso a los «instrumentos interpretativos» (ya sean disposiciones o consultas) emanados de la Administración al ejercer su potestad interpretativa. El punto de equilibrio entre legalidad y seguridad jurídica puede alcanzarse, a nuestro juicio, dotando a todos los «instrumentos interpretativos» oficiales de valor de precedente en el sentido indicado (y que más tarde matizaremos); tal valor precedencial despliega sus efectos en el ámbito del procedimiento sancionador (exclusión de responsabilidad) e incluso, en algunos casos, en el procedimiento de gestión tributaria, impidiendo la regularización de la situación del contribuyente (vid. *supra*). Nótese, en este sentido, que esta forma de proteger la confianza legítima de los administrados, sin perjuicio de sus conexiones con planteamientos procedentes del Derecho Comparado, también ha sido reivindicada por un sector relevante de la doctrina *iuspública* española al defender la eficacia vinculante de los precedentes resultantes de actuaciones de la Administración en ejercicio de sus potestades (discrecionales y regladas)<sup>138</sup>, habiendo calado este planteamiento, asimismo, en los tribunales nacionales que lo han empleado como técnica de control de las mismas.

## 2.2. En relación con la incidencia de los criterios interpretativos de la Administración sobre la conducta de los ciudadanos.

### 2.2.1. Problemas planteados por la descentralización de la potestad interpretativa en materia tributaria y su déficit de publicidad.

Tal y como se desprende de todo lo señalado hasta el momento, cuando la Administración realiza una interpretación o aclaración de un precepto de carácter tributario, cualquiera que sea el vehículo utilizado para ello, está ofreciendo un criterio oficial al respecto. Por esa razón, los particulares que obren ajustándose al contenido de las contestaciones a consultas o de aquellas disposiciones interpretativas o aclaratorias que hayan podido conocer –aunque éstas estén en principio destinadas a informar la actuación de los subordinados jerárquicos a quien las dicta–, pueden presumir de forma legítima que su actuación es acertada. Esta situación adquiere especial relevancia al reparar en una situación a la que ya aludimos en el epígrafe anterior y que el profesor FERREIRO LAPATZA<sup>139</sup> denominó la «privatización de la gestión tributaria», refiriéndose al fenómeno de la atribución a los par-

<sup>138</sup> Vid, por todos, Díez-PICAZO, L.M., «La doctrina del precedente administrativo», *RAP*, n.º 98, 1982, págs. 7-46.

<sup>139</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.: «La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos», *Civitas, REDF*, n.º 37, 1983, pág. 81 y ss.

ticulares de una serie de funciones claramente orientadas a la aplicación de los tributos <sup>140</sup>. Basta pensar, así, en mecanismos como el de la retención, la repercusión y, señaladamente, la autoliquidación, los cuales confieren al administrado un evidente protagonismo en las tareas de gestión tributaria <sup>141</sup>. En ese sentido, y por lo que se refiere a las autoliquidaciones, hoy aplicables a las más importantes figuras tributarias, será el contribuyente el que tenga que declarar el hecho imponible realizado, liquidar el correspondiente tributo y, por último, ingresar el importe de su deuda tributaria. Será, por tanto, el obligado tributario, el que asuma el coste de realizar una serie de cálculos y calificaciones jurídicas cuya dificultad estriba, en muchas ocasiones, en la aplicación de unos preceptos cuyo significado no siempre está claro.

Ahora bien, el hecho de que la Administración haya trasladado a los contribuyentes el cumplimiento de tales deberes no debe significar que aquélla pueda desentenderse absolutamente de sus funciones liquidadoras, limitándose a investigar y sancionar la conducta de aquéllos cuando no hubieran cumplido correctamente con sus obligaciones <sup>142</sup>. Como bien apuntó la doctrina, ello sería contrario a la idea básica de colaboración que debe presidir en todo caso la relación existente entre la Administración y los administrados <sup>143</sup>, y en la cual encuentran su fundamento preceptos como el artículo 96.3 de la LGT o el artículo 5 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. En ellos se dispone expresamente que la Administración tributaria debe prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones, actividad que podrá instrumentarse a través de una serie de vías entre las cuales, a los efectos que aquí interesan, han de destacarse tanto las contestaciones a consultas como las disposiciones aclaratorias o interpretativas que emanan de la propia Administración <sup>144</sup>. En este sentido, no debería

<sup>140</sup> Como puso de relieve WHEATCROFT («The interpretation of tax laws», *op. cit.* pág. 12): «In many countries, a knowledge of the practice of the administration in particular cases is often more important to the taxpayer than a knowledge of the strict law».

<sup>141</sup> ROMERO GARCÍA, F.: «La interpretación de las normas tributarias: artículo 23.1.º y 2.º de la LGT», *op. cit.*, pág. 135-136.

<sup>142</sup> Sobre esta cuestión *vid.* CASADO OLLERO, G.: «La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco», *HPE*, n.º 68, 1981, pág. 170.

<sup>143</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.: «La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos», *op. cit.*, pág. 85; SANTAMARÍA PASTOR, A.: «La actividad de la Administración (título IV)», en la obra colectiva, *Comentario sistemático a la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (Ley 30/1992, de 26 de noviembre)*, Carperi, Madrid, 1993, pág. 141.

<sup>144</sup> En el artículo 5 de la Ley 1/1998, no se alude expresamente a esa clase de disposiciones. Sin embargo, la relación de vehículos de información que realiza dicho precepto es meramente ejemplificativa, como lo demuestra el hecho de que el legislador proceda a enumerarlos después de señalar que la información y asistencia se realizará «entre otras», a través de los instrumentos allí recogidos de manera expresa. Por esa razón, a nuestro juicio, no existe ningún obstáculo para considerar incluidas también a las disposiciones interpretativas o aclaratorias a través de las cuales la Administración informa, directa o indirectamente, del criterio oficial que sobre la interpretación de un determinado precepto se sostiene en cada caso. En ese sentido, *vid.* ANÍBARRO PÉREZ, S.: *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 73; y DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO/PÉREZ TORRES, *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, *op. cit.* págs. 49-51. El profesor RAMALLO (*Estatuto del Contribuyente*, Francis Lefebvre, Madrid, 1998, págs. 43-44), por su parte, hace referencia a otra serie de «instrumentos de información y asesoramiento jurídicamente formalizados o no»; entre los instrumentos de información estarían, entre otros, las campañas de publicidad, folletos, guías, respuestas contenidas en el Programa INFORMA; entre los ins-



perderse de vista que en la mayoría de los sistemas tributarios modernos el efectivo cumplimiento de la legislación fiscal pivota, fundamental o primordialmente, sobre la base del «cumplimiento voluntario» por parte de los obligados tributarios<sup>145</sup>. Por ello, cuanto mayor sea la asistencia prestada por la Administración a los obligados tributarios a la hora de facilitarles el entendimiento de la normativa fiscal, mayor será su grado de confianza en el «sistema» y mayor será, por tanto, su nivel de «cumplimiento voluntario o espontáneo»<sup>146</sup>.

A esos efectos ha de destacarse la relevancia que adquiere el requisito impuesto por el artículo 18 de la LGT en orden a la publicación en el Boletín Oficial del Estado de las órdenes que dicte el Ministro de Hacienda ateniéndose al contenido de dicho precepto, exigencia que la doctrina ha valorado positivamente. Se ha considerado así que dicha condición es una manifestación más del fenómeno contemporáneo del potenciamiento de la Administración pública<sup>147</sup> y que su finalidad primordial es garantizar y defender los intereses de los administrados, que de este modo pueden conocer los criterios que maneja la Administración para interpretar los preceptos que aquéllos han de cumplir y, en ocasiones, aplicar<sup>148</sup>. Se trata, por tanto, de un requisito al servicio de la seguridad jurídica que, a nuestro modo de ver, en ningún caso es susceptible de alterar por sí solo la naturaleza intrínseca de las órdenes ministeriales objeto de este estudio, a las cuales no debe conferirse carácter normativo, siempre y cuando su contenido se adecue a lo dispuesto por el artículo 18 de la LGT<sup>149</sup>.

Al margen de lo anterior, no existe ningún precepto similar en el que expresamente se establezca un cauce concreto a través del cual haya de darse publicidad a las circulares, resoluciones, instrucciones o contestaciones a consultas que desde otros ámbitos de la Administración, tales como

---

trumentos de asesoramiento figuran el Programa PADRE, las unidades de reconocimiento de voz, la Oficina del Contribuyente (vid.: CABALLO MINGO/FERNANDEZ, «La información y la asistencia tributaria», *Cuadernos de Actualidad, HPE*, 3/1994 y 2/1995; y MATA/NEBOT, «Información y asistencia al ciudadano en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias», *QF*, n.º1, 2001, pág. 7 y ss.).

<sup>145</sup> GOULDER («The interplay of enforcement and voluntary compliance», *Tax Notes Int'l*, vol.18, n.º26, 1999, pág. 2.612 y ss.) ha puesto de relieve cómo en EE.UU. el 98 por ciento de los ingresos tributarios obtenidos por el Departamento del Tesoro fueron ingresados «voluntariamente», esto es, sin que se pusiera en marcha ningún procedimiento administrativo a tal efecto.

<sup>146</sup> JENKINS, G., *Tecnología de la información e innovación en la Administración tributaria*, IEF, Madrid, 1996, pág. 13. ROMANO también ha puesto de relieve cómo los sistemas tributarios que pivotan sobre la autoliquidación requieren un mayor nivel de asistencia al contribuyente por parte de la Administración tributaria; en concreto, la experiencia viene demostrando que el mecanismo de *private rulings* contribuye de forma decisiva a que funcione correctamente el sistema de gestión tributaria (ROMANO, C., «Private Rulings Systems in EU Member States. A Comparative Survey», *op. cit.*, pág. 22).

<sup>147</sup> MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L.: «La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria», *op. cit.*, págs. 368-369.

<sup>148</sup> ANÍBARRO PÉREZ, S.: *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, *op. cit.*, págs. 77-78.

<sup>149</sup> En el mismo sentido, aunque respecto de las Instrucciones dictadas por una Secretaría General, el TS, en sentencia de 16 de octubre de 1991 (Ar. 9545), señaló que aquellas puede repercutir en la esfera jurídica de los sujetos pasivos «a través de actos de aplicación individual y es sólo entonces cuando aquéllos podrán impugnarlos (...) sin que el marco de publicidad en que se insertan (BOE) constituya una práctica susceptible de alterar su naturaleza».

la DGT o la AEAT, puedan emitirse con una finalidad eminentemente interpretativa o aclaratoria. En ese sentido, poco explícito resulta el precepto que la Ley 1/1998 dedica a las publicaciones que deben realizarse por el Ministerio de Hacienda (art. 6), señalando, entre otras cuestiones, que ésta habrá de ordenar la publicación de una relación de todas las disposiciones tributarias que se aprueben en cada ejercicio, sin concretar expresamente a qué disposiciones se refiere ni el vehículo a través del cual debe realizarse dicha publicación. La misma imprecisión se aprecia cuando en el apartado segundo del mencionado artículo 6 se dispone que también habrán de publicarse periódicamente, *por los procedimientos que en cada caso resulten adecuados*, sin especificar nada más al respecto, las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión.

Esto es, se admite la incidencia que las interpretaciones o aclaraciones contenidas en esa clase de instrumentos pueden tener fuera del ámbito estricto de la Administración tributaria y, sin embargo, no se adoptan las medidas necesarias para garantizar que efectivamente los interesados puedan llegar a tener conocimiento de aquéllas. En ese orden de cosas, y a modo de ejemplo, es posible encontrar circulares de la DGT, en las que expresamente se alude a la conveniencia de recoger los criterios interpretativos mantenidos por ese centro directivo respecto de una determinada cuestión «tanto para orientar la actuación de las oficinas gestoras (...) como para *proporcionar a los diversos interesados una información que facilite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales*»<sup>150</sup>, que finalmente se publican en el Boletín Oficial del Ministerio, el cual, en raras ocasiones será consultado por el grueso de los obligados tributarios. Así pues, al margen de lo que sucede con las órdenes ministeriales dictadas según lo previsto en el artículo 18 de la LGT, no existe en la actualidad ninguna norma en la que se prevea un vehículo de difusión concreto que garantice el conocimiento de los criterios que la Administración maneja para la aplicación de las normas tributarias, lo cual, unido a la falta de ordenación de la diversidad de interpretaciones que pueden realizarse desde los diferentes ámbitos de la Administración, termina reduciendo en buena medida la operatividad que sobre esta cuestión debería tener el principio de seguridad jurídica.

### 2.2.2. Vías de solución propuestas.

Como ya hemos tenido ocasión de exponer, la mencionada falta de publicidad oficial de los «criterios interpretativos» mantenidos por la Administración tributaria, de una forma u otra, no constituye un defecto exclusivo de nuestra legislación, sino que este déficit de publicidad oficial –y, por ende, de seguridad jurídica– está presente en el ordenamiento de otros países de nuestro entorno. Ahora bien, tampoco puede dejar de señalarse que existen ordenamientos, como el norteamericano, donde se ha resuelto esta cuestión de una forma muy aceptable. De hecho, en este ordenamiento la publicidad oficial que merece este tipo de material ha sido cohonestada con el «secreto tributario», de manera que a los efectos de publicar las resoluciones a consultas existe un procedimiento contradictorio, con audiencia del obligado tributario afectado, donde se acuerda qué concretos datos de hecho podrán hacerse públicos (*vid supra*).

<sup>150</sup> *Vid.* Circular 2/1989, de 22 de noviembre, publicada en el BOMEH, n.º 5, de 1 de julio de 1990.

El examen del Derecho comparado muestra, a su vez, que para conseguir la publicidad y uniformidad de todo este «material interpretativo» se requiere la centralización de la potestad interpretativa para dictar disposiciones generales interpretativas y resoluciones a consultas; la existencia de un único titular de esta potestad o, cuando menos, un supervisor o controlador único y último, probablemente, constituya la única vía para lograr tal publicidad y la tan deseada uniformidad de criterio <sup>151</sup>. Conseguir en nuestro ordenamiento esta centralización, tal y como ha apuntado la doctrina <sup>152</sup>, no sólo permitiría a los obligados tributarios obrar con la certeza de que sus actuaciones van a considerarse correctas por parte de la Administración, sino que también coadyuvaría a lograr una actuación más racional y coherente tanto por parte de los órganos de gestión como de aquellos que se encargan de resolver las dudas concretas que los obligados tributarios plantean a la Administración <sup>153</sup>.

Con respecto a esta última cuestión ha de repararse en el número de contestaciones a consultas que la DGT tiene que evacuar interpretando o aclarando los mismos preceptos normativos. Esta tarea hermenéutica podría simplificarse con una adecuada difusión de aquéllas, garantizando de ese modo la posibilidad de que los obligados tributarios puedan conocer el criterio mantenido por dicho centro directivo respecto de una cuestión sobre la que ya ha existido manifestación expresa al respecto. Del mismo modo, la centralización unida a la publicidad aumentaría la transparencia del sistema reduciendo significativamente los ya apuntados riesgos de *lobbying* sobre la autoridad competente para ejercer esta potestad <sup>154</sup>.

Ahora bien, lo cierto es que conseguir una situación como la descrita exigiría también alterar el régimen jurídico-tributario de las consultas tributarias. En ese sentido, tal y como veremos en el epígrafe siguiente, mientras que la exoneración de responsabilidad aplicable a aquellos que realicen sus obligaciones tributarias de acuerdo con el contenido de una contestación a una consulta no vinculante podría extenderse incluso a sujetos diferentes a los que han planteado sus dudas, conclusión

<sup>151</sup> En EE.UU. el Departamento del Tesoro ha realizado un gran esfuerzo para centralizar las diversas potestades interpretativas que posee la Administración tributaria. A pesar de que existen varios titulares de tales potestades, dependiendo del tipo de disposición o resolución, se han arbitrado mecanismos que permiten la uniformidad de criterios; así, el Departamento del Tesoro en última instancia es quien uniforma las posiciones interpretativas del *IRS* (vid.: SALTZMAN, *IRS Practice and Procedure*, op. cit. Chapter 3.02). En otros países, como Holanda y Suecia, también se ha realizado un esfuerzo notable en relación con la centralización de la potestad para dictar resoluciones a consultas (vid.: BRACEWELL-MILNES, «Summary of proceedings of the Seminar 'Advance Ruling: practice and legality», op. cit. pág. 63). Del mismo modo, para uniformar los criterios interpretativos a aplicar en las informaciones arancelarias es la Comisión de la UE la encargada de coordinar las posiciones adoptadas por las autoridades competentes de cada Estado miembro (vid.: los arts. 2 y ss. del Reglamento CEE de la Comisión n.º 2454/1993; y VILLAR EZCURRA, «Las informaciones arancelarias vinculantes», op. cit. págs. 102-103).

<sup>152</sup> Cfr. SOLÉ ESTALELLA, J.A.: «Circulares e Instrucciones», op. cit., pág. 122; ORTIZ CALLE, E.: *La Agencia Estatal de Administración Tributaria*, op. cit., pág. 160.

<sup>153</sup> WHEATCROFT («The interpretation of taxation laws», op. cit. págs. 12-13) también ha puesto de relieve cómo la descentralización y falta de coordinación de la potestad interpretativa de la Administración tributaria plantea importantes consideraciones en relación con la igualdad de trato de los obligados tributarios.

<sup>154</sup> Vid.: WILLEMART, E., *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, op. cit. pág. 247; y DASSESE/MINNE, *Droit Fiscal – principes généraux et impôts sur les revenus*, op. cit. pág. 39 y ss.

que puede extraerse el artículo 77.4.d) de la LGT <sup>155</sup>; lo cierto es que la imposibilidad de que la Administración pueda revisar la actuación de un obligado tributario que haya seguido los dictados de una consulta vinculante sólo podrá beneficiar a los sujetos que hayan solicitado directamente un pronunciamiento administrativo sobre un determinado supuesto, y no a aquellas otras personas que puedan hallarse en una situación análoga a la examinada por la DGT. Por esa razón, es lógico que cada sujeto que pretenda acogerse a los beneficios que se derivan de una actuación conforme al criterio sostenido en una contestación a consulta la formule directamente, pese a conocer la existencia de un pronunciamiento anterior de la DGT sobre un supuesto similar.

Esta situación, además de sobrecargar la labor interpretativa a la que tiene que enfrentarse la DGT, podría también acarrear discriminaciones entre los contribuyentes, extremo que se producirá cuando el mencionado centro directivo utilice argumentos distintos a los manejados en una contestación a consulta que se hubiera planteado anteriormente sobre una cuestión análoga, llegando también a conclusiones diferentes; en este sentido, no ha faltado quien ha puesto de relieve cómo la transparencia del sistema de producción de «disposiciones interpretativas» (en concreto, de *private rulings/advance rulings*) constituye una exigencia derivada de los principios democrático y de igualdad <sup>156</sup>. A este respecto, el ordenamiento tributario norteamericano ha arbitrado una fórmula que consideramos válida. Como ya hemos expuesto anteriormente, en este ordenamiento tanto las *Interpretative Regulations* como las *Revenue Rulings* poseen valor jurídico de «precedente», de manera que cualquier contribuyente puede confiar o apoyarse en el «criterio administrativo» expresado en las mismas. En estos casos, no sólo queda excluida la imposición de sanciones tributarias, sino también la regularización de la situación tributaria de los contribuyentes, salvo cuando concurrieran determinadas circunstancias. En concreto, los contribuyentes que se apoyan en una interpretación oficial del *IRS* son responsables de determinar si tal criterio ha sido objeto de revocación, modificación, clarificación o ha sido afectado de alguna forma por legislación, *rulings*, *regulations*, o sentencias posteriores. El referido valor «precedencial», no se olvide, va intrínsecamente unido a la publicidad oficial dispensada a las disposiciones y resoluciones que expresan posiciones oficiales de la Administración tributaria.

Las denominadas *Letter rulings*, por su parte, no tienen valor de precedente, efecto reservado a los instrumentos interpretativos que son objeto de publicación oficial, pero sí vinculan al *IRS* y sus agentes en relación con el contribuyente que la solicitó. Ahora bien, ningún otro contribuyente puede basarse en tal resolución, salvo a los efectos de reivindicar la igualdad de trato cuando solicite una resolución a consulta propia. El carácter vinculante de las *Letter rulings*, como ya advertimos, no es

<sup>155</sup> En este sentido se pronuncian, entre otros, PÉREZ ROYO/AGUALLO AVILÉS, *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 369-370; MARTÍN FERNÁNDEZ, «Luces y sombras ...» *op. cit.* pág. 37; y DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO/ PÉREZ TORRES, *Revisión de actos y ...*, *op. cit.* págs. 49-50. Véase también el artículo 5.2 de la LDGC.

<sup>156</sup> ROMANO, C., «Private Rulings Systems in EU Member States. A Comparative Survey», *op. cit.* págs. 20-21. Las exigencias de transparencia del sistema de producción de resoluciones a consultas no están contrapuestas con la protección de la confidencialidad de la identidad y datos aportados por el consultante; en este orden de cosas, debe procederse a la oportuna «disociación» que excluya toda identificación del contribuyente y que revele datos confidenciales (v.gr., secretos empresariales).

absoluto, dado que pueden ser revocadas en determinados casos. En otros países, como Alemania y Suecia, donde las resoluciones a consultas poseen también valor de precedente –de manera que pueden ser invocadas por otros obligados tributarios (terceros contribuyentes)– lo cierto es que tal valor precedencial es más teórico que real, dado que no existen mecanismos que aseguren la publicidad oficial de tales criterios administrativos <sup>157</sup>. El TJCE, por su parte, ha admitido recientemente la posibilidad de que una información arancelaria vinculante pueda ser invocada como precedente por un tercero <sup>158</sup>.

Todo el conjunto de problemas que hemos ido poniendo de relieve –y contrastando con las soluciones previstas en el Derecho Comparado– evidencia las importantes deficiencias que, a nuestro entender, posee el ordenamiento español en todo lo relativo al ejercicio de la «potestad interpretativa» de la Administración tributaria. Buena parte de esos problemas podrían solucionarse arbitrando varias medidas en el sentido indicado, a saber: por un lado, centralizando la potestad interpretativa que ostenta la Administración tributaria, o bien por la vía de investir a una autoridad de la potestad de supervisión que garantice la debida uniformidad de criterios interpretativos; en segundo lugar, estableciendo un sistema que garantice la publicidad y actualidad de los distintos instrumentos a través de los que emanan interpretaciones administrativas oficiales dictadas en virtud de potestad interpretativa expresa (disposiciones generales y resoluciones a consultas/*public and private interpretative rulings*) <sup>159</sup>; y, en tercer lugar, equiparando los efectos de las distintas disposiciones y resoluciones interpretativas resultantes del ejercicio de la potestad interpretativa (*stricto sensu*) de la Administración tributaria, ya que, a nuestro juicio, todas ellas deberían venir dotadas de valor de precedente en el sentido indicado <sup>160</sup>.

<sup>157</sup> Vid.: DANN, W., «Verbindliche Auskunft: recht und praxis», en *Advance Ruling: Practice and legality*, op. cit. pág. 11 y ss.; y BENTLEY, «Advance Rulings: lesson from the Swedish model», op. cit. pág. 216 y ss.

<sup>158</sup> STJCE de 1 de abril de 1993, *Hewlett Packard*, C-250/91, Rec.p.I-1819.

<sup>159</sup> No podemos ocultar que en cierto modo los denominados «instrumentos de información y asesoramiento» (jurídicamente formalizados o no) pueden entrañar una cierta labor interpretativa (y aplicativa) del ordenamiento tributario por parte de la Administración; no obstante, tales instrumentos (por ejemplo, los folletos informativos, manuales prácticos, o el propio Programa PADRE) no constituyen, a nuestro juicio, instrumentos resultado del ejercicio de la potestad interpretativa en sentido estricto; ahora bien, como ya hemos indicado, ello no equivale a decir que tales instrumentos carezcan de valor jurídico, por cuanto consideramos que pueden operar a los efectos del artículo 5 de la LDGC o del artículo 77 de la LGT. Sobre esta cuestión, vid. RAMALLO, J., *Estatuto del contribuyente*, op. cit. págs. 43-44.

<sup>160</sup> Piénsese lo ilógico que resulta que los diferentes instrumentos resultado del ejercicio de la potestad interpretativa posean efectos dispares; igualmente cuestionable es que el resultado del ejercicio de la potestad interpretativa (consultas no vinculantes) posea el mismo efecto jurídico que cuando se ejerce una potestad informativa. Téngase en cuenta que estamos haciendo consideraciones de *lege ferenda*; como hemos tratado de exponer a lo largo de este trabajo, en el ordenamiento español no resulta posible delimitar con claridad qué órganos poseen realmente potestad interpretativa en sentido estricto; no existe tampoco la centralización de tal potestad ni un órgano que supervise el ejercicio de la misma; tampoco existen fórmulas que garanticen la publicidad del material resultante del ejercicio de la potestad interpretativa; todo ello hace imposible delimitar coherentemente los instrumentos que deben gozar de valor precedencial. Asimismo, la mayor parte de la doctrina tributarista rechaza que las resoluciones a consultas pueden venir dotadas de valor de precedente, dado que ello se opone a lo dispuesto en el artículo 107 de la LGT. Vid., por todos, ZORNOZA, «Las consultas a la Administración tributaria en la LGT», op. cit. pág. 1.409 y ss.

Defender la conveniencia de dotar de los mismos efectos jurídicos o, si se prefiere, situar en el mismo plano a los distintos instrumentos que articulan la potestad interpretativa de la Administración tributaria, eliminando de este modo las diferencias entre resoluciones a consultas vinculantes y no vinculantes, no implica aceptar que todas ellas posean una eficacia administrativa pura, sino dotarlas de un valor de precedente en el sentido indicado. Por ello, entendemos que las críticas que se han formulado frente a una hipotética reforma orientada a dotar a todas las resoluciones a consultas de un mero efecto informativo no son oponibles a la tesis que defendemos <sup>161</sup>. Antes al contrario, consideramos que con la postura sostenida en este trabajo llegamos al mismo resultado, a saber, garantizar la seguridad jurídica y proteger la confianza legítima de los obligados tributarios, aunque desde un ángulo distinto.

Ninguna duda cabe de que es el Parlamento el que crea el Derecho Tributario a través de la ley y de que la Administración no puede crear Derecho cuando interpreta la ley, dado que en caso contrario se estaría vaciando de competencias al Parlamento y convirtiendo a los órganos administrativos dotados de potestad interpretativa en legisladores (si se quiere *ad casum*). Por ello, al atribuir valor de precedente a todas las disposiciones y resoluciones interpretativas (*stricto sensu*) que sean objeto de publicación oficial, aparte de suprimirse la cuestionable disparidad de efectos entre unas y otras, se sitúa a la Administración en la función constitucional que le corresponde, garantizándose un mayor sometimiento de ésta a la ley e impidiendo la extensión ilimitada del ejercicio de su potestad interpretativa, con la consiguiente erosión de la seguridad jurídica que ello implica <sup>162</sup>. En definitiva, el precedente vincula a la Administración aunque, como veremos a continuación, todo precedente puede ser modificado o revocado en determinadas circunstancias (interpretación *contra legem*). Bien es cierto que la articulación de la propuesta que acabamos de esbozar podría llevar a una notable reducción de la producción de instrumentos interpretativos (*stricto sensu*) por parte de la Administración tributaria española –tendencia o fenómeno que últimamente viene manifestándose en el ordenamiento norteamericano <sup>163</sup>. Sin embargo, entendemos que la existencia de un menor número de instrumentos interpretativos portadores de uniformidad, seguridad jurídica, transparencia y publicidad es preferible a la situación en la que nos encontramos actualmente en relación con el ejercicio de la potestad interpretativa.

<sup>161</sup> Los argumentos contrarios a dotar a todas las resoluciones a consultas de efectos meramente informativos han sido expuestos magistralmente por el profesor ZORNOZA PÉREZ, J., «Las consultas a la Administración tributaria en la LGT», *op. cit.* pág. 1.385 y ss.; y del mismo autor, «Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria», *CT*, n.º 50, 1984, pág. 223 y ss.

<sup>162</sup> Esta tesis enlaza con la concepción del precedente vinculante como técnica de control de las potestades administrativas. *Vid.*, por todos, DíEZ-PICAZO, L.M., «La doctrina del precedente administrativo», *op. cit.* págs. 7-46.

<sup>163</sup> *Vid.*: MARSHALL/STRATTON/BERGIN, «The changing landscape of the US IRS Guidance: a downward slope», *Tax Notes International*, vol.22, n.º 6, 2001, pág. 673 y ss.; y «Who killed guidance?», *Tax Notes*, October 1996, pág. 221 y ss.

### 2.3. En relación con los cambios de interpretación de la Administración.

#### 2.3.1. Situación actual.

Ante la ausencia de sistematización de las diferentes interpretaciones o aclaraciones que desde la Administración vienen formulándose para solucionar los problemas que en cada caso pueda suscitar la aplicación de las normas tributarias, cabe la posibilidad de que sobre una misma cuestión proliferen interpretaciones diferentes, e incluso contrarias entre sí, con la consiguiente confusión que ello genera <sup>164</sup>. Ahora bien, aun en el caso de que finalmente el legislador tomase conciencia de la confusión que genera la situación actual procediendo a ordenar dichas disposiciones, quedaría por resolver una cuestión que suscita importantes problemas en la práctica, cual es la del cambio de los criterios de interpretación que desde la Administración puede realizarse.

Es decir, no sólo cabe plantear la dificultad de discernir en cada caso cuál es la interpretación que debe prevalecer en el caso de que simultáneamente se encuentren vigentes varias disposiciones administrativas dictadas por órganos diferentes en las que se aclara o interpreta de modo distinto una misma cuestión; también hay que considerar los problemas que se suscitan cuando, aun existiendo una misma línea interpretativa plasmada en una o varias disposiciones de uno o más órganos administrativos, situación por otra parte más lógica aunque entre ellos no exista dependencia jerárquica, la Administración procede a modificar una interpretación anterior.

Pues bien, en este caso es necesario traer a colación una cuestión que ya ha sido analizada anteriormente, esto es, la eficacia temporal de las disposiciones interpretativas o aclaratorias de las que hemos venido ocupándonos. En torno a este tema llegamos a la conclusión de que, toda vez que no estamos ante verdaderas normas jurídicas, no cabe, en puridad, hablar de retroactividad o irretroactividad de las mismas, ya que en estos supuestos la norma que se aplica es la interpretada y no la disposición administrativa a través de la cual se aclara la forma en la que aquélla habrá de aplicarse.

Ahora bien, lo anterior no significa que ese cambio de criterio operado desde la Administración carezca de efectos, y ello, tanto desde la perspectiva de los propios órganos de gestión como desde el punto de vista de los obligados tributarios.

En relación con los primeros apuntamos ya en su momento la necesidad que tienen de motivar aquellos actos administrativos en los que se desvinculen de la práctica o precedente al resolver un asunto análogo en el que haya de reflejarse la nueva y diferente interpretación administrativa

---

<sup>164</sup> En torno a los efectos que puede producir esa situación *vid.* SAUVÉ, J.M.: «Application de l'article 1649 quinquies c du CGI: développements récents de la jurisprudence», *Revue de Jurisprudence Fiscale*, n.º 1, 1981, pág. 3. En la actualidad, el contenido del referido precepto del CGI se halla recogido en el artículo L 80 del *Livre des procédures fiscales*.

sobre el modo en el que debe aplicarse un determinado precepto normativo de naturaleza tributaria, conclusión que se extrae sin dificultades del artículo 54.1.c) de la Ley 30/1992. Es fundamentalmente la necesidad de respetar principios como el de seguridad jurídica o el de igualdad en la aplicación de la ley lo que prohíbe a la Administración apartarse de sus precedentes y prácticas administrativas sin una justificación suficientemente razonada (*vid. infra*). Ahora bien, como ha puesto de relieve el Tribunal Constitucional español, la desviación del precedente sólo es legítima y admisible cuando la Administración emplee una fundamentación suficiente y razonable que justifique jurídicamente la desviación <sup>165</sup>.

Por otro lado, y como también se ha señalado, los órganos encargados de la aplicación de los tributos no sólo deben adecuar sus actuaciones a la interpretación administrativa oficial vigente en el momento en el que hayan de sustanciarlas, sino que también podrán revisar aquellas que, no habiendo alcanzado firmeza, se hubieran realizado con arreglo a una interpretación administrativa que más tarde es objeto de modificación. Admitir lo contrario sobre la base de principios tales como el de seguridad jurídica implicaría reconocer a los criterios interpretativos de la Administración un valor de norma jurídica del que, a nuestro juicio, carecen en todo caso.

Ahora bien, las consecuencias de los cambios de criterio operados desde la Administración no afectan exclusivamente al proceder de los órganos de gestión, sino que también pueden proyectarse sobre la esfera jurídica de los particulares alterando su posición jurídico-tributaria con respecto a la situación que se produciría de no haberse realizado una nueva interpretación administrativa. En ese sentido, el obligado tributario podría resultar beneficiado como consecuencia de la nueva posición adoptada por la Administración respecto de la interpretación de un determinado precepto legal o reglamentario. En estos supuestos, y siempre que el asunto de que se trate todavía no haya ganado firmeza, ese sujeto podría solicitar la revisión del mismo para ajustarlo a los nuevos criterios interpretativos aplicados por los órganos de gestión, ya que, pese a que las disposiciones en las que aquéllos puedan haberse incluido no pueden oponerse frente a terceros por parte de la Administración, los particulares sí podrán invocarlas cuando estimen que su contenido puede beneficiarles. No obstante lo anterior, también es cierto que ni los tribunales económico-administrativos ni la jurisdicción ordinaria se hayan vinculados por las disposiciones interpretativas o aclaratorias, por lo que ante un eventual recurso por parte del obligado tributario los órganos encargados de sustanciarlo resolverán conforme a la normativa legal y reglamentaria existente sobre el tema en cuestión, fallo que puede o no estar en consonancia con la interpretación administrativa realizada al respecto.

Mayores problemas se plantearán si, como consecuencia de un cambio en la interpretación realizada desde la Administración, la situación jurídico-tributaria del ciudadano resulta agravada, por ejemplo, al modificarse la liquidación tributaria correspondiente a un determinado impuesto dando como resultado un incremento en su cuota tributaria. En estos supuestos el interesado tendría

<sup>165</sup> F.j.7.º de la STC 2/1983, de 24 de enero. Esta sentencia se refiere a precedentes judiciales. Véase la STC 54/93, de 15 de febrero, en relación con precedentes administrativos en materia tributaria.



también la posibilidad de recurrir dicho acto administrativo reclamando la aplicación del principio de seguridad jurídica que, a su juicio, puede haberse lesionado como consecuencia de un cambio de criterio administrativo en la aplicación de las normas. Sin embargo, y al igual que sucedía en el supuesto anterior, los órganos jurisdiccionales que en cada caso hayan de resolver los posibles recursos que se planteen en esos casos no están vinculados por el contenido de las disposiciones interpretativas o aclaratorias, debiendo fallar en función de lo que sobre esos aspectos dispongan las normas que sí tienen valor jurídico y a las cuales sí se hallan vinculados <sup>166</sup>. Por ello, si la nueva liquidación girada por la Administración se estima conforme a la ley, ésta será la que deban afrontar los obligados tributarios cualquiera que haya sido la posición administrativa mantenida al respecto en un momento anterior <sup>167</sup>.

La misma problemática se suscita en relación con los supuestos de resoluciones a consultas donde los órganos competentes de la Administración tributaria llevan a cabo una interpretación normativa en la que un contribuyente (o un tercero) confía y que, sin embargo, resulta posteriormente rectificada por los órganos de gestión cuando comprueban y regularizan la situación tributaria de aquél. Sin embargo, ya hemos puesto de relieve que en nuestro país, a diferencia de lo que acontece en otros ordenamientos, existen una serie de supuestos donde las resoluciones a consultas tienen carácter vinculante, de modo que el contribuyente que se acogió a una de ellas no puede ser «regularizado» por los órganos de gestión tributaria <sup>168</sup>.

Como ya tuvimos ocasión de exponer, a nuestro juicio sería mejor que todas las interpretaciones administrativas oficiales emanadas de órganos de la Administración dotados expresamente de potestad interpretativa estuvieran investidas de los mismos efectos, traducidos en un valor precedencial que, como ya hemos podido observar, no excluye *en todo caso* la posibilidad de que la situación de los obligados tributarios pueda ser objeto de posterior «regularización» como consecuencia de un cambio oficial del criterio interpretativo por parte de la Administración tributaria <sup>169</sup>.

<sup>166</sup> Nótese, sin embargo, que el propio Tribunal Supremo español declaró que la Administración tributaria no puede alegar la falta de recurso de reposición previo al contencioso como causa de inadmisibilidad del recurso contencioso, cuando la propia Administración notificó al interesado la procedencia del recurso jurisdiccional sin advertir del previo recurso de reposición; tal afirmación –que de algún modo lleva a una conclusión *contra legem*– la hizo descansar sobre el principio de buena fe que rige las relaciones entre la Administración y los administrados (STS de 29 de mayo de 1986, *Repertorio de Jurisprudencia Tributaria, Tomo I, Ed. Estudios Financieros* n.º135). En un sentido similar, véase la STSJ de Castilla-La Mancha de 29 de mayo de 2000 (*JT*, Ar.1440, f.j.2.º) y la Sentencia de 15 de enero de 2001 del Juzgado de lo contencioso-administrativo de Málaga (*JT* 2001, Ar.87).

<sup>167</sup> Todo ello sin perjuicio de que el contribuyente pudiera invocar la protección que otorga un precedente interpretativo. *Vid.*: Díez-PICAZO, L.M., «La doctrina del precedente administrativo», *op. cit.* págs. 7-46; y GARCÍA DE ENTERRÍA/FERNÁNDEZ, *Curso de Derecho...*, Civitas, 10.ª ed., I, págs. 76-77.

<sup>168</sup> No obstante, la Administración tributaria, en determinados casos, ha tratado de negar la eficacia de una resolución vinculante alegando que cometió error de hecho (*vid.* ADAME MARTÍNEZ, *La consulta tributaria, op. cit.* pág. 135 y ss.). En los supuestos donde se dicta una resolución vinculante y, posteriormente, se produce una modificación legislativa o jurisprudencial (TC, TJCE y TS) que afecte a la misma, lo que acontece es una pérdida del valor vinculante de la resolución. Sobre esta cuestión *vid.*: MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Luces y sombras del régimen jurídico de las consultas», *op. cit.* págs. 41-42.

<sup>169</sup> Esta tesis engarza con la doctrina del precedente administrativo vinculante elaborada desde el Derecho Administrativo (*vid. supra*); sin embargo, no podemos menos que poner de relieve que, aunque esta construcción admite la existencia de precedentes interpretativos, en la hora actual la caótica y asistemática regulación española impide que esta técnica

Ésta sería, a nuestro modo de ver, la posición más coherente con los principios de legalidad, jerarquía normativa e igualdad a los que, sin duda, debe ajustarse nuestro sistema tributario. Ahora bien, no es menos cierto que con las conclusiones a las que hemos llegado lo que sí podría cuestionarse es la efectividad del principio de seguridad jurídica, cuya virtualidad tampoco debe desdeñarse.

### 2.3.2. Búsqueda de equilibrio entre los principios de seguridad jurídica y legalidad: soluciones en Derecho Comparado.

Es precisamente ese último principio el que preside la resolución de la cuestión que estamos analizando en otros ordenamientos jurídicos de nuestro entorno. Éste es el caso de lo que sucede actualmente en Francia, donde los contribuyentes disponen de eficaces garantías frente a los cambios de la doctrina administrativa, situación que encuentra su fundamento en la protección de la seguridad jurídica, valor que allí se hace prevalecer por encima de cualquier otro <sup>170</sup>. Son concretamente los artículos L 80 A y L 80 B del *Livre des procédures fiscales*, los que ofrecen importantes garantías a los contribuyentes contra los posibles cambios de doctrina por parte de la Administración. Del contenido de esos preceptos se desprende la imposibilidad de que la Administración pueda alterar la situación fiscal de un contribuyente basándose en una nueva interpretación administrativa realizada con posterioridad al momento en el que se ha realizado la liquidación o autoliquidación del impuesto o, en algunos casos, al instante en el que se entiende realizada la operación en cuestión <sup>171</sup>.

La peculiaridad de este régimen, tal y como ha señalado la doctrina <sup>172</sup>, «reside en que, incluso cuando esta doctrina administrativa es contraria a la ley, no por ello decae su fuerza de obligar a la Administración que queda en todo caso vinculada por la posición que hubiera formalmente toma-

---

opere eficazmente; en concreto, la regulación vigente impide determinar de forma coherente y clara qué instrumentos interpretativos de carácter tributario deben venir dotados de valor precedencial. Tal identificación requeriría una previa reforma de la potestad interpretativa en materia tributaria en el sentido propuesto en este trabajo. Tampoco puede ocultarse que la eficacia del precedente en materia interpretativa no es pacífica entre la doctrina tributarista, al considerarse que sólo opera en relación con potestades discrecionales (entre las que no se encuentra la potestad interpretativa); por otro lado, se viene rechazando que las consultas puedan poseer valor de precedente, en la medida en que ello supondría desconocer lo dispuesto en el artículo 107 de la LGT.

<sup>170</sup> Vid. LIÉBERT-CHAMPAGNE, M.: «Garantie contre les changements de doctrine», *RJF*, n.º 5, 1988, pág. 303. Esta opinión es matizada por algunos autores que consideran que la protección que allí se hace de los contribuyentes contra los cambios de la doctrina administrativa no encuentra su fundamento en el principio de seguridad jurídica, ya que dicha doctrina es un «no-derecho». Por ese motivo, en lugar de invocar tal principio dice que ésta es una cuestión de «estabilidad de las situaciones fiscales, de coherencia intelectual y de equidad». En este sentido, CONSTANT, M.M.: «La garantie contre les changements de doctrine et le praticien», *RJF*, n.º 5, 1990, pág. 315.

<sup>171</sup> No obstante, en el marco del procedimiento previsto en el artículo 80 B *du Livre des Procédures Fiscales*, la Administración sí puede modificar con efectos prospectivos su doctrina en relación con un concreto contribuyente amparado por una resolución interpretativa anterior; tal cambio interpretativo despliega efectos prospectivos a partir del momento de la notificación del cambio de doctrina (principio de paralelismo de formas). Vid.: BANCONNIER, R., «La pratique du rescrit en France», en *Advance Ruling: practice and legality*, op. cit.

<sup>172</sup> Cfr. BANCONNIER, R., «La pratique du rescrit en France», op. cit. pág. 5 y ss.; y CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: «Derechos de los contribuyentes en Francia: la garantía contra los cambios de doctrina administrativa», *Civitas, REDF*, n.º 107, 2000, pág. 413.

do en el momento del devengo del impuesto»<sup>173</sup>. Pues bien, esa situación que se hace todavía más llamativa si se piensa en que también los jueces, si estiman aplicable alguno de los dos preceptos citados anteriormente, hayan de pronunciarse en favor del contribuyente haciendo prevalecer la doctrina administrativa incluso sobre el sentido de la ley<sup>174</sup>, en abierta contradicción con la jerarquía de las normas<sup>175</sup>, cuestión que ha provocado que gran parte de la doctrina francesa dude de la constitucionalidad de los mencionados preceptos<sup>176</sup>. Cualquiera que sea la opinión que se comparta respecto de esta última cuestión, lo cierto es que en el ordenamiento jurídico francés las disposiciones interpretativas o aclaratorias procedentes de la Administración están dotadas de una indiscutible eficacia jurídica tanto frente a aquella como respecto de los administrados, concediendo así un valor absoluto a la seguridad jurídica frente a otros principios que, como el de legalidad o el de jerarquía normativa, ven reducida su virtualidad. Los mismos principios, aunque con determinados matices, se aplican en relación con las resoluciones a consultas (*rescrit*)<sup>177</sup>.

Un enfoque parcialmente coincidente con el que acabamos de ver es el que ha realizado el legislador sueco. Las *rulings* dictadas por el *Katterättsnämnden* sueco tienen los efectos de una sentencia judicial y vinculan a la Administración tributaria y a los tribunales (exceptuando el Tribunal Supremo). De ese modo, cuando el citado órgano advirtiera un error de Derecho en la interpretación mantenida en una resolución, ésta no queda desprovista de efectos. Por tanto, el único resorte que existe para enmendar este error es un cambio de doctrina en posteriores resoluciones que, ni que decir tiene, no afectan a la posición del primer consultante<sup>178</sup>.

<sup>173</sup> En el mismo sentido, AUSTRY, S.: «Garantie contre les changements de doctrine: confirmations et innovation», *RJF*, n.º 7, 1996, pág. 479, analiza un supuesto en el que la *Cour administrative d'appel de Paris*, admite la posibilidad de invocar, atendiendo a lo dispuesto por el artículo L 80 A LPF, una doctrina administrativa incompatible con una Directiva Comunitaria. Ello se explica, no porque en esos supuestos se dé prevalencia a esa doctrina sobre una ley o una directiva, sino porque esa solución es más respetuosa con la naturaleza misma de la garantía contra los cambios de doctrina que ha de asistir al contribuyente.

<sup>174</sup> A pesar de lo señalado *supra*, algunos autores estiman que la protección del contribuyente no es absoluta, considerando que éste no podría invocar ante los órganos jurisdiccionales el contenido de una disposición interpretativa procedente de la Administración para que no se altere su posición jurídico-tributaria, si tal interpretación ha sido previamente anulada como consecuencia de un recurso por *excés de pouvoir* que se hubiera planteado respecto de aquella. En ese sentido, DOUET, F.: *Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français*, LGDJ, Paris, 1997, págs. 184-186. Este autor diferencia claramente los efectos que ha de tener un simple cambio de interpretación procedente de la propia Administración, en cuyo caso sí serían aplicables los artículos mencionados del *Livre des procédures fiscales*, de lo que supone una anulación jurisdiccional de la doctrina administrativa. En este último caso, a su juicio, ha de considerarse que la disposición administrativa jamás existió, por lo que el contribuyente no podrá invocarla aunque estuviera vigente en la fecha en la que se generó la imposición. En contra de esta postura, TUROT, M., citado por el mencionado autor (págs. 184-185).

<sup>175</sup> *Cfr.* GROSCLAUDE, J. y MARCHESSOU, P.: *Droit fiscal général*, Dalloz, Paris, 1997, pág. 33. Tal y como ha señalado este autor, a pesar de que este atropello de la norma haya sido expresamente previsto por el legislador, parece que lo lógico es pensar que los jueces tratarán de evitar la aplicación de esas normas de dudosa constitucionalidad mostrándose restrictivos a la hora de valorar en cada caso concreto si se cumplen o no las condiciones que tales preceptos requieren para que su aplicación sea posible.

<sup>176</sup> Así, PHILIP, L.: *Droit Fiscal Constitutionnel*, Económica, Paris, 1990, pág. 56; GROSCLAUDE/MARCHESSOU, P.: *Droit fiscal général*, *op. cit.*, pág. 33. En contra, HAÏM, V.: «L'article L80A du Livre des Procédures Fiscales est-il inconstitutionnel?», *Droit Fiscal*, n.º 12, 1995.

<sup>177</sup> BANCANNIER, R., «La pratique du rescrit en France», *op. cit.* pág. 5 y ss.

<sup>178</sup> BENTLEY, «Advance Rulings: lessons from the Swedish model», *op. cit.* pág. 210 y ss.

En este tipo de sistemas –modelos francés, sueco, alemán, así como en el propio sistema español respecto de las contestaciones a consultas vinculantes– se llega a una solución que hace prevalecer, en mayor o menor grado, la seguridad jurídica sobre el principio de legalidad, en la medida en que se consagra la pervivencia de los efectos vinculantes de las resoluciones a consultas frente a cambios interpretativos de la Administración tributaria (e incluso, en algunos casos, frente a una jurisprudencia en sentido contrario) <sup>179</sup>. Con independencia del juicio que pueda merecer este escoramiento a favor de la seguridad jurídica, lo que ponen de relieve modelos como el español, es la disparidad de efectos que se produce cuando un contribuyente se basa en una consulta vinculante frente a los casos donde aquél se basa en otros «instrumentos interpretativos» resultantes de la potestad interpretativa de la Administración tributaria, como sería el caso, por ejemplo, de las disposiciones aclaratorias o de las resoluciones a consultas no vinculantes.

Esta situación da entrada a la posibilidad de que existan interpretaciones asimétricas y poco coherentes acerca de una misma cuestión <sup>180</sup> lo cual, unido a la erosión del principio de legalidad advertida en ese tipo de modelos, los convierte, a nuestro juicio, en sistemas poco adecuados para inspirar la reforma que, respecto de este tema, está demandando nuestra legislación.

Por el contrario, la solución a la que ha llegado el legislador norteamericano, como ya hemos tenido ocasión de exponer, nos parece más adecuada, porque supera buena parte de los problemas advertidos en modelos como el sueco o el francés. Por un lado, los diversos instrumentos a través de los que la Administración norteamericana ejerce oficialmente, esto es, con publicidad oficial, la potestad interpretativa (centralizada o bajo supervisión) gozan de unos mismos efectos (valor de precedente). Por otra parte, se ha logrado en este ordenamiento un equilibrio más ponderado entre legalidad y seguridad jurídica, a los efectos que aquí tratamos.

<sup>179</sup> En relación con el sistema español deben realizarse determinadas matizaciones, dado que, excepcionalmente, las consultas vinculantes pueden perder sus efectos. Por un lado, que el propio artículo 107.4 *in fine* LGT establece que los efectos vinculantes de las resoluciones a consultas sufren una excepción en relación con los casos en que «se modifique la legislación o exista jurisprudencia aplicable al caso». Por lo que se refiere a las modificaciones legislativas se entiende que debe tratarse de disposiciones de carácter general y con efectos externos (y no meras directrices administrativas); la modificación legislativa, a su vez, debe proyectar sus efectos sobre el mismo tributo y período impositivo en que se dictó la consulta. Por lo que se refiere a las excepciones que pueden venir de la mano de la jurisprudencia, se ha considerado que debe tenerse en cuenta todo criterio jurisprudencial ampliamente compartido por los tribunales de justicia y no sólo la jurisprudencia del TC, TS y del TJCE (véase, por el contrario, el art. 4.1 RD.404/1997). Asimismo, existe un cierto consenso doctrinal a la hora de afirmar que la pérdida de carácter vinculante de la contestación en los casos de establecimiento de un criterio jurisprudencial distinto debe entenderse únicamente en relación con ejercicios futuros, pero no en relación a los hechos imponibles realizados antes de la fecha de la sentencia o sentencias de que se trate. A su vez, en relación con los cambios de criterio resultantes de la jurisprudencia se considera que tal pérdida de efectos requiere una previa notificación al consultante informándole de tal circunstancia. *Vid.*: ZORNOZA PÉREZ, «Significado y funciones de las consultas a la Administración tributaria», *op. cit.* pág. 225 y ss.; FALCÓN Y TELLA, «Consultas vinculantes y jurisprudencia», *op. cit.* pág. 7; ADAME, *La consulta tributaria*, *op. cit.* págs. 130-132; MARTÍN FERNÁNDEZ, «Luces y sombras...», *op. cit.* págs. 41-42. Otra vía que puede emplear la Administración, con carácter excepcional, para privar de efectos vinculantes a las consultas es a través del procedimiento especial de declaración de lesividad; no obstante, la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha restringido de forma sustancial la aplicación de este remedio excepcional en el ámbito que nos ocupa (*vid.*: ADAME, *La consulta tributaria*, *op. cit.* pág. 133 y ss.). La Administración no puede emplear el procedimiento de rectificación de errores materiales o de hecho para cambiar el criterio expuesto en una consulta vinculante (STS de 2 de junio de 1995, Ar. 4619).

<sup>180</sup> Ello no acontece en relación con el sistema francés.

Tal equilibrio se traduce en que la situación tributaria de los obligados tributarios que se basaron o apoyaron en instrumentos interpretativos dotados de valor precedencial puede ser modificada únicamente en determinados casos excepcionales. Procede así la «regularización» de la situación tributaria de aquellos sujetos que confiaron en un instrumento interpretativo oficial emanado de la Administración tributaria, siempre y cuando ésta hubiera incurrido en un «error de Derecho» de tal entidad que la interpretación mantenida no tuviera cabida dentro de la ley tributaria interpretada. Según los tribunales norteamericanos –en concreto el Tribunal Supremo en su *leading case Manhattan General*– el IRS no puede quedar vinculado por un incorrecto asesoramiento o por una interpretación contraria a la legislación fiscal, ya que la finalidad que persigue el Parlamento a través de una ley no puede resultar frustrada por un error administrativo de aplicación o de interpretación de la ley. Tal intención legal debe prevalecer en todo caso por encima del error administrativo, por lo que cuando la Administración detecte tal error está obligada a repararlo haciendo público el cambio de interpretación y, además, «regularizando» la situación de los contribuyentes que se apoyaron en la interpretación inicial errónea <sup>181</sup>.

No obstante lo anterior, la confianza legítima y la buena fe de los obligados tributarios en la interpretación realizada por la Administración tributaria excluye esta última consecuencia cuando concurren determinadas circunstancias (*safe harbors*) <sup>182</sup>, a saber:

- a) Cuando el contribuyente actuó de buena fe y se apoyó, bien en una interpretación razonable de la ley tributaria emitida por la Administración tributaria, bien en una práctica consolidada <sup>183</sup>; en concreto, cuando la propia ley interpretada no era clara o se trataba de una materia muy compleja se considera que debe prevalecer la confianza legítima de los contribuyentes;
- b) Cuando la regularización provocara un daño inusual o una gran injusticia al contribuyente, y, por último;
- c) Cuando no pudiera corregirse el error de Derecho causado por la Administración sin ocasionar sustanciales discriminaciones entre contribuyentes.

A una solución similar se ha llegado en el marco del Derecho aduanero comunitario. De acuerdo con el Código Aduanero Comunitario, las autoridades aduaneras no llevarán a cabo una «recaudación *a posteriori*» de derechos de aduana devengados pero no satisfechos por un contribuyente en deter-

<sup>181</sup> *Vid.*, por todos, HARRINGTON/COHEN, «Is the Internal Revenue Service bound by its own regulations and rulings?», *op. cit.* pág. 675 y ss.

<sup>182</sup> Nótese que estos *safe harbor* son fruto de la jurisprudencia de los tribunales y no están «codificados». A su vez, téngase en cuenta que la mayor parte de la jurisprudencia que se pronuncia a favor de la concurrencia de un *safe harbor* se refiere a casos donde el contribuyente se basó en una interpretación oficial de la Administración *dotada de valor precedencial*. *Vid.*: SALTZMAN, *IRS Practice and Procedure*, *op. cit.* Chapter 1.06 (4), y Chapter 3.02 & 3.03; y HARRINGTON/COHEN, «Is the Internal Revenue Service bound by its own regulations and rulings?», *op. cit.* pág. 675 y ss.

<sup>183</sup> En palabras del Tribunal Supremo norteamericano (caso *Manhattan General*, *cit.*) ello acontece cuando la *Interpretive Regulation* o la *Ruling* «do not overturn the plain language of a statute», esto es, cuando la interpretación administrativa no se aparta de la interpretación literal y finalista de la ley.

minados casos. Entre éstos merece especial atención el supuesto en que tal «recaudación *a posteriori*» no procede cuando «el importe legalmente adeudado de derechos no se haya contraído como consecuencia de un error de las propias autoridades aduaneras que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor, siempre que éste, por su parte, haya actuado de buena fe y haya observado todas las disposiciones establecidas por la normativa vigente en relación con la declaración en aduana»<sup>184</sup>.

El TJCE, por su parte, ha delimitado los presupuestos de este *safe harbor* declarando que requiere la concurrencia de tres elementos. Por un lado, un error de las autoridades aduaneras; en segundo lugar, debe tratarse de un error que razonablemente no pudiera ser conocido por el deudor; y, finalmente, requiere en todo caso que el deudor tributario haya actuado de buena fe y hubiera observado todas las disposiciones establecidas por la regulación vigente en relación con la declaración en aduana<sup>185</sup>.

Para lo que aquí nos interesa, conviene sobre todo examinar el alcance de los dos primeros condicionantes. De acuerdo con la jurisprudencia del TJCE, el error de las autoridades aduaneras debe ser un error de Derecho, un error en la interpretación de la normativa aduanera, y no un error de hecho o en la apreciación o verificación de hechos. En varios casos se apreció la presencia de error de Derecho cuando autoridades nacionales habían dictado circulares administrativas de carácter interpretativo o mediando resoluciones a consultas (vinculantes y no vinculantes). Para que un error de las autoridades aduaneras excluya la recaudación *a posteriori* debe ser susceptible de «generar la confianza legítima del sujeto pasivo», lo cual acontece, según el TJCE, en tres casos:

- a) Cuando tal error estaba contenido en una resolución a consulta vinculante;
- b) Cuando el error resultara de una práctica administrativa consolidada; y
- c) Cuando el error resultara de un instrumento interpretativo oficial emanado de las autoridades competentes (una circular interpretativa o una resolución a consulta no vinculante) que el sujeto pasivo no hubiera podido razonablemente conocer actuando de buena fe y con la diligencia debida. Para determinar la presencia de este último requisito, el TJCE se centra básicamente en la complejidad de la normativa (teniendo muy en cuenta si la legislación era clara o no) y en el grado diligencia del sujeto pasivo (ésta se aprecia, por ejemplo, cuando ante las dudas que le plantea la normativa aplicable el sujeto pasivo se dirige a las autoridades competentes solicitando información y se acoge a la misma). Es decir, el TJCE considera que el elemento clave reside en determinar si el sujeto pasivo se basó en una inter-

<sup>184</sup> Véase el artículo 220.2 del «CAC», Reglamento CEE n.º 2913/1992, de 12 de octubre.

<sup>185</sup> La doctrina del TJCE que más nos interesa a estos efectos se condensa en los siguientes pronunciamientos: STJCE de 27 de junio de 1991, *Mecanarte*, C-348/89, Rec.3277; de 8 de abril de 1992, *Beirafrio*, C-371/90, Rec.p.2.715; de 1 de abril de 1993, *Hewlett Packard*, C-250/91, Rec.1819; de 14 de mayo de 1996, *Faroe Seafood*, C-153(94 y 204/94, Rec.p.2.465; y de 29 de enero de 1998, *Lopex*, C-315/96, Rec.p.343. Vid.: HUBEAU, F., «Le principe de la protection de la confiance légitime dans la jurisprudence de la Cour de Justice des Communautés Européennes», *Cahiers de Droit Européen*, 1983, n.º2-3, pág. 162 y ss.

pretación digna de generar su «confianza legítima», presupuesto que podrá constatarse ya cuando se apoya en una resolución a consulta vinculante o cuando ante una normativa compleja y poco clara confía en un instrumento interpretativo oficial como una circular aclaratoria o una consulta no vinculante.

En definitiva, tanto en el sistema norteamericano como en el modelo comunitario europeo, sin perjuicio de los matices que median entre ambos, se observa una tendencia a proteger la confianza legítima de los contribuyentes que han fundamentado su actuación en instrumentos interpretativos oficiales<sup>186</sup>. Se excluye así la «regularización» de su situación tributaria cuando hayan actuado diligentemente y de buena fe con arreglo a tales criterios interpretativos. Tal diligencia, sin embargo, no existe cuando del instrumento administrativo-interpretativo empleado como base de su conducta resultara una interpretación que no puede extraerse razonablemente de la ley aplicable. En este caso el instrumento interpretativo no es susceptible de generar la «confianza legítima» del contribuyente, al igual que ocurre en relación con los supuestos donde la Administración tributaria que ejerce la potestad interpretativa modifica oficialmente y públicamente un criterio interpretativo mantenido con anterioridad. A partir de tal publicación el criterio administrativo precedente, implícitamente «derogado», no es susceptible de generar la confianza legítima de los contribuyentes. Mayores dudas se plantean en relación con los supuestos donde existe una interpretación jurisprudencial de la misma norma –ampliamente compartida por los tribunales de justicia– que llega a un entendimiento de tal norma o conjunto normativo totalmente distinto al resultante de un instrumento administrativo interpretativo; en estos supuestos, quizás resulte más aconsejable utilizar un examen casuístico analizando en qué medida la jurisprudencia era susceptible de excluir la confianza legítima emanada del criterio administrativo atendiendo, por ejemplo, a la antigüedad y extensión de tal jurisprudencia, o considerando la existencia de pronunciamientos discordantes.

El sistema norteamericano, a nuestro juicio, concilia en mejor medida seguridad jurídica y legalidad, y ello, por varias razones. Por un lado, porque hace prevalecer en todo caso la ley tributaria sobre la interpretación administrativa *contra legem*; y, por otro, debido a que la sistematización allí existente entre los instrumentos interpretativos, distinguiendo los que poseen valor precedencial y los que sólo poseen valor informativo, elimina las incoherencias que existen en aquellos sistemas que otorgan diferentes efectos a instrumentos interpretativos que gozan de una naturaleza análoga (*vid. supra*).

Nótese que esta concepción, lejos de resultar extraña a la tradición jurídica española, enlaza con la doctrina del precedente administrativo vinculante elaborada en nuestro ordenamiento. Como ya se ha señalado, el propio Tribunal Supremo español ha señalado en algunos casos que la Administración está vinculada por sus precedentes, salvo cuando tuvieran carácter ilegal o cuando el interés público exigiera otra cosa<sup>187</sup>. Sin embargo, ha de advertirse que, aunque esta construcción admite la existencia de precedentes administrativos, la caótica y asistemática regulación de la potes-

<sup>186</sup> La misma tesis ha sido defendida recientemente por la doctrina italiana; *vid.*: DE MITA, E., *Principi di Diritto Tributario*, Giuffrè, Milano, 2000, págs. 110-112; véase, no obstante, DI PIETRO, A., «I regolamenti, le circolari ed altre norme amministrative», en *Trattato di Diritto Tributario*, II, Cedam, Padova, 1994, pág. 650 y ss.

<sup>187</sup> *Vid.*: DÍEZ-PICAZO, L.M., «La doctrina del precedente administrativo», *op. cit.* pág. 224 y ss.

tad interpretativa impide en la actualidad que dicha técnica pueda operar eficazmente en nuestro sistema tributario. Ya hemos visto cómo la vigente regulación no permite determinar de forma coherente y clara qué instrumentos interpretativos de carácter tributario (tanto *public* como *private interpretative rulings*) deben venir dotados de valor precedencial. Tal identificación requeriría una previa reforma de la potestad interpretativa en materia tributaria en el sentido propuesto en este trabajo. Por último, tampoco puede ocultarse que la eficacia del precedente en materia interpretativa no es pacífica entre la doctrina tributarista española; por un lado, un relevante sector doctrinal todavía sigue manteniendo que la doctrina del precedente sólo resulta operativa en relación con potestades discrecionales de la Administración, entre las que no puede incluirse, claro está, la potestad interpretativa; por otro lado, la doctrina mayoritaria viene rechazando que las resoluciones a consultas puedan ser invocadas como precedente y desplieguen efectos distintos de los establecidos en el artículo 107 de la LGT, argumentando que ello iría en contra de lo dispuesto en tal precepto. Este último posicionamiento, a nuestro juicio, no resulta inobjetable y sí bastante discutible a la luz de los principios de igualdad, confianza legítima e interdicción de la arbitrariedad; en particular, merece recordarse que nuestro Tribunal Constitucional ha declarado en la STC 2/1983, de 24 de enero (f.j.4.º) que las sentencias judiciales sí pueden invocarse como precedentes frente al órgano judicial que las dictó, a pesar de que, con carácter general, las sentencias, de acuerdo con nuestro ordenamiento, sólo despliegan efectos jurídicos para la partes del proceso <sup>188</sup>; la STC 54/93 llegó a la misma conclusión en relación con precedentes administrativos en materia tributaria <sup>189</sup>.

### 2.3.3. Soluciones propuestas.

#### 2.3.3.1. En el ámbito del procedimiento sancionador.

El equilibrio logrado, especialmente, en el seno del sistema norteamericano contrasta con lo que sucede en el ordenamiento tributario español, en el que, como ya hemos destacado, existen varios tipos de instrumentos que pueden dictarse en ejercicio de la potestad interpretativa, los cuales, a su

<sup>188</sup> En el mismo sentido: GARCÍA DE ENTERRÍA/FERNÁNDEZ, *Curso ...*, 10.ª Ed., I, pág. 77.

<sup>189</sup> La STC 54/93, de 5 de febrero (fj.1 y 2) admitió un recurso de amparo en el que un contribuyente invocaba la vulneración del principio de igualdad (art.14 CE) por violación de *precedentes administrativos* por parte de la Administración tributaria local; sin embargo, tal solicitud de amparo fue rechazada, fundamentalmente, porque el demandante no aportó prueba alguna sobre la existencia de tales actuaciones administrativas precedentes. En concreto, el contribuyente demandante alegó que la liquidación del Ayuntamiento en concepto de IMITNU, al no tener en cuenta la pérdida de valor adquisitivo de la moneda, aplicando los pertinentes correctores sometía a imposición plusvalías nominales, lo cual contravenía el artículo 31.1 CE y el artículo 14 CE; el Ayuntamiento demandado negó la vulneración de principio constitucional de igualdad, toda vez que no les constaba que se hubieran aplicado a otros contribuyentes las correcciones monetarias que el recurrente reclamaba para sí. El Tribunal Constitucional denegó el amparo no sin antes recordar que «la igualdad a la que se refiere el artículo 14 CE lo es ante la Ley y ante la aplicación de la Ley»; insistió, no obstante, el TC en la falta de pruebas sobre la vulneración del principio de igualdad cuando afirmó que «El demandante no demuestra en qué modo ha sido vulnerado su derecho a la igualdad ante la Ley por haber sido objeto de un trato fiscal distinto respecto de otros contribuyentes en idéntica situación a la suya, toda vez que no consta –y nada alega el recurrente sobre ello– que al practicarse las liquidaciones del impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos, se hayan aplicado a otros contribuyentes las correcciones que el demandante de amparo reclama para sí». Véase también la STC 8/86, de 21 de enero (fj.6 y 7).



vez, poseen efectos dispares. Por lo que se refiere a los cambios de interpretación, lo cierto es actualmente que tan sólo las resoluciones a consultas vinculantes protegen a los contribuyentes frente a una eventual «regularización» de su situación tributaria<sup>190</sup>. Tal protección no se extiende, sin embargo, a aquellos casos donde un contribuyente hubiera depositado su confianza legítima en otro tipo de instrumentos interpretativos dictados por la Administración tributaria en ejercicio de su potestad interpretativa como, por ejemplo, disposiciones aclaratorias o resoluciones a consultas no vinculantes<sup>191</sup>. Ni que decir tiene que el «blindaje» frente a posteriores «regularizaciones» o «recaudaciones *a posteriori*» que ofrecen las resoluciones a consultas vinculantes tampoco lo otorgan aquellos «materiales informativos» emanados por la Administración tributaria en ejercicio de su competencia informativa o de asesoramiento<sup>192</sup>.

Ahora bien, el hecho de que los contribuyentes que hayan confiado en estos instrumentos interpretativos o material informativo no resulten protegidos frente a posteriores «regularizaciones» de su situación tributaria, no significa privarles de todo efecto jurídico. En este sentido ha de repararse, en primer lugar, en lo que a efectos de responsabilidad por infracción tributaria dispone expresamente para estos supuestos el artículo 5.2 de la LDGC. De acuerdo este precepto, los obligados tributarios resultarán exonerados de responsabilidad siempre que actúen conforme a las pautas que la Administración haya reflejado en los *diferentes instrumentos* a través de los cuales puede concretar su labor de asistencia e información al administrado, tarea que, *entre otras*, se realizará mediante la «publicación de textos actualizados de las normas tributarias, remisión de comunicaciones, contestación a consultas tributarias y adopción de acuerdos previos de valoración»<sup>193</sup>. Lo dispuesto en ese sentido por la LDGC resulta coherente con lo que al respecto señala el artículo 77.4.d) de la LGT, exonerando de responsabilidad a quienes hubieran puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios, entendiéndose que ello sucederá, en particular, cuando «el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una *interpretación razonable de la norma*»<sup>194</sup>.

Ninguna duda cabe, a nuestro modo de ver, sobre la aplicación de este precepto en aquellos casos en los que los contribuyentes obran conforme a los criterios de interpretación de las normas tributarias manejados por la Administración, aunque estos sean posteriormente modificados, conclusión

<sup>190</sup> Téngase en cuenta, no obstante, los matices que hemos hecho anteriormente en relación con lo dispuesto en el artículo 107.4 *in fine* LGT.

<sup>191</sup> Pensamos que estos instrumentos interpretativos constituyen precedentes administrativos, con todo lo que ello conlleva. No obstante, tal caracterización no resulta pacífica, de manera que la protección que otorga un típico precedente administrativo no opera en todo caso en la práctica respecto de los referidos instrumentos interpretativos.

<sup>192</sup> Sobre la distinción en torno a «instrumentos interpretativos» y «materiales informativos y de asesoramiento» ya nos hemos referido anteriormente (*vid. supra*).

<sup>193</sup> Cfr. RAMALLO MASSANET, J., *Estatuto del Contribuyente*, F. Lefebvre, Madrid, 1998, págs. 43-44; y DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO/PÉREZ TORRES, *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*, *op. cit.* págs. 49-51.

<sup>194</sup> La doctrina ha puesto de relieve la mayor amplitud que posee el artículo 77 de la LGT en relación con lo dispuesto en el artículo 5.2 de la LDGC. En este sentido se ha afirmado que el citado precepto de la LGT impide la exigencia de sanciones tributarias allí donde el contribuyente se hubiera apoyado en un instrumento interpretativo o informativo emanado de la Administración tributaria, siempre y cuando hubiera obrado con la diligencia debida presentando una declaración completa y veraz. *Vid.*: ÁLVAREZ ARROYO, F., «Información general y asistencia al contribuyente», en *Derechos y Garantías del Contribuyente*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 143-145.

que consideramos aplicable cualquiera que sea el vehículo a través del cual se hayan dado a conocer tales pautas de actuación y aunque su eficacia jurídica se halle limitada al ámbito estrictamente administrativo. En ese sentido, no sólo cabría entender que ha existido una interpretación razonable de la norma cuando el administrado atiende a los instrumentos de asistencia e información expresamente mencionados en el artículo 5 LDGC, sino también cuando aquél actúa conforme a las pautas reflejadas en disposiciones interpretativas o aclaratorias –ya sean éstas órdenes ministeriales, circulares, resoluciones o instrucciones y cualquiera que sea el vehículo a través del cual se les ha dado publicidad–, en bases informatizadas <sup>195</sup>, o en las guías y manuales de liquidación que periódicamente se publican para ayudar a los contribuyentes a desarrollar correctamente sus obligaciones fiscales <sup>196</sup>.

La exoneración de responsabilidad por infracción tributaria amparada en estos casos en una interpretación de la norma realizada por la propia Administración encuentra su fundamento, tal y como ha señalado la doctrina <sup>197</sup>, en el fenómeno de la «privatización de la gestión tributaria», al que ya se ha hecho referencia y cuya manifestación más relevante en la actualidad está representada, sin duda, por la práctica generalización de las autoliquidaciones. Esta situación ha supuesto «un cambio de orientación esencial, que consiste en la transferencia de la Administración al ciudadano de aquellas funciones que eran la máxima expresión del ejercicio del poder tributario» <sup>198</sup>. Por esa razón, si ahora es el contribuyente el que ha de realizar los juicios de valor, las calificaciones jurídicas o las operaciones de cálculo que conllevan las liquidaciones de los tributos, parece lógico que, paralelamente, se les reconozcan una serie de derechos y garantías concretados, entre otros aspectos, en la asistencia e información que la Administración debe prestarles y en la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria cuando esos sujetos actúen de acuerdo con las indicaciones de aquélla, aunque posteriormente éstas sean modificadas o anuladas.

De ese modo se protege, en cierta medida, la confianza legítima que en estos casos ha de amparar al obligado tributario. Ahora bien, el hecho de que los sujetos que actúan conforme a las pautas interpretativas manejadas por la Administración no hayan de hacer frente a las sanciones que correspondería imponer si este sujeto no pudiera ampararse en ninguno de los supuestos de exoneración de responsabilidad contemplados en el artículo 77 de la LGT, no es suficiente, a nuestro juicio, para cumplir con las exigencias derivadas del principio de seguridad jurídica.

<sup>195</sup> Véase el artículo 7 de la Ley 1/1998.

<sup>196</sup> Refiriéndose a los manuales y guías de liquidación, BADAS CEREZO/LAMOCA PÉREZ/MARCO SANJUÁN: *Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Lex Nova, Valladolid, 1998, págs. 58-59, señalan lo siguiente: «si contienen siempre los criterios oficiales de aplicación de las normas tributarias, tanto en el fondo como en la forma, la interpretación que en cada momento se da a la norma para su correcta aplicación práctica, de tal manera que el contribuyente que sigue las instrucciones tiene la certeza de que lo está haciendo correctamente. Nos encontramos aquí con instrucciones e interpretaciones que sí van dirigidas al gran público, a la generalidad de los contribuyentes. (...) Es evidente que el contribuyente que adecua su declaración completa a las instrucciones que contienen estas publicaciones no incurre en responsabilidad alguna».

<sup>197</sup> ANÍBARRO PÉREZ, S.: *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., pág. 48 y ss.

<sup>198</sup> ESCRIBANO LÓPEZ, F.: «La codificación fiscal: experiencias de la codificación en España», *Civitas, REDF*, n.º 76, 1992, pág. 666.

### 2.3.3.2. En el ámbito del procedimiento de gestión.

Ya hemos señalado anteriormente que al amparo del principio anteriormente mencionado no puede vetarse la posibilidad de que la propia Administración, y con más razón los Tribunales encargados de resolver un eventual recurso en estos casos, puedan adecuar la liquidación tributaria de un sujeto a lo dispuesto en la ley, alterando así los criterios que en un momento anterior puedan haberse plasmado en una disposición administrativa de carácter interpretativo o aclaratorio, en una consulta no vinculante o en material oficial de carácter informativo (folletos informativos o manuales prácticos). En la hora actual, el ordenamiento español no contempla ningún *safe harbor*, como los previstos en el sistema norteamericano o comunitario, de modo que ante un cambio interpretativo por parte de la Administración tributaria los obligados tributarios pueden terminar haciendo frente al eventual incremento que pudiera producirse en su cuota tributaria (a salvo de los casos donde media una consulta vinculante).

Las consecuencias que desde el punto de vista económico pueden generarse para ese sujeto una vez que se procede a modificar la autoliquidación que éste hubiera podido presentar conforme a las pautas interpretativas fijadas por la Administración no se limitan, como es sabido, a un incremento en su cuota tributaria. Por el contrario, el ingreso extemporáneo que se producirá en esos supuestos, al menos parcialmente, implicará la aplicación de los correspondientes recargos e intereses de demora sin que el legislador haya entrado a valorar las especiales circunstancias que rodean a esta clase de ingresos fuera de plazo. Ésta es la conclusión que cabe extraer de la lectura del artículo 77 de la LGT, el cual, después de haber procedido a enumerar las circunstancias eximentes de responsabilidad por infracción tributaria, entre las cuales se halla la interpretación razonable de la norma, dispone en su apartado 5 que «en los supuestos a que se refiere el apartado anterior, al regularizarse la situación tributaria de los sujetos pasivos o de los restantes obligados, se exigirá, además de la cuota, importe de la retención o ingreso a cuenta, devolución, beneficio fiscal y recargos que, en su caso, procedan, el correspondiente interés de demora».

Es concretamente la aplicación de ese último concepto a la regularización de la situación tributaria de aquellos sujetos que han actuado conforme al criterio fijado por la Administración, el que suscita mayores reticencias. En ese sentido, y pese al carácter objetivo que ha ido adquiriendo la exigencia de los intereses de demora cuando se produce un retraso en el pago de la deuda <sup>199</sup>, lo cierto es que su imposición implica reconocer la necesidad de indemnizar o resarcir a la Administración por la realización de un ingreso extemporáneo de una deuda, o de parte de ella <sup>200</sup>. Pues bien, si en los supuestos objeto de examen el retraso del pago se debe, precisamente, a una conducta realizada conforme a lo señalado a esos efectos por la propia Administración, no parece que debiera surgir el derecho a obtener tal indemnización <sup>201</sup>. Es decir, pese a que la aplicación de los intereses de demora pueda

<sup>199</sup> ANÍBARRO PÉREZ, S.: *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, op. cit., pág. 113.

<sup>200</sup> MARTÍN QUERALT/LOZANO SERRANO/CASADO OLLERO/TEJERIZO LÓPEZ: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, op. cit., pág. 423.

<sup>201</sup> Esta situación ha sido criticada, especialmente, al hilo de los supuestos en los que los administrados adecuan su actuación a las pautas reflejadas en las contestaciones a consultas que éstos hayan planteado previamente. En ese sentido, ZORNOZA PÉREZ, J.: «Interpretación administrativa y consulta tributaria. (Consideraciones sobre la reforma del artículo

proceder en cualquier supuesto en el que se incumpla el plazo de ingreso, el legislador debería haber reparado en la propia naturaleza o esencia de aquéllos para impedir su aplicación cuando tal incumplimiento tiene su origen en la actuación de la propia Administración acreedora. Como ha señalado la doctrina, «las consecuencias de que la Administración se aparte de sus propios criterios, aparte de no generar responsabilidad para el obligado tributario, debe exonerarle de la exacción de cualquier otro concepto que no sea la simple regularización de la cuota del tributo afectado»<sup>202</sup>. Sostener lo contrario, manteniendo la imposición de los correspondientes intereses de demora en los supuestos examinados<sup>203</sup>, tal y como se desprende de lo dispuesto en el artículo 77.5 de la LGT, implica desatender los más elementales principios que deben regir las relaciones entre la Administración y los administrados. Por ese motivo, consideramos que en estos casos el particular afectado por el cambio de criterio de la Administración tributaria que haya de soportar la imposición de recargos o intereses de demora por el ingreso extemporáneo de toda o parte de su cuota tributaria, está legitimado para exigir de aquélla la correspondiente responsabilidad patrimonial, ya que en esos supuestos es posible constatar la presencia de todos los requisitos necesarios para apreciar dicha responsabilidad<sup>204</sup>.

Con todo, entendemos que, aunque se aceptaran y codificaran oportunamente las consideraciones que acabamos de realizar en los párrafos anteriores, la regulación española de la potestad interpretativa de la Administración todavía sería deudora de una reforma en profundidad y en diferentes frentes.

A lo largo de este trabajo ya hemos puesto de relieve algunos de estos problemas como, por ejemplo, los resultantes de la caótica regulación o la falta de coordinación entre los distintos «centros de producción de instrumentos interpretativos».

lo 107 de la Ley General Tributaria), *Civitas, REDF*, n.º 47-48, pág. 495; COLLADO YURRITA, M.A.: «Los intereses de demora en la Ley General Tributaria», *Civitas, REDF*, n.º 56, 1987, pág. 520; y MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J.: «Intereses de demora y expedientes de rectificación en la reciente jurisprudencia», *Civitas, REDF*, n.º 73, 1992, pág. 154. En este orden de cosas merece señalarse que en el ordenamiento francés no pueden exigirse intereses de demora a un contribuyente que hizo constar en su declaración las dudas de interpretación y aplicación de la legislación tributaria que tuvo cuando confeccionó su autoliquidación (la «*mention expresse*» del artículo 1.732 *CGI*; *vid.*: BALCONNIER, «La pratique du rescrit en France», *op. cit.* pág. 7).

<sup>202</sup> IBÁÑEZ GARCÍA, I.: «Notas y referencias sobre el Estatuto del Contribuyente», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos) Ed. Estudios Financieros*, n.º 176, 1997, pág. 37. En el mismo sentido, CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: «Derechos de los contribuyentes en Francia: la garantía contra los cambios de doctrina administrativa», *op. cit.*, págs. 434-435.

<sup>203</sup> Nótese que nos estamos refiriendo tanto a supuestos donde el obligado tributario confió en un «instrumento interpretativo» como cuando actuó con arreglo a «instrumentos informativos o de asesoramiento».

<sup>204</sup> El Tribunal Supremo ha reconocido expresamente la posibilidad teórica que tiene un consultante que adecue su comportamiento a los términos recogidos en una resolución a consulta de exigir indemnización a la Administración, si confiando en la contestación ha desarrollado una actuación que resultara frustrada finalmente soportando un perjuicio derivado del funcionamiento anormal de la Administración (STS de 2 de noviembre de 1987, Ar. 8766; y ATS de 25 de noviembre de 1988, Ar. 9204); esta jurisprudencia se refiere a resoluciones a consultas sin hacer diferencias entre las vinculantes y no vinculantes. No obstante, existe una sentencia donde el TS se muestra más restrictivo y limita su doctrina precedente a consultas vinculantes (STS de 27 de julio de 1996, Ar. 6319). En esta misma línea se ha manifestado un sector de la doctrina (ADAME, *La consulta...*, *op. cit.* pág. 280 y ss.), al considerar que tal responsabilidad sólo resulta exigible en relación con las consultas vinculantes en tanto en las no vinculantes no existe daño antijurídico. No obstante, en la hora actual, cuando menos a nivel doctrinal, esta interpretación estricta es minoritaria. *Vid.*: MATA SIERRA, M.T.: *La responsabilidad patrimonial de la Administración Tributaria*, Lex Nova. Valladolid, 1997, pág. 149 y ss., y 167; ESCRIBANO LÓPEZ, F., «El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT», en *Temas pendientes de Derecho*

Otra línea de reforma en la que venimos insistiendo a lo largo de este último epígrafe reside en que los diferentes instrumentos interpretativos oficiales (emanados de autoridades con potestad interpretativa) vengan dotados de unos mismos efectos jurídicos; ello requeriría delimitar qué actuaciones tienen carácter de «instrumentos interpretativos» (*stricto sensu*) y qué efectos deben otorgárseles. Siguiendo el sistema norteamericano, consideramos que determinadas disposiciones interpretativas o aclaratorias (*interpretative public rulings*) y las resoluciones a consultas/*private rulings* (eliminando toda distinción entre vinculantes y no vinculantes) deberían ser considerados «instrumentos interpretativos» oficiales dotados de efectos jurídicos «precedenciales», esto es, poseer un valor de precedente que vincule a la Administración de manera que los contribuyentes puedan confiar en el mismo –y resultar protegidos frente a posteriores cambios de criterio–, todo ello a salvo de las interpretaciones discordantes con el tenor y finalidad de la ley interpretada (*vid. supra* los *safe habits* norteamericanos y comunitarios).

Los restantes materiales de organización interna, informativos y de asesoramiento que produce la Administración tributaria a través de los cuales, de un modo u otro, también puede expresar posicionamientos sobre la interpretación o aplicación de las normas tributarias, a nuestro juicio, deberían ser calificados como «instrumentos informativos» sin dotarles de valor precedencial, aunque con efectos en el ámbito sancionador (art.5.2 LDGC y art.77 LGT) y en lo relativo a la inexigibilidad de intereses de demora. A nuestro entender, la diferencia fundamental que media entre los instrumentos interpretativos (*stricto sensu*) y los informativos y de asesoramiento radica en que los primeros tienen como finalidad principal poner de manifiesto la posición de la Administración tributaria en relación con un determinado precepto o conjunto normativo; a su vez, los instrumentos interpretativos tratan de ofrecer un criterio interpretativo que guíe a la generalidad de obligados tributarios; por ello, el carácter interpretativo de un instrumento –y su valor precedencial– suele vincularse a la publicidad oficial del mismo; es, precisamente, su publicación oficial la que lo hace susceptible de constituir una interpretación oficial de la Administración en la que pueden confiar la generalidad de los contribuyentes. Ciertamente, la distinción entre instrumentos interpretativos en sentido estricto e instrumentos de información y asesoramiento resultará en algunos casos borrosa. Lo característico de los instrumentos informativos es su carácter informal, poco técnico, y su difusión a través de canales distintos a los utilizados para dar publicidad oficial a normas o a instrumentos interpretativos en sentido estricto. Por lo que se refiere a los instrumentos de asesoramiento, la nota distintiva respecto de los anteriores reside en que persiguen facilitar el cumplimiento de una obligación tributaria en relación con un concreto contribuyente; tal circunstancia impide que la actuación administrativa de asesoramiento desplegada sea pública y guíe a otros obligados tributarios (por ejemplo, responder a un contribuyente si está o no obligado a presentar la autoliquidación del IRPF).

---

*Tributario*, Cedecs, Barcelona, 1997, págs. 97-98; Díez-PICAZO, «El precedente administrativo», *op. cit.* págs. 40-43; y GONZÁLEZ PÉREZ/GONZÁLEZ NAVARRO: *Régimen jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común*, Civitas, Madrid, 1994, pág. 1.416; MARTÍN FERNÁNDEZ, «Luces y sombras ....», *op. cit.* pág. 45). Con todo, no podemos dejar de poner de relieve que esta discrepancia interpretativa vuelve a poner de relieve los problemas que plantea dotar a los distintos «instrumentos interpretativos» oficiales de diferentes efectos jurídicos; dotando a todos ellos de valor precedencial se obtendría una amalgama de efectos uniformes eliminando las discriminaciones que de otro modo surgen.

Ni que decir tiene que las líneas de reforma apuntadas deberían venir acompañadas de una sustancial mejora en los procedimientos de producción (transparencia) y publicidad de los «instrumentos interpretativos» emanados de las autoridades dotadas de potestad interpretativa, publicidad en la que precisamente tendría su apoyo el valor precedencial que aquí se ha defendido respecto de los instrumentos interpretativos de la Administración. La publicidad oficial de los criterios interpretativos y la transparencia del procedimiento a través del que se ejerce la potestad interpretativa no constituyen únicamente una exigencia del sistema democrático y del Estado de Derecho <sup>205</sup>, sino que, además, integran principios «exigidos» a nivel internacional por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE <sup>206</sup> y a nivel comunitario por el ECOFIN <sup>207</sup>; de hecho, algunos países, como los Países Bajos, se han visto obligados a modificar su sistema de producción de *advance rulings* al objeto de cumplir con tales exigencias internacionales y comunitarias <sup>208</sup>.

Somos conscientes de la profunda y compleja reforma que esta propuesta representa; no obstante, pensamos que tal reordenación resulta hartamente necesaria. De otro modo, principios como los de legalidad tributaria, confianza legítima y seguridad jurídica, directamente implicados en la resolución de los problemas que actualmente suscita el ejercicio por parte de la Administración de la potestad interpretativa en materia tributaria, acabarán soportando una erosión de tal entidad que podría llevar, incluso, a cuestionar su propia vigencia en nuestro ordenamiento tributario, con las consecuencias que de ello se derivarían.

<sup>205</sup> Vid. ROMANO, C., «Private Rulings Systems in EU Member States. A Comparative Survey», *op. cit.* págs. 20-21.

<sup>206</sup> El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, en su informe sobre competencia fiscal perniciosa, ha puesto de relieve cómo la falta de transparencia en la adopción y publicación de «disposiciones interpretativas» constituye un indicio o factor identificativo de competencia fiscal perniciosa, por cuanto permite la «negociación» opaca de las obligaciones tributarias entre la Administración y los contribuyentes posibilitando, a su vez, que se produzcan discriminaciones fiscales arbitrarias o ilegítimas entre contribuyentes. Véase el para.63 y la recomendación I.5 del Informe OCDE, *Harmful Tax Competition*, OECD, Paris, 1998. Asimismo, las «recomendaciones» que resultan de este informe OCDE, como del propio Código de Conducta del ECOFIN plantean la cuestión de si los Acuerdos Previos de Precios de Transparencia (APAs) son susceptibles de constituir elementos o instrumentos canalizadores de práctica fiscal perniciosa. A nuestro juicio, pese a que los APAs hayan sido «bendecidos» por el propio Comité Fiscal OCDE a través de sus *Transfer Pricing Guidelines (actualización de 2000)*, lo cierto es que reúnen las características procedimentales y materiales para poder ser vehículos de prácticas fiscales perniciosas. Probablemente, las exigencias de transparencia que por ahora se han vertido sobre el sistema de *advance rulings* se trasladen igualmente al ámbito de los APAs, aunque, probablemente, los mecanismos que finalmente se arbitren para obtener tal transparencia en este ámbito sean de diferente naturaleza e intensidad; en este sentido puede ser útil la solución arbitrada en el ordenamiento norteamericano para equilibrar confidencialidad/transparencia administrativa (vid.: SULLIVAN, M.A., «How to decode APAs and still keep a secret», *Tax Notes International*, vol.21, n.º12, 2000, pág. 1.250 y ss.; y CALDERON, J.M., *Advance Pricing Agreements: a global analysis*, Kluwer, London, 1998).

<sup>207</sup> El Código de Conducta sobre fiscalidad de las empresas aprobado por el ECOFIN el 1 de diciembre de 1997 (98/C 2/01) también señala que la falta de transparencia en la aplicación administrativa de las normas fiscales constituye un signo inequívoco de prácticas fiscales perniciosas. Véase el punto B.5) del referido Código de Conducta. Vid. también STESSSENS, L., «Ruling policy increases administrative transparency», *EC Tax Review*, n.º2, 2001, págs. 70-71.

<sup>208</sup> Vid.: VAN DE WETERING/MULLER, «Dutch State Secretary of Finance issues decrees on New Dutch Ruling Practice», *Tax Notes International*, vol.22, n.º16, 2001, pág. 1.891 y ss.; y VAN DER KLOK/HEINRATH, «The Netherlands Decree on Transfer Pricing and Interest/Royalty Companies», *Practical European Tax Strategies*, vol.3, n.º 4, 2001, pág. 2 y ss.