



# Los desafíos de los obligados y las Administraciones tributarias ante las consultas tributarias en el ámbito local

**María del Mar Martínez Morant**

*Licenciada en Derecho y Administración y Dirección Empresas. Icade E-3  
Master oficial Dirección Pública, Políticas Públicas y Tributación. UNED  
Master en Tributación Local y Gestión Presupuestaria. Título propio. UAM.  
Funcionaria de Administración Local con Habilitación de Carácter Nacional*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Isaac Merino Jara, don Ignacio Corral Guadaño, don Jesús López Tello, doña Saturnina Moreno González, don Enrique Ortiz Calle y don Eduardo Verdún Fraile.

## Extracto

En el ámbito municipal, por la naturaleza bifronte de la materia tributaria local, tanto la Dirección General de Tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda como las propias Administraciones locales pueden dictar consultas tributarias lo que exige de una delimitación de los efectos (vinculantes o no y para quien) dependiendo del sujeto de las que emanen y sobre qué se expresen; las consultas tributarias de la DGT son vinculantes para la Administración tributaria local en aquellas materias y elementos del tributo para los que existe una «reserva de ley rígida». No se puede ir más allá a través de una consulta tributaria de lo que podría ir el pleno al regular y aprobar una ordenanza fiscal. *A contrario sensu*, respecto de aquellas materias y elementos del tributo que las ordenanzas fiscales pueden regular y desarrollar, la Administración tributaria local no puede sentirse vinculada por una consulta de la DGT.

**Palabras clave:** consulta tributaria; efecto vinculante; autonomía local tributaria; competencia estatal en materia tributaria local; reserva de ley tributaria; potestad de ordenanza.

Fecha de entrada: 03-05-2019 / Fecha de aceptación: 15-07-2019 / Fecha de revisión: 03-05-2020

**Cómo citar:** Martínez Morant, M.<sup>a</sup> del M. (2020). Los desafíos de los obligados y las Administraciones tributarias ante las consultas tributarias en el ámbito local. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 447, 55-86.





# Challenges from tax consultations in the local sphere for taxpayers and tax administrations

María del Mar Martínez Morant

## Abstract

In the area of municipal taxation, the Directorate-General for Taxation (DGT hereinafter) of the Ministry of Finance, as well as Local Authorities, may issue tax consultation given that the dual nature of local tax matters. This requires a delimitation of the effects (binding or nonbinding depending on to whom are addressed) depending on the administrative authority issuing them and on which matters are expressed; The DGT tax consultations are binding on the local tax authorities in those areas and elements of the tax for which there is a «hard law reservation». A tax consultation cannot regulate beyond what is regulated by a tax Ordinance adopted by the Plenary of a Town council. Conversely, in respect of those matters and elements of the tax which the tax Ordinance may regulate and develop, the local tax authority cannot be bound by a consultation of the DGT.

**Keywords:** tax consultation; binding effect; local tax autonomy; State jurisdiction in local tax matters; reservation of tax law; Ordinance powers.

**Citation:** Martínez Morant, M.<sup>a</sup> del M. (2020). Los desafíos de los obligados y las Administraciones tributarias ante las consultas tributarias en el ámbito local. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 447, 55-86.



## Sumario

1. Justificación del trabajo
2. Introducción
3. Las consultas tributarias locales: planteamiento del problema
  - 3.1. Los sujetos que pueden dictar consultas tributarias escritas
  - 3.2. Los efectos de las consultas tributarias escritas
    - 3.2.1. Para la Administración tributaria que aplica el tributo
    - 3.2.2. Para los contribuyentes
  - 3.3. La posibilidad de impugnación de las respuestas a consulta tributaria escrita por otra Administración
4. La facultad de las entidades locales para dictar consultas tributarias
  - 4.1. La extensión de la autonomía local al ámbito tributario
  - 4.2. La gestión tributaria local y la aplicación de los tributos locales: el fundamento de la competencia local para dictar consultas tributarias
5. Las materias objeto de consulta tributaria local y la Administración tributaria competente para dictarlas
  - 5.1. Delimitación de las materias objeto de consultas tributarias locales y su conexión con el principio de reserva de ley tributaria y la «potestad de ordenanza»
  - 5.2. La incompetencia de la DGT para vincular en todo caso a las entidades locales con las consultas tributarias que dicta. Alegaciones a realizar a la Consulta número V2258/2018
6. La problemática de la coexistencia de consultas tributarias estatales y locales sobre un mismo supuesto: ¿cuál debería prevalecer?
7. Conclusiones finales
8. Propuestas y recomendaciones

Referencias bibliográficas

Bibliografía

## 1. Justificación del trabajo

La problemática de las consultas tributarias y sus efectos ha sido ampliamente estudiada por la doctrina desde una perspectiva general sin dotarla de un enfoque específicamente local. El estudio a realizar en estas líneas pretende suplir dicha laguna.

El análisis que se hace en el cuerpo del trabajo se desarrolla en tres direcciones, que se interrelacionan, y que reflejan la complejidad de la materia dada la coexistencia de un poder tributario originario del Estado con un poder tributario derivado de las entidades locales y cómo una correcta comprensión de los límites de cada uno de esos poderes delimita el régimen jurídico de los efectos de las consultas tributarias locales.

En primer lugar, se trata de centrar el origen del problema que deriva de la redacción actual de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), al reconocer de forma implícita la posibilidad de que dos Administraciones tributarias puedan dictarlas en la esfera local. A su vez, se pretende trasladar la importancia que tiene esta figura como uno de los principales derechos que asisten a los contribuyentes en sus relaciones con la Administración tributaria, en este caso la local. No se puede despreciar la complejidad de la materia tributaria dado su carácter eminentemente técnico y cambiante; es necesario que, en aras a la seguridad jurídica, exista una herramienta de la propia Administración tributaria que preste asistencia a los contribuyentes en el correcto cumplimiento de las obligaciones exigibles y evitar con ello posibles infracciones involuntarias o por desconocimiento.

En segundo lugar, se aborda la competencia que tienen las entidades locales para dictar sus propias consultas como facultad incardinada dentro de la potestad de gestión tributaria que el ordenamiento le reconoce en el artículo 106.3 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL) y expresamente en el artículo 13 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). La autonomía local justifica esa competencia. A mayor abundamiento, hay que señalar que la autonomía local tributaria no se agota con las posibilidades de interpretar aquellos aspectos que el TRLRHL le reserva mediante la aprobación de una ordenanza fiscal, sino que también abarca a las facultades de gestión, liquidación, recaudación e inspección, dentro de los límites de la ley; facultad de gestión, en sentido amplio, a través de la aplicación de sus tributos, donde se ubica la consulta tributaria. Ahora bien, esa potestad de ordenanza constituye una frontera que delimita el ámbito sobre el que pueden las entidades locales dictar consultas tributarias con

efectos vinculantes para sus propios órganos en sus relaciones con los contribuyentes, sin perjuicio de lo dispuesto en el propio tenor literal del mencionado artículo 13. Y ese es, precisamente, el tercer eje sobre el que se reflexiona en el trabajo.

En esa tercera directriz se analizará la Consulta número V2258/2018, de 27 de julio (NFC069689), dictada por la Dirección General de Tributos del Estado (DGT) e incluso se plantearán alegaciones y matizaciones a las conclusiones a las que llega.

Una vez delimitado quién tiene la competencia para dictar la consulta tributaria dependiendo de la materia de la que sea objeto, queda por resolver los supuestos en los que han intervenido o pretenden intervenir tanto la Administración tributaria del Estado como la Administración tributaria local con planteamientos contradictorios.

En conclusión, la justificación de este trabajo es encontrar respuesta a la cuestión *¿ante qué Administración tributaria ha de plantear un contribuyente la consulta tributaria en las cuestiones que afecten a un tributo local para que su respuesta sea vinculante para los órganos encargados de la aplicación del tributo?*

## 2. Introducción

La complejidad y el carácter cambiante e innovador de la materia tributaria justifica en nuestro ordenamiento, y en el derecho comparado, la existencia de la figura de las consultas. Se trata de un instrumento en virtud del cual los obligados tributarios pueden dirigirse a la Administración a la que le corresponde la iniciativa para la elaboración de las disposiciones, su propuesta o interpretación, para formularle consultas respecto al régimen, clasificación o calificación tributaria.

Este planteamiento que se esboza, en principio tan aparentemente sencillo y comprensible, sin embargo, en el ámbito local no lo es tanto, tal y como ha puesto de manifiesto la citada Consulta de la DGT V2258/2018, de 27 de julio (NFC069689), por la que un contribuyente se dirige a ese centro directivo solicitando el reconocimiento de efectos vinculantes a la respuesta a una consulta anterior, en concreto sobre la tributación en el impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (IIVTNU) de las transmisiones producidas a través de la extinción parcial de un condominio, para poder ser aplicado en el ámbito local. El ayuntamiento en el que pretendía hacerla valer no la reconocía, habiendo obtenido, incluso, de esta entidad local una respuesta en sentido contrario. La Administración tributaria local se pronunció a favor de la sujeción al impuesto mientras que la Consulta de la DGT V2035/2016, de 11 de mayo (NFC059598), manifestaba que para ese tipo de transmisiones no había sujeción al impuesto.

Hecha pública la controversia por la difusión en la web de la respuesta a las consultas vinculantes emitidas por la DGT se reveló una interesante problemática que trascendía del



mero debate doctrinal, pues una herramienta que es una manifestación de la asistencia que las Administraciones tributarias deben prestar a los obligados tributarios deja a estos sin tal auxilio en el cumplimiento de sus obligaciones, pues existen dos respuestas de signo contrario, en cuanto a tributación o no, ante un misma transmisión. Recordemos además que, por un lado, la LGT impide a los contribuyentes la posibilidad de formular recursos contra las mismas y que, por otro, existen aproximadamente 8.000 ayuntamientos, es decir, 8.000 Administraciones tributarias que pueden emitir sobre esta materia otras tantas interpretaciones dando lugar a una disparidad en la aplicación de un tributo sobre la que existe en el ámbito del hecho imponible una reserva de ley rígida.

En relación con esta última cuestión, la propia LGT determina que la contestación se emitirá por la Administración a la que le corresponde la iniciativa para la elaboración de las disposiciones, su propuesta o interpretación. Esta afirmación en el campo de la tributación local, exige analizar detenidamente las materias sobre las que se formulen las preguntas objeto de consulta, pues, ha de recordarse que aunque hay una reserva de ley, esta no se agota con la regulación contenida en el actual TRLRHL ya que, a su vez, existe en determinadas cuestiones la posibilidad de desarrollarla por medio de ordenanzas fiscales, disposiciones normativas que no son meros reglamentos de desarrollo, tal y como ha reconocido el Tribunal Constitucional (TC) al hablar de la «potestad de ordenanza» en virtud del carácter democrático de los plenos de los que emanan. Profundizando en la complejidad del asunto, el artículo 13 de ese cuerpo legal prescribe que la competencia para evacuar las consultas a que se refiere el artículo 88 de la LGT corresponde a la entidad que ejerce las funciones de gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, que no necesariamente es coincidente con la que propone o elabora las disposiciones normativas tributarias.

Por lo tanto, este trabajo va a abordar la problemática de las consultas tributarias en la esfera municipal teniendo en cuenta que la autonomía local tributaria está limitada, por un lado, por el principio de reserva de ley respecto a los elementos esenciales del tributo y, por otro, el principio de unidad del ordenamiento y la igualdad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. No obstante, y sin perjuicio de lo anterior, el respeto a estos principios no puede significar un desconocimiento de las facultades que el propio TRLRHL le reconoce a las entidades locales para dictar sus propias consultas ni por supuesto un abandono a aquel obligado tributario que desea correctamente cumplir con sus obligaciones y que pide asistencia para tal fin formulando la correspondiente consulta.

### 3. Las consultas tributarias locales: planteamiento del problema

El planteamiento del problema se enmarca en la actual regulación contenida en los artículos 88 y 89 de la LGT, cuando se analiza, por un lado, los sujetos que pueden dictar

consultas tributarias escritas y, por otro, el valor vinculante de las respuestas emitidas para los órganos encargados de la aplicación de los tributos como principal expresión de la naturaleza de auxilio a los contribuyentes para el correcto cumplimiento de sus obligaciones.

### 3.1. Los sujetos que pueden dictar consultas tributarias escritas

Resulta imprescindible discernir a través de un análisis del tenor literal de los apartados 5 y 6 del artículo 88 cuál es el órgano al que deben dirigirse los contribuyentes al plantear la cuestión, que como en el caso de los tributos locales puede no coincidir con el obligado a aplicar el criterio contenido en la consulta dado el carácter bifronte de la materia tributaria local.

Dispone el artículo 88 de la LGT en su tenor literal que:

5. La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.
6. La Administración tributaria competente deberá contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo en el plazo de seis meses desde su presentación.

El tenor literal del apartado sexto del artículo 88 de la LGT impone a la Administración tributaria competente la obligación de contestar por escrito en el plazo de seis meses las consultas que planteen los contribuyentes cumpliendo los requisitos legales (por escrito, antes de la finalización del plazo para el cumplimiento de la obligación...). Por lo tanto, para cumplir correctamente esta imposición legal, es necesario determinar cuál es la Administración tributaria competente, lo que a su vez exige ponerlo en relación con el apartado quinto, en el que se identifica con aquella que tiene la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.

Así las cosas, con la reserva de ley tributaria ex artículo 31 de la Constitución española (CE), clarificada a través de la jurisprudencia constitucional, que será objeto de análisis en los siguientes epígrafes de este trabajo, y que impera en el ámbito local respecto de los elementos esenciales del tributo –hecho imponible, sujetos pasivos, devengo...–, la iniciativa para la elaboración o propuesta de las disposiciones legales en materia tributaria corresponde al Estado.

Fruto de esa iniciativa fue la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, por la que se aprueba la Ley Reguladora de las Haciendas Locales en su versión actual de texto refundido aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo. Más controvertido es determi-

nar a quién corresponde la iniciativa para la interpretación, pero parece obvio deducir que también respecto de ese aspecto le corresponde al Estado (interpreta de quién emana la disposición) y más aún si consideramos que la configuración del sistema tributario local es competencia exclusiva del Estado.

Ahora bien, respecto a aquellas cuestiones que el propio TRLRHL deja la decisión, dentro de los márgenes de la propia ley, a través de las correspondientes ordenanzas fiscales, la iniciativa corresponde a sus plenos y, por lo tanto, se puede entender que la Administración competente es la entidad local, por ser de quien emana la elaboración y propuesta.

En el caso de las entidades locales conocidas como de régimen común, la competencia residirá en el alcalde por aplicación del artículo 21.1 f) en concordancia con la cláusula residual de la letra s) de la LRBRL y, en su caso, por delegación en el Concejal de Hacienda o la Junta de Gobierno Local.

Para las entidades locales a las que se les aplica el título X de la LRBRL, conocidas como grandes municipios en el caso de estar creado, corresponderá al órgano de gestión tributaria previsto en el artículo 135, al que, entre otras funciones, le corresponderá la señalada en la letra «e) La propuesta, elaboración e interpretación de las normas tributarias propias del ayuntamiento». Nótese que el tenor literal exclusivamente hace referencia a las «normas tributarias que son propias del ayuntamiento» por lo que quedan fuera de la cobertura legal interpretaciones relativas a materias que son competencia exclusiva del Estado en virtud de la reserva de ley del artículo 31 de la CE.

### 3.2. Los efectos de las consultas tributarias escritas

Íntimamente ligado a la problemática que aquí se analiza, es decir, los sujetos que pueden dictar las consultas tributarias en el ámbito local, está analizar los efectos que tienen las respuestas obtenidas en las consultas planteadas, especialmente para los órganos de la Administración encargada de la aplicación del tributo local, pues, tal y como se ha anticipado en la introducción de este trabajo se pueden dar situaciones como las descritas en la Consulta de la DGT número V2258/2018, de 27 de julio (NFC069689), en las que ante una misma transmisión (extinción parcial del condominio) el obligado tributario tiene dos respuestas contrarias (en una se defiende la sujeción y en otra no) que proceden de dos Administraciones tributarias diferentes al no reconocer el ayuntamiento de la imposición efectos vinculantes a las respuestas emitidas por la DGT.

Los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas se encuentran expresamente regulados en el artículo 89 de la LGT. Podemos distinguir, desde un punto de vista subjetivo, que los efectos se producen tanto para la Administración que aplica el tributo como para el consultante, y que esos efectos son «opuestos» para cada uno de ellos.

### 3.2.1. Para la Administración tributaria que aplica el tributo

Cumplidos los requisitos legal y reglamentariamente establecidos<sup>1</sup>, la Administración tributaria tiene el deber de responder a la consulta que se le ha formulado adquiriendo la respuesta que emita efectos vinculantes para los órganos encargados de la aplicación del tributo, lo que significa que esos mismos órganos están sujetos a la opinión e interpretación que previamente han emitido.

En este sentido, prescribe el tenor literal del artículo 89 de la LGT el efecto vinculante de la consulta tributaria para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos (locales), que tal y como ya se anticipó puede no coincidir con la Administración que tiene encargada la elaboración, propuesta e interpretación de las disposiciones tributarias (locales):

1. Párrafo 1.º «La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante».

[...]

Párrafo 3.º «Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta».

Tal carácter vinculante es predicable en dos sentidos; por un lado, respecto de los criterios expresados en la consulta, en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, y siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del citado artículo 88 y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta. Como, por otro lado, respecto de los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, que deberán aplicar (imperativo) los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

---

<sup>1</sup> Definidos en detalle en el artículo 88 de la LGT y, en su desarrollo, en el artículo 66 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

### 3.2.2. Para los contribuyentes

El efecto para los contribuyentes de las consultas formuladas se diferencia al de los órganos de gestión tributaria, ya que las respuestas recibidas tienen un carácter informativo; esto es, que obtenida la contestación a la consulta planteada, el interesado puede apartarse del criterio incorporado en el escrito remitido por la Administración tributaria.

Esto significa, por un lado, que la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter ilustrativo, de forma que el contribuyente puede dentro de una «interpretación razonable» de la norma escoger, de entre las diferentes opciones interpretativas posibles, aquella que sea la más favorable a sus intereses para disminuir la carga fiscal y esa «interpretación razonable» no tiene por qué ser coincidente con la emitida por el órgano competente de la Administración tributaria correspondiente. La no aplicación de la respuesta recibida, en ningún caso, significa que automáticamente se haya cometido una infracción que lleve aparejada la imposición de una sanción tributaria.

En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) 2735/2016, de 22 de diciembre (rec. núm. 348/2016 –NFJ065184–), explica qué es una «interpretación razonable» para determinar si una conducta es sancionable o no, partiendo de la premisa de que no exista la responsabilidad tributaria objetiva y que la Administración tributaria es quien ha de demostrar la existencia de dolo y culpa en el contribuyente ya que:

[...] el principio de presunción de inocencia garantizado en el art. 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable –como ha sucedido en el caso enjuiciado– o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 77.3 LGT (actual art. 179.2 Ley 58/2003), entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad. A este respecto, conviene recordar que el art. 77.3 d) LGT establecía que la interpretación razonable de la norma era, "en particular" [el vigente art. 179.2 d) Ley 58/2003, dice "[e]ntre otros supuestos"], uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente [Sentencia de 6 de junio de 2008, cit., FD Quinto, *in fine*; reitera esta doctrina la Sentencia de 29 de septiembre de 2008 (rec. cas. núm. 264/2004), FD Cuarto]» [FD Octavo; en el mismo sentido, las citadas Sentencias de 15 de enero de 2009 (rec. cas. núms. 4744/2004 y 10237/2004), FD Undécimo y Duodécimo, respectivamente; de 9 de

julio de 2009 (rec. cas. núm. 1790/2006), FD Cuarto; y de 27 de mayo de 2010 (rec. cas. núm. 294/2005), FD Octavo].

A *contrario sensu*, si el contribuyente siguiera el criterio establecido en la respuesta recibida de la Administración tributaria sí evitaría que esta entrara a conocer o corregir su actuación. Esta exoneración es un elemento intrínseco a la naturaleza de la consulta como herramienta del contribuyente para la asistencia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias para quien siguiendo los criterios que le marca la Administración se entiende por correctamente cumplida la obligación para la que ha solicitado auxilio. Por lo tanto, la cuestión de cómo el contribuyente ha de enfrentar el cumplimiento de la obligación tributaria si ha obtenido dos respuestas opuestas ante una misma consulta y ante qué Administración debió plantearla para que vinculara a los órganos de aplicación del tributo resulta nuclear.

Por otro lado, de la naturaleza informativa de la contestación deriva, al no tener naturaleza de acto dispositivo, que el obligado tributario no pueda entablar recurso alguno contra dicha contestación. Entonces, el contribuyente deberá aplicar el criterio que decida teniendo abierta la posibilidad de recurso exclusivamente con posterioridad, esto es, contra el acto o actos administrativos que se dicten en aplicación de los criterios manifestados en la contestación, difiriendo a un momento posterior la ansiada búsqueda de seguridad en el cumplimiento de su obligación tributaria que se deduce del planteamiento de su consulta.

Por último, entre los efectos para los contribuyentes, no huelga señalar que, tal y como establece el artículo 89.3 de la LGT, la presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones, de manera que la presentación de la consulta no tiene efectos interruptivos de ningún modo a favor del contribuyente ni le extiende los plazos legales para cumplir con sus obligaciones.

### 3.3. La posibilidad de impugnación de las respuestas a consulta tributaria escrita por otra Administración (Silvestre López, 2019)

La posibilidad de que una Administración tributaria impugne la respuesta dada por otra Administración tributaria a una consulta planteada por un contribuyente queda abierta a partir de la prohibición expresa que se establece en el artículo 89.4 de la LGT respecto de esta misma posibilidad para el obligado tributario al dotar de carácter informativo a las contestaciones que este ha obtenido. Esta posibilidad adquiere especial importancia en el ámbito local cuando cualquier Administración tributaria (local o estatal) invade la esfera de las materias que son objeto de respuesta por la otra Administración.

Así, dispone el artículo 89.4 del citado texto legal que:

La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.

De la literalidad de este precepto se observa que no hay ningún impedimento para que un tercero, que sin haber iniciado el procedimiento (presentación de la consulta tributaria escrita), tenga derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte; por lo tanto, tiene legitimidad para impugnar la contestación de una consulta tributaria. Sería el caso de una Administración (del Estado –DGT– o de las entidades locales), que por entrar dentro del concepto de interesado del artículo 4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas pudiera presentar un recurso contra la contestación que ha dado otra (Estado –DGT– o entidades locales) a un contribuyente por entender que carece de la competencia suficiente como para pronunciarse sobre la materia y vincular a los órganos de gestión tributaria de la otra Administración. Los tribunales no se pronunciarían sobre el contenido de la respuesta sino sobre la competencia para evacuarla y vincular.

A estos efectos podemos citar, abundando en la jurisprudencia en el marco del concierto económico, dos sentencias del TS que son extrapolables al ámbito local dado el carácter bifronte de su materia tributaria en la que coexiste tanto la potestad tributaria del Estado (originaria) y la de ordenanza de las corporaciones locales conforme a la delimitación realizada por el TC.

Así, de una parte, se encuentra la Sentencia del TS de 21 de febrero de 2011 (rec. núm. 2400/2006 –NFJ041987–), que concluyó que no existía ninguna limitación legal que impidiese a otro tipo de interesados, como la Administración del Estado, impugnar la actuación de la Administración foral afectada por razones competenciales y de procedimiento. Y, de otra, la Sentencia del TS 1236/2016, de 31 de mayo (rec. núm. 2541/2015 –NFJ064025–), que delimita los efectos vinculantes de las consultas en el ámbito de las competencias que cada Administración tributaria tiene reconocidas, postura que se comparte y se defiende en este trabajo, cuando sentó que la Junta Arbitral:

[...] no siendo competente para exaccionar dichos tributos, la Administración del Territorio Común no podrá emitir pronunciamiento de carácter vinculante frente a obligados tributarios en relación con extremos concretos de dichas obligaciones tributarias, porque tales contestaciones nunca podrían tener los efectos vinculantes inherentes a una consulta de tal naturaleza, en un marco de competencia exclusivas y excluyentes entre Administraciones como es el que delimita el Concierto Económico en las concretas obligaciones a las que se refiere la presente consulta.

## 4. La facultad de las entidades locales para dictar consultas tributarias

### 4.1. La extensión de la autonomía local al ámbito tributario

Partiendo del texto constitucional, donde se reconoce expresamente un poder tributario que ha sido calificado de derivado<sup>2</sup> (por contraposición al del Estado que es originario –art. 133.1 CE–), está previsto que las corporaciones locales puedan establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. De dicha premisa se puede deducir una «reserva de ordenanza» directa del texto constitucional (art. 133.2 CE).

Así, tenemos que, en su desarrollo, el artículo 106 de la LRBRL reconoce a las entidades locales la autonomía para establecer y exigir tributos de acuerdo con lo previsto en la legislación del Estado reguladora de las Haciendas locales y en las leyes que dicten las comunidades autónomas en los supuestos expresamente previstos en aquella, al objeto de cumplir con la reserva de ley ex artículo 31.3 de la CE en concordancia con el artículo 133.2 del mismo texto legal.

La exacción de esos tributos se realiza a través del ejercicio de la potestad reglamentaria que tienen reconocidas las corporaciones locales mediante la aprobación por los plenos de las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras de sus tributos propios y de ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección. Todo lo anterior, sin perjuicio de las disposiciones interpretativas y aclaratorias de las mismas que puedan aprobar con posterioridad.

El objetivo es que las entidades locales tengan un instrumento que sea una manifestación del ejercicio de su autonomía y de la corresponsabilidad fiscal que lleva aparejada para que adopten decisiones sobre volumen de ingresos y sobre los diferentes aspectos dentro del abanico de posibilidades que contempla el TRLRHL en las diferentes figuras tributarias. Se busca un equilibrio entre la reserva de ley y la autonomía de los entes locales.

El margen de actuación es tal que para los impuestos de exacción potestativa (impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras –ICIO–, IIVTNU, tasas y contribuciones especiales), las entidades locales deberán acordar su imposición o supresión mediante la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras. Y en ese ejercicio adquiere

---

<sup>2</sup> La naturaleza de poder tributario derivado local también es matizable pues hay autores, como el catedrático Rafael Calvo Ortega (2009, p. 5), que consideran que también es originario, ya que la CE le reconoce expresamente tal posibilidad cuando dice:

[en el] art. 140 «La Constitución garantiza la autonomía de los municipios» [...] En definitiva, para realizar sus políticas son necesarios medios económicos que solo pueden obtenerse con su sistema tributario propio. Lo contrario sería que estas políticas, su realización, quedase en manos de las transferencias del Estado o de las CC. AA.

significado pleno la autonomía tributaria, ya que la corporación municipal puede decidir su exigencia o no; en caso afirmativo, habrá de hacerlo dentro del marco de las prescripciones del TRLRHL. Por su parte, para los impuestos de exacción obligatoria (impuesto sobre bienes inmuebles –IBI–, impuesto sobre actividades económicas –IAE– e impuesto sobre vehículos de tracción mecánica –IVTM–), los ayuntamientos que decidan hacer uso de las facultades que les confiere esta ley en orden a la fijación de los elementos necesarios para la determinación de las respectivas cuotas tributarias, también deberán acordar el ejercicio de tales facultades, a través de las oportunas ordenanzas fiscales; las corporaciones ejercitan su autonomía dentro del abanico de posibilidades que la ley les facilita como manifestación de la discrecionalidad de optar por una u otra opción.

La distinción entre ambas ordenanzas nos lleva a mencionar que hay autores (Calvo Ortega, 2009, p. 7) que han realizado una diferencia teórica entre reglamentos tributarios locales que constituyen un auténtico acto de imposición de aquellos otros que son de simple ordenanza, pues, se limitan a concretar los elementos de cuantificación de la obligación tributaria. En cualquier caso, se trata de materias que están reservadas a la ley, y por ello se puede decir que tienen un contenido claramente legal que desborda el concepto de reglamento *secundum legem* pues tienen un cierto poder conformador primario y de asunción de opciones de oportunidad política.

La explicación para no considerarlos meros reglamentos de desarrollo radica en que las ordenanzas fiscales son aprobadas por los plenos de las corporaciones locales que están integrados por el alcalde y sus concejales elegidos por sufragio universal, libre, directo y secreto. Y en este sentido se pronuncia la Sentencia del TC 132/2001, de 8 de junio (NCJ051534), en su fundamento jurídico 5:

[...] el ámbito de colaboración normativa de los municipios, en relación con los tributos locales, [es] mayor que el que podría relegarse a la normativa reglamentaria estatal», por dos razones: en primer lugar, porque «las ordenanzas municipales se aprueban por un órgano –el Pleno del Ayuntamiento– de carácter representativo (art. 22.2.d LBRL)»; y, en segundo término, porque «la garantía local de la autonomía local (arts. 137 y 140 CE) impide que la ley contenga una regulación agotadora de una materia –como los tributos locales– donde está claramente presente el interés local».

Los ayuntamientos, como Administración más cercana a los ciudadanos, en aplicación del principio de subsidiariedad, conocen la problemática de su población y el mejor modo de su resolución, por lo tanto, a través de su pleno como expresión de la «soberanía municipal» debe poder adecuar, modular, dentro de los límites de la ley, la aplicación del derecho tributario a tal conocimiento y conformar su propio ordenamiento jurídico tributario local con su propia jerarquía de fuentes. Por lo tanto, podemos concluir que la concreción y ejercicio de la autonomía local en este campo da lugar a tantos «ordenamientos jurídicos tributarios locales» como corporaciones hayan aprobado sus correspondientes ordenanzas fiscales.

Es obvio que la ley es la primera fuente de ese «ordenamiento jurídico tributario local» y en todo caso el límite; un techo en cuanto a la imposibilidad de regular aquello que no esté así previsto y un suelo pues constituye una garantía de unidad del ordenamiento jurídico e igualdad (que no uniformidad) para los contribuyentes. Por su parte, también es cierto que las ordenanzas fiscales aprobadas y en vigor integran ese sistema tributario. Por lo tanto, es a ellas a donde hay que acudir para cualquier interpretación en las materias que dentro de los límites que les ha conferido el propio TRLRHL sus Plenos han desarrollado decantándose en favor de alguna de las opciones predeterminadas que se les permitía.

Una vez que las corporaciones tienen conformado su propio sistema tributario hay que proceder a su aplicación con los instrumentos, entre ellos la consulta tributaria, que también la propia ley les atribuye tal y como se desarrollará a continuación.

## 4.2. La gestión tributaria local y la aplicación de los tributos locales: el fundamento de la competencia local para dictar consultas tributarias

Se define, en sentido amplio, la gestión tributaria como el conjunto de competencias y facultades para hacer efectiva la aplicación del sistema tributario, es decir, el ejercicio de todas aquellas potestades públicas reconocidas por la ley para el cobro de los ingresos públicos (debidos); se incluyen las actuaciones de cuantificación de la deuda tributaria, su recaudación en periodo voluntario y ejecutivo, las actuaciones de control destinadas a verificar el cumplimiento de la obligación tributaria y, por último, la revisión de los actos tributarios y la resolución de las reclamaciones y recursos presentados, si bien en la práctica, y en sentido estricto, cada una de estas funciones es desarrollada por un órgano de gestión diferenciado.

Por lo tanto, es en esa definición amplia donde se circunscriben las consultas tributarias locales, ya que, en virtud de la reserva ley en materia tributaria y de la competencia exclusiva del Estado, el artículo 12 del TRLRHL<sup>3</sup> reconoce a las corporaciones locales facultades sobre la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales de acuerdo con lo previsto en la LGT y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo, sin perjuicio de las delegaciones que puedan otorgar a favor de las entidades locales de ámbito superior o de las respecti-

<sup>3</sup> Artículo 12. Gestión.

1. La gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales se realizará de acuerdo con lo prevenido en la Ley General Tributaria y en las demás leyes del Estado reguladoras de la materia, así como en las disposiciones dictadas para su desarrollo.

2. A través de sus ordenanzas fiscales las entidades locales podrán adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa.

vas comunidades autónomas y de las fórmulas de colaboración con otras entidades locales (por ejemplo, cuando se delega la gestión y liquidación en favor de las diputaciones).

A su vez, se reconoce (*ex art. 12.2 en relación con el art. 15.3 TRLRHL*<sup>4</sup>) que a través de sus ordenanzas fiscales específicas puedan adaptar la normativa a que se refiere el apartado anterior al régimen de organización y funcionamiento interno propio de cada una de ellas, sin que tal adaptación pueda contravenir el contenido material de dicha normativa legal.

Por lo tanto, a las entidades locales se les reconoce la competencia específica para la gestión, recaudación e inspección de sus tributos propios, pero siempre de acuerdo con lo que establezca la legislación del Estado y podrán adaptarlas, dentro de los límites de la ley a las peculiaridades de la propia entidad local a través de la aprobación de las correspondientes ordenanzas fiscales.

Por ello, se puede afirmar que la autonomía tributaria no se agota con las posibilidades normativas reconocidas al pleno para decidir discrecionalmente dentro de los márgenes que la ley le reconoce respecto de cada una de las figuras impositivas, sino que, se hace extensiva también a que la propia Administración tributaria local adapte a su régimen interno, siempre dentro de la ley, los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación para la aplicación de los tributos locales. Es decir, que la ley es el techo que impediría alterar a través de cualquier ordenanza el régimen jurídico de esos procedimientos.

A mayor abundamiento se le reconoce expresamente competencias exclusivas en la gestión (en sentido amplio) en figuras como el IBI (art. 77.1 TRLRHL), el IAE (art. 91 TRLRHL) y el IVTM (art. 97 TRLRHL)<sup>5</sup> respecto de las facultades específicamente señaladas.

---

<sup>4</sup> 3. Asimismo, las entidades locales ejercerán la potestad reglamentaria a que se refiere el apartado 2 del artículo 12 de esta ley, bien en las ordenanzas fiscales reguladoras de los distintos tributos locales, bien mediante la aprobación de ordenanzas fiscales específicamente reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales.

<sup>5</sup> Artículo 77. Gestión tributaria del impuesto (IBI).

1. La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto, serán competencia exclusiva de los ayuntamientos y comprenderán las funciones de reconocimiento y denegación de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los documentos de cobro, resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y actuaciones para la asistencia e información al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este apartado.

Artículo 91. Matrícula del impuesto (IAE).

2. La liquidación y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria de este impuesto se llevará a cabo por los ayuntamientos y comprenderá las funciones de concesión y denegación de exenciones y bonificaciones, realización de las liquidaciones conducentes a la determinación de las deudas tributarias, emisión de los instrumentos de cobro,

A su vez, la aplicación de los tributos locales tampoco se agota con el ejercicio de las potestades públicas para la gestión, inspección y recaudación, sino que conforme al artículo 83 de la LGT<sup>6</sup> comprende además todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias y las que se realicen en el marco de la asistencia mutua.

Es por ello que el artículo 13 del TRLRHL<sup>7</sup> prevé que en relación con las facultades reconocidas sobre la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, la competencia para evacuar las consultas a que se refiere el artículo 88 de la LGT corresponde a la entidad que ejerza dichas funciones. Es decir, que dicho artículo nos da la pista acerca de las materias sobre las que pueden pronunciarse las consultas tributarias locales al centrar su atención en las facultades que tienen reconocidas estas entidades para la gestión, liquidación, inspección y recaudación de sus tributos propios. A su vez, la remisión realizada al artículo 88 de la LGT implica que es dentro de este texto legal donde han de resolverse los problemas planteados sobre la Administración tributaria ante la que se han de plantear las consultas, qué Administración debe responder, y ante qué órganos tributarios son vinculantes las respuestas emitidas. Por lo tanto, el TRLRHL con su remisión a la LGT impide una configuración autónoma y divorciada de la regulación estatal.

---

resolución de los expedientes de devolución de ingresos indebidos, resolución de los recursos que se interpongan contra dichos actos y actuaciones para la información y asistencia al contribuyente referidas a las materias comprendidas en este apartado.

Artículo 97. Gestión tributaria del impuesto (IVTM).

La gestión, liquidación, inspección y recaudación, así como la revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria corresponde al ayuntamiento del domicilio que conste en el permiso de circulación del vehículo.

<sup>6</sup> Artículo 83. Ámbito de la aplicación de los tributos.

1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

También se considera aplicación de los tributos el ejercicio de las actividades administrativas y de las actuaciones de los obligados a las que se refiere el párrafo anterior, que se realicen en el marco de la asistencia mutua.

2. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria.

3. La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título.

<sup>7</sup> Artículo 13. Consultas.

En relación con la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, la competencia para evacuar las consultas a que se refiere el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria corresponde a la entidad que ejerza dichas funciones.

Expuesto el fundamento de la autonomía local y su concreción en el ámbito tributario y los instrumentos a través de los que se expresa; la ordenanza fiscal, como instrumento principal y, entre otros, la consulta tributaria como instrumento subordinado o necesario, ¿puede el órgano gestor ejecutivo (alcalde, junta gobierno local, gerente del órgano de gestión tributaria municipal...) encargado de la evacuación de las consultas tributarias ampliar o acotar, modular, flexibilizar, o interpretar aquellos aspectos que son objeto de reserva de ley, ya sea rígida, porque solo puede ser regulada por una ley estatal, o flexible, en tanto se deposita sobre los plenos por su carácter democrático? O dicho de otro modo, ¿la extensión de la autonomía tributaria local, donde también se ubican las también consultas, nos puede llevar a pensar que la consulta tributaria local puede ir más allá de lo que podría ir una ordenanza fiscal al aprobar un tributo local potestativo o un aspecto concreto de un tributo obligatorio? Entiendo que no, pues si la respuesta fuese afirmativa entonces podríamos preguntarnos si las consultas tributarias locales tienen una suerte de naturaleza de reglamentos *praeter legem*, que actualmente no están admitidos en nuestro ordenamiento.

## 5. Las materias objeto de consulta tributaria local y la Administración tributaria competente para dictarlas

### 5.1. Delimitación de las materias objeto de consultas tributarias locales y su conexión con el principio de reserva de ley tributaria y la «potestad de ordenanza»

Tal y como hemos visto, existe una reserva de ley en materia tributaria que debe coexistir con el principio de autonomía de los entes locales, pues, por un lado, autonomía no es soberanía y, por otro, si la autonomía fuese plena se transgrediría el principio de reserva de ley que impera en el campo tributario *ex Constitutione*. Para ello, en la búsqueda del equilibrio por dotar a las corporaciones locales de un margen de discrecionalidad adecuado el TC ha venido señalando, entre otras, en la Sentencia 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), en su fundamento jurídico 6 c) y la Sentencia 102/2005, de 20 de abril (NFJ019864), en su fundamento jurídico 7 que:

[...] en general, hemos señalado que la reserva de ley tributaria es relativa o, lo que es lo mismo, limitada a la creación *ex novo* del tributo y a la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo (entre otras muchas, SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4, y 150/2003, de 15 de junio, FJ 3). Por ello, dicha reserva de ley admite la colaboración del reglamento siempre que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley y siempre que se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad.

En particular, cuando se trata de la regulación de los tributos locales, la reserva de ley «ve confirmada su parcialidad, esto es, la restricción de su ámbito» (SSTC 19/1987, de 17 de febre-

ro, FJ 4, y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 10 b), pues la reserva de ley prevista en el artículo 31.3 de la CE no puede entenderse desligada «de las condiciones propias del sistema de autonomías territoriales que la Constitución consagra (art. 137) y específicamente de la garantía constitucional de la autonomía de los municipios (art. 140)», tanto más cuanto que el artículo 133.2 de la CE establece la posibilidad «de que las Comunidades Autónomas y las corporaciones locales establezcan y exijan tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes», procurando así la Constitución «integrar las exigencias diversas en este campo, de la reserva de Ley estatal y de la autonomía territorial, autonomía que, en lo que a las corporaciones locales se refiere, posee también una proyección en el terreno tributario, pues estas habrán de contar con tributos propios y sobre los mismos deberá la Ley reconocerles una intervención en su establecimiento o en su exigencia, según previenen los artículos 140 y 133.2 de la misma Norma fundamental» (Sentencia del TC 233/1999, de 16 de diciembre –NFJ008394–, FJ 10 b).

En consecuencia, con este marco constitucional que ha dibujado nuestro Alto Tribunal, hay que tener en consideración, de una parte, el artículo 8 de la LGT que delimita las materias que son objeto, en todo caso, de reserva de ley y, de otra, la existencia de una «potestad de ordenanza» al imponer a la ley la necesidad de reconocer a las corporaciones locales algún tipo de intervención en el establecimiento o exigencia de sus propios tributos.

Prescribe el artículo 8 de la LGT que se regularán en todo caso por ley, que en el sistema tributario local se identificaría con el TRLRHL en virtud de la competencia exclusiva del Estado, las siguientes materias:

- a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.
- b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.
- c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.
- d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.
- e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.
- f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.
- g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.
- h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.

- i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.
- j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.
- k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.
- l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.
- m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.

Por lo tanto, cualquier acto o disposición normativa sin rango legal sobre alguna de estas materias quedaría afectada al vicio de nulidad del artículo 217.1 b) de la LGT. Consecuentemente, las consultas tributarias locales no pueden evacuarse sobre ninguna de estas materias al no tener atribuidas las corporaciones locales sobre ellas la iniciativa para la elaboración de disposiciones, su propuesta o interpretación (art. 88.5 LGT).

Por otro lado, como consecuencia de la parcialidad de la reserva de ley, «por la restricción de su propio ámbito» lo que implica que necesariamente ha de conectarse con el principio de autonomía local del artículo 140 de la CE, el propio TRLRHL reconoce un margen de actuación a las corporaciones locales a través de la aprobación de sus correspondientes ordenanzas fiscales en las que, además de concretarse los elementos procedimentales de la gestión de los tributos, se decide el establecimiento o no de los tributos potestativos (ICIO, IIVTNU, tasas y contribuciones especiales) y sobre los obligatorios (IBI, IAE, IVTM) los elementos de cuantificación de la deuda tributaria, sin perjuicio de la posibilidad de aprobar las correspondientes ordenanzas generales reguladoras de la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales.

Así, a título enunciativo, el poder tributario local se concreta en la fijación de los tipos de gravamen<sup>8</sup>, la concreción de ciertas exenciones (como en el IBI), el establecimiento de bonificaciones potestativas o desarrollo de las obligatorias, la aplicación de los coeficientes previstos (por ejemplo, el coeficiente de situación en el IAE) o la forma de gestión del impuesto (por ejemplo, en régimen de autoliquidación) además de las facultades de gestión en sentido amplio para las que se les reconoce competencia exclusiva (IBI, IAE e IVTM<sup>9</sup>).

<sup>8</sup> En sentido, reconoce la Sentencia del TC 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), fundamento jurídico 4:

Puede el legislador estatal hacer una parcial regulación de los tipos del impuesto, predisponiendo criterios o límites para su ulterior definición por cada Corporación Local, a la que corresponderá ya, en ejercicio de su autonomía y en atención a las peculiaridades de su hacienda propia, la precisión de cuál sea el tipo que, de acuerdo con el marco legal, haya de ser aplicado en su respectivo ámbito territorial.

<sup>9</sup> *Ut supra*, p. 15.

Es por ello que, sobre estas materias en las que el pleno (máximo órgano democrático de la corporación local) con funciones «cuasilegislativas» una vez que ya ha fijado una regulación concreta sobre aquellos aspectos o materias que previamente el legislador le ha atribuido para su desarrollo, las entidades locales pueden dictar consultas con efectos vinculantes para los órganos de gestión de sus Administraciones tributarias en las funciones de auxilio que tienen reconocidas en el artículo 13 del TRLRHL con la finalidad de asistir a los contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias; fácilmente se deduce que estas materias previamente habían sido detraídas de una reserva de ley rígida al dejarlas a manos de las corporaciones locales. Por lo tanto, es lógico que sean ellas quienes deban interpretarlas a través de las consultas que puedan plantearles los contribuyentes, ya que en estos supuestos las entidades locales sí tienen atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones, su propuesta o interpretación (art. 88.5 LGT).

Sentada la premisa general, queda por precisar por su especial trascendencia cómo afecta a las materias sujetas a «reserva de ordenanza» sobre las que no existe regulación local.

Así, en el supuesto en que una entidad local no haya hecho uso de las facultades reconocidas y reservadas por el TRLRHL a través de la correspondiente ordenanza fiscal, al no aprobarse la regulación local por sus plenos, por aplicación del sistema de prelación de fuentes, y dado el carácter supletorio de la ley, la competencia para evacuar la consulta corresponderá al Estado. En estos casos, reside en el Estado la competencia de la iniciativa para la elaboración de la disposición tributaria como consecuencia de la propia renuncia de la entidad local. Una interpretación que permitiese sobre estas materias el pronunciamiento de una consulta tributaria local implicaría reconocerles como una suerte de naturaleza de reglamentos *praeter legem*, que actualmente, tal y como ya dijimos, no están admitidos en nuestro ordenamiento.

## 5.2. La incompetencia de la DGT para vincular en todo caso a las entidades locales con las consultas tributarias que dicta. Alegaciones a realizar a la Consulta número V2258/2018

Comenzaremos explicando el contenido de la mencionada consulta de la DGT número V2258/2018, de 27 de julio (NFC069689), en la que se describe como hechos que:

[...] con fecha 10/02/2016 el consultante planteó una consulta tributaria en relación con la tributación por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de una extinción parcial de condominio. En fecha 10/05/2016 se emitió la consulta vinculante en la que se manifestaba la no sujeción al impuesto.

Con la respuesta obtenida, el consultante con fecha 16 de noviembre de 2016 y 5 de julio de 2017, solicitó al ayuntamiento de la imposición que se reconociera la citada consulta vinculante emitida por la DGT. Sin embargo, ese ayuntamiento el 8 de noviembre de 2017 emitió

un informe jurídico que señalaba que las consultas de la DGT no vinculaban al ayuntamiento y que, por tanto, la extinción parcial del condominio planteada estaba sujeta al impuesto.

Con dicho informe jurídico, el consultante se dirigió nuevamente a la DGT planteando dos nuevas cuestiones:

Si las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos vinculan a la Administración Pública Tributaria de la Administración Local, y por ende al Ayuntamiento correspondiente, tal como vinculan a la Administración Tributaria del Estado y a la Administración Tributaria de las Comunidades Autónomas.

Que se determine la no adecuación al ordenamiento jurídico del Informe del Ayuntamiento de fecha 08/11/2017 que se adjunta (sujeción parcial de la extinción del condominio) y que el mismo debe ser conforme con el criterio de la consulta vinculante emitida por la Dirección General de Tributos de fecha 10/05/2016.

La DGT, sin entrar a valorar el Informe del ayuntamiento de 8 de noviembre de 2017, concluyó (a mayor abundamiento con efectos vinculantes: «Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme...») con fundamento en lo previsto en el artículo 5 de la LGT, que dispone que se entiende por Administración tributaria a efectos de esa ley lo siguiente:

1. A los efectos de esta Ley, la Administración Tributaria estará integrada por los órganos y entidades de derecho público que desarrollen las funciones reguladas en sus títulos III, IV, V, VI y VII.

Y disponiendo a continuación el primer párrafo del apartado 3:

3. Las Comunidades Autónomas y las entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora derivada de dicha aplicación, así como la función revisora en vía administrativa de los actos dictados en el ejercicio de aquellas, con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes. [...]

De lo que se concluye que la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos señalados anteriormente, para los órganos y entidades de la Administración tributaria de las entidades locales encargados de la aplicación de los tributos.

A la vista de tal respuesta y, como continuación a la postura que se viene manteniendo a lo largo de las líneas de este trabajo, consideramos desafortunado que la Administración General del Estado pretenda apropiarse de toda la esfera tributaria local, como parece deducirse del contenido de su respuesta, de forma que solo sea la DGT quien emita respuesta a consultas tributarias y que, además, parece que deban vincular, en todo caso, a los órganos

de gestión encargados de la aplicación del tributo a pesar de que no están integrados en su Administración tributaria, ni media con ellos ningún criterio de jerarquía, sino competencial. Esta crítica se defiende, incluso, haciendo referencia al fundamento normativo citado en la citada Consulta V2258/2018; el mismo primer párrafo del apartado 3 del artículo 5 de la LGT señala que las «entidades locales ejercerán las competencias relativas a la aplicación de los tributos [donde se ubican la facultad para dictar consultas tributarias vinculantes] con el alcance y en los términos previstos en la normativa que resulte aplicable y su sistema de fuentes».

Por lo tanto, ese sistema de fuentes debe ser respetuoso con la autonomía (tributaria) constitucionalmente reconocida y que nuestro Alto Tribunal, como ya hemos visto, ha delimitado respecto de la reserva de ley que «no deberá extenderse hasta tal punto que se prive a los mismos (los municipios) de cualquier intervención en la ordenación del tributo o en su exigencia para el propio ámbito territorial» y que por extensión, y por encontrarse dentro del contenido de la autonomía debe hacerse respecto de las facultades implícitas en la aplicación de los tributos locales y a mayor abundamiento cuando el artículo 13 del TRLRHL se las reconoce expresamente.

Al hilo de este argumento, hubiera sido más razonable que dicho centro directivo estatal hubiera atribuido el valor vinculante de su respuesta para los órganos de la Administración tributaria local conectando la cuestión planteada (la sujeción o no de la extinción parcial de un condominio) con el sistema de fuentes tributario local, es decir, en función de la regulación contenida en la ordenanza fiscal en vigor emanada de la autonomía tributaria constitucionalmente reconocida.

Sobre esta base, se ha de advertir que la delimitación del hecho imponible a través de la concreta regulación de los supuestos de no sujeción no está dentro de las materias que son objeto de reserva de ley rígida del artículo 8 de la LGT. Por lo tanto, en caso de no estar regulado en la correspondiente ordenanza fiscal del ayuntamiento de la imposición, a la que ni siquiera se hace la más mínima referencia en la respuesta de la DGT, en tanto en cuanto una consulta no puede suplir la potestad normativa del pleno, se entiende que en virtud de la competencia exclusiva del Estado en la tributación local y en que la ley es la primera fuente para suplir las lagunas, por cuanto se produce una afección a la «determinación de los elementos esenciales o configuradores» del tributo local como es el propio hecho imponible del IIVTNU, la respuesta del Estado sería vinculante. La solución es la misma, pero el fundamento jurídico muy diferente.

Los efectos vinculantes de la respuesta del Estado se extenderían hasta que no se aprobase la correspondiente ordenanza con al menos una referencia a la sujeción o no de las transmisiones producidas en el marco de un condominio que diera cobertura a una posible interpretación local a través de la respuesta dada a una consulta planteada.

La consulta tributaria local no puede expresarse sobre lo no regulado en la ordenanza fiscal pues le resulta indisponible y en ningún caso es una fuente para rellenar las lagunas

del Derecho. Es por ello que prima el principio de jerarquía normativa y se ha de acudir a la primera fuente que es la ley, y sobre esta materia, la competencia para su elaboración, propuesta e interpretación corresponde al Estado (art. 88.5 LGT) al tener la competencia exclusiva para la regulación las Haciendas locales<sup>10</sup>.

Recordemos que el TC en la Sentencia 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), ya advirtió que el legislador, en este caso el Estado, no puede renunciar «al establecimiento de toda limitación en el ejercicio de la potestad tributaria de las corporaciones locales» y máxime cuando estas, pudiendo hacerlo, no la han ejercido.

No tiene ajuste legal según el propio sistema de fuentes al que venimos aludiendo (art. 5.3 LGT) que el ayuntamiento se pronuncie a través de un informe jurídico emitido por un simple funcionario (órgano burocrático) o un gestor (director general o alto cargo) o un órgano de gobierno con facultades exclusivamente ejecutivas (concejal, alcalde o junta de gobierno local) sobre materias que, en su caso, podrían no haber sido previamente reguladas por un pleno de constitución democrática al que se le tienen reconocidas en exclusiva y de forma indelegable facultades «cuasilegislativas». Esa ausencia de regulación puede ser expresa y voluntaria (por ejemplo, por no alcanzar la mayoría necesaria para su aprobación) o por mera renuncia al ejercicio de tal potestad. Por lo tanto, el órgano burocrático, de gestión o ejecutivo de la Administración local no puede usurparle a través de la consulta dicha omisión regulatoria.

Es importante también incidir que la DGT no se ha pronunciado sobre la no *adecuación al ordenamiento jurídico del Informe del Ayuntamiento de fecha 08/11/2017* solicitado por el obligado tributario y máxime cuando tenía a su alcance la posibilidad de su impugnación ante los tribunales, tal y como ya se desarrolló en líneas superiores.

## 6. La problemática de la coexistencia de consultas tributarias estatales y locales sobre un mismo supuesto: ¿cuál debería prevalecer?

Es cierto que la Sentencia del TC 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), fundamento jurídico 4, al reconocer la existencia de una «garantía de la autodisposición de la comuni-

<sup>10</sup> Exposición de motivos de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales:

Así la primera de las notas caracterizadoras indicadas impone que los preceptos de esta Ley disfruten de la misma naturaleza que la de los que la Ley 7/1985 dedica a la regulación de las Haciendas Locales, los cuales son, a su vez, consecuencia de la delimitación competencial llevada a cabo para esta materia por la Constitución; por ello, dichos preceptos son de aplicación en todo el territorio nacional, bien por tratarse de normas básicas dictadas al amparo del artículo 149.1.18.1 de la Constitución, bien por tratarse de normas relativas a materias de la competencia exclusiva del Estado, como son el sistema tributario local y la participación de las Entidades Locales en los tributos del Estado, según resulta de los artículos 133 y 142, respectivamente, de la Constitución.

dad sobre sí misma de forma» sobre los tributos propios de los municipios, implica que se tenga que reconocer un margen de actuación que ponga de manifiesto su capacidad de intervención en la ordenación su propio sistema tributario como expresión de la autonomía emanada del artículo 140 de la CE en relación con el artículo 142 sobre la base del carácter democrático de los plenos de las corporaciones municipales.

Pero también es cierto que en el orden tributario el artículo 31 de la CE establece una reserva general de ley, que en el ámbito local es competencia exclusiva del Estado, con fundamento en la igualdad que su apartado primero reclama como principio inspirador de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos lo que a su vez exige inevitablemente ciertas dosis de homogeneidad con el fin de:

[...] mantener la unidad misma del ordenamiento (art. 2 de la Constitución), unidad que –en lo que se refiere a la ordenación de los tributos y, de modo muy especial, de los impuestos<sup>11</sup>– entraña la común prosecución, a través de las determinaciones que la Ley contenga, de objetivos de política social y económica en el marco del sistema tributario justo (art. 31.1) y de la solidaridad (art. 138.1) que la Constitución propugna.

Así, la propia Sentencia del TC 19/1987, de 17 de febrero (NFJ000249), fundamento jurídico 4, lo resume: «Consecuencia del art. 31.1 y también del art. 31.3 es la unidad del sistema tributario en todo el territorio nacional como indeclinable exigencia de la igualdad de los españoles».

Por lo tanto, en lo que ahora importa, esta potestad tributaria de carácter derivado no podrá hacerse valer en detrimento de la reserva de ley tributaria (arts. 31.3 y 133.1 CE), ya que impone al legislador una obligación de regular que no podrá limitarse, «al adoptar las reglas a las que remite el art. 133.2 en su último inciso, a una mera mediación formal, en cuya virtud se apodere a las corporaciones locales para conformar, sin predeterminación alguna, el tributo de que se trate».

Por su parte, no es de menor relevancia señalar que el espacio que se deja a las ordenanzas fiscales en el ejercicio de la reserva *ex Constitutione* (art. 133.2 CE) no puede dar lugar a que se desvirtúe, hasta la deformación la unidad del ordenamiento, cuando procedan a la regulación de sus propios tributos y máxime cuando la vertebración de las Haciendas locales por las exigencias definidas por el TC no pueden afectar a la «creación *ex novo* del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo (Sentencias 6/1983, de 4 de febrero; 37/1981, de 16 de noviembre, y 179/1985, de 19 de diciembre)».

<sup>11</sup> Nótese que no se menciona ni a las tasas, ni a las contribuciones especiales ni al resto de prestaciones patrimoniales de carácter público donde hemos visto que la flexibilidad de la reserva de ley es mayor (Sentencia del TC 233/1999, de 16 de diciembre).

Por ello, con fundamento a los argumentos esgrimidos, la reserva de ley en materia tributaria y la potestad de ordenanza delimitan el ámbito material de las consultas tributarias. Dibujar claramente cuál es la frontera de ese ámbito material es determinante para definir el órgano de la Administración tributaria que tiene la facultad de evacuarlas, ante qué órganos tributarios despliegan sus efectos vinculantes y a qué Administración ha de dirigirse el consultante. También es determinante que se analice en cada caso el sistema de fuentes aplicable especialmente en aquellas materias que son objeto de «potestad de ordenanza», pues ya hemos visto que las ordenanzas fiscales son fuente del derecho tributario local para establecer en cada caso la prevalencia.

Ejemplos que podemos encontrar en los que se les presume efectos vinculantes para los órganos de gestión tributaria local, conforme a los argumentos expuestos sobre la competencia y el sistema de fuentes, en los que prevalece el criterio de la DGT, además de la Consulta V2035/2016, de 11 de mayo (NFC059598), sería el informe emitido sobre el prorrateo de la cuota tributaria del IVTM en caso de que se produzca la baja definitiva de un vehículo después de haber sido transmitido a un tercero distinto del sujeto pasivo a 1 de enero. En esta consulta se estudian cuestiones como el periodo impositivo, el devengo del tributo, los sujetos pasivos o el derecho de los obligados tributarios a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo. Son materias sobre las que las corporaciones locales carecen de facultades de regulación; a través de sus ordenanzas fiscales no pueden decidir los supuestos de prorrateo de la cuota, ya que vienen impuestos por la ley. Otro ejemplo que podríamos citar sería la Consulta V0399/2016, de 1 de febrero (NFC058090), sobre la obligación de realizar la división del recibo del IBI entre los titulares de la propiedad de unos inmuebles incluidos en una herencia yacente por afectar al hecho imponible del impuesto, sujetos pasivos y régimen de responsabilidad.

Por otro lado, ejemplos en los que podrían prevalecer las consultas locales podemos citar los supuestos en los que el TRLRHL les otorga facultades normativas, así el artículo 108.4 relativo a la plusvalía municipal:

Las ordenanzas fiscales podrán regular una bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota íntegra del impuesto, en las transmisiones de terrenos, y en la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio, realizadas a título lucrativo por causa de muerte a favor de los descendientes y adoptados, los cónyuges y los ascendientes y adoptantes.

En este supuesto las ordenanzas fiscales pueden regular que la bonificación se refiera exclusivamente a la vivienda habitual o locales afectos a la actividad económica ejercida por el causante, con referencia al valor catastral, en función de tramos... sobre todas estas cuestiones la Administración tributaria local tendrá plenas facultades para responder consultas tributarias vinculantes para sus propios órganos de gestión pues están referidas a materias sobre las que se reconoce una «potestad de ordenanza», si previamente ha hecho uso de tal facultad y ha aprobado la correspondiente ordenanza regulatoria de esas cuestiones.

## 7. Conclusiones finales

Las líneas de este trabajo se justifican en encontrar respuesta a la cuestión *¿ante qué Administración ha de plantear un contribuyente la consulta tributaria en las cuestiones que afecten a un tributo local para que su respuesta sea vinculante para los órganos encargados de la aplicación del mismo?*

Para contextualizar la importancia de la respuesta, hay que partir del hecho de que las consultas tributarias son un elemento de colaboración con los contribuyentes cuya finalidad principal es que estos puedan conocer de antemano las consecuencias de una operación o acto con trascendencia tributaria sin que la Administración posteriormente pueda cambiar de criterio y, a mayores, sin fundamento alguno. En este sentido, se debe señalar la generalización, en el ámbito local, de la autoliquidación que exige la plena participación del contribuyente en la calificación de la operación y la cuantificación de la deuda tributaria.

Por lo tanto, su importancia radica en que, por un lado, permiten aclarar las dudas que les puedan surgir a aquellos que quieren cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias y, por otro, planificar su escenario tributario dentro de las diferentes opciones de política fiscal. En este sentido, se pronunció el TC en su Sentencia 173/1996, de 31 de octubre (NFJ004656), cuando sentó que «el conocimiento previo de las consecuencias tributarias es imprescindible a la hora de planificar cualquier actividad empresarial, en tanto, el tributo es siempre un componente más –y, a menudo, nada despreciable, del coste de la misma».

La propia LGT en su artículo 34 a) reconoce al contribuyente un derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria respecto del ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias al tiempo que impone en su artículo 85 a la Administración un deber de información y asistencia a los obligados tributarios, entre los que se encuentra, en su apartado 2 c), las contestaciones a consultas escritas.

De lo anterior se deduce que las consultas tributarias pivotan en torno a tres principios, el de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe. Por lo tanto, no tiene cabida en la regulación actual que sobre una misma materia los dos sujetos con capacidad abstracta para dictar consultas tributarias en el campo de la tributación local (Estado y entidad local) hayan emitido dos pronunciamientos opuestos, como sucede en el supuesto analizado en este trabajo; la Consulta de la DGT V2035/2016, de 11 de mayo, frente al informe del ayuntamiento de la imposición de fecha 8 de noviembre de 2017, por ser contrario a su propia esencia y, más aún, cuando ninguna de las respuestas se han fundado en el sistema de fuentes tributario local. Tampoco se comparte que el Estado haya abdicado de sus responsabilidades al no plantear un recurso frente a la respuesta evacuada por la entidad local dejando en manos del obligado tributario la elección de la respuesta. Consecuente y paradójicamente, la interposición del recurso le corresponde, una vez que se ha dictado el acto de aplicación del tributo, a quien ha solicitado previamente la asistencia para evitar la controversia en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Con este planteamiento se confronta con esos tres principios de seguridad jurídica, confianza legítima y buena fe.

En conclusión, la respuesta a la cuestión que justifica este trabajo pasa por buscar un mejor acoplamiento de los poderes tributarios que confluyen sobre la materia que puede ser objeto de consulta tomando como base las disposiciones que de ellos emanan y que configuran un ordenamiento tributario con su propio sistema de fuentes (en el que se incluyen también las ordenanzas fiscales) al que hay que acudir para delimitar las competencias relativas a la aplicación de los tributos donde se ubica la consulta tributaria, tal y como dispone el artículo 5 de la LGT. El no reconocimiento del efecto vinculante de la consulta emitida por otro órgano debe ser motivado en ese sistema de fuentes concreto sin que sea aceptable referencias genéricas a la autonomía local o a la preeminencia de la competencia del Estado. Esquemáticamente:

- Materia objeto de «reserva de ley»: la facultad para dictar las consultas tributarias reside en la Dirección General de Tributos Locales y serán vinculantes para los órganos locales que aplican el tributo objeto de consulta. Consecuentemente son materias vetadas para que se pronuncien las consultas tributarias locales. Los obligados tributarios las plantearán ante la Dirección General de Tributos Locales.
- Materia objeto de «reserva de ordenanza» con regulación por ordenanza fiscal: las consultas tributarias se plantearán ante y se resolverán por las propias entidades locales y serán vinculantes para los órganos locales que aplican el tributo objeto de consulta.
- Materia objeto de «reserva de ordenanza» sin regulación por ordenanza fiscal: la consulta no tiene naturaleza de reglamento *praeter legem* (que confrontaría con la reserva de ley tributaria), el sistema de fuentes está conformado por la aplicación directa del TRLRHL, que es supletorio de esa laguna del Derecho, por aplicación del principio de jerarquía normativa. La consulta tributaria ha de plantearse y ser respondida por la DGT con efectos vinculantes para los órganos locales que aplican el tributo objeto de consulta en tanto no se aprueba la ordenanza fiscal.

## 8. Propuestas y recomendaciones

**Propuesta 1. Modificación del artículo 13 del TRLRHL.** El objetivo es clarificar sobre qué materias las entidades locales pueden evacuar consultas vinculantes para sus propios órganos de gestión tributaria, qué materias le están vetadas por ser competencia exclusiva del Estado y ante quién debe dirigirse el contribuyente.

A su vez, cuando la materia tributaria sea competencia exclusiva del Estado se deberá diseñar un procedimiento que permita a las entidades locales pronunciarse previamente

a la posible respuesta en los términos que reglamentariamente se determinen mediante la modificación del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. En ningún caso estas alegaciones deben vincular a la DGT.

Recordemos que ya en el artículo 67 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, se establece como posibilidad de solicitar durante la tramitación del procedimiento los informes que se estimen pertinentes de otros centros directivos y organismos para la formación del criterio aplicable al caso planteado; se trata de modificar esta posibilidad de potestativa a obligatoria en el caso de las entidades locales.

Un ejemplo paradigmático sería el de las consultas tributarias en el ámbito del concierto económico. Tanto la Administración del Estado como la foral tendrían facultades para formular una propuesta de resolución que necesariamente habrá de dar traslado a las demás Administraciones concernidas.

Al ser el TRLRHL legislación básica ordinaria no sería necesaria la concurrencia de una mayoría cualificada. Se trataría de incorporar las líneas señaladas:

Texto propuesto (cursiva):

*En relación con la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales, en el ámbito de las materias objeto de desarrollo de su potestad normativa, la competencia para evacuar las consultas a que se refiere el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria corresponde a la entidad que ejerza dichas funciones. En ningún caso a través de las consultas tributarias las corporaciones locales podrán alterar los elementos esenciales del tributo objeto de reserva de ley.*

*Cuando la materia objeto de la consulta afecte a la competencia exclusiva del Estado sobre tributación local, el contribuyente se dirigirá a la Dirección General de Tributos dependiente del Ministerio de Hacienda. Las respuestas vincularán a todos los órganos encargados de la aplicación de los tributos locales en los términos de la Ley General Tributaria. En todo caso, para garantizar la autonomía tributaria constitucionalmente reconocida, se concederá un plazo de audiencia no inferior a 15 días para que aleguen lo que estimen por conveniente, en los términos que reglamentariamente se especifiquen.*

**Propuesta 2.** Incorporar en la regulación de las ordenanzas generales de gestión, recaudación e inspección aprobadas por los plenos de los ayuntamientos una referencia a las materias sobre las que tienen competencias las Administraciones locales en virtud de la autonomía tributaria constitucional y jurisprudencialmente reconocida para responder a las consultas que se le planteen.

Objetivo: Delimitar correctamente el ámbito material sobre el que pueden pronunciarse las consultas tributarias locales para reducir los errores interpretativos de los contribuyentes y aumentar su confianza en virtud de los principios de seguridad jurídica y buena fe.

Texto propuesto (cursiva) como modelo para una ordenanza fiscal:

*Las consultas tributarias escritas, habrán de referirse, necesariamente, al régimen, clasificación o calificación tributarios que se encuentren dentro del ámbito competencial de la Administración tributaria municipal y, en todo caso, respecto a la gestión, liquidación, inspección y recaudación de sus tributos.*

**Propuesta 3.** Que desaparezca la calificación de vinculante cuando las respuestas a las consultas tributarias no lo sean por ser evacuadas por quien carece de tal facultad al ser incompetente por razón de la materia.

Si las consultas tributarias encuentran su fundamento en la necesaria seguridad jurídica para el contribuyente dada la dificultad, el carácter cambiante e inestable y en particular la naturaleza bifronte de la materia tributaria local, no se puede traicionar la confianza de quien legítimamente cumple con su obligación tributaria sobre la base de la respuesta de una consulta que ha sido emitida con el carácter de vinculante («Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria») cuando en realidad no lo es.

En caso de ser necesario, se deberá modificar el contenido del artículo 89 o el artículo 12 de la LGT, para distinguir cuando una consulta se emite con meros efectos informativos y cuando es vinculante respetando los principios de autonomía local y reserva de ley tributaria.

**Propuesta 4.** Modificar el contenido del artículo 89 de la LGT de forma que cuando la consulta se presente ante la Administración tributaria que sea incompetente por razón de la materia sea remitida a la que sí tenga reconocida la competencia de forma que el contribuyente pueda obtener la respuesta a la consulta planteada con los efectos vinculantes actualmente reconocidos a las respuestas emitidas.

Texto propuesto (cursiva):

#### **Artículo 88. Consultas tributarias escritas.**

##### 1. [...]

La consulta se formulará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, con el contenido que se establezca reglamentariamente. *En caso de error respecto al órgano competente por razón de la materia, la Administración tributaria receptora del escrito lo remitirá de oficio al órgano correspondiente.*

**Propuesta 5.** Obligar a publicar en el Boletín Oficial del Estado la respuesta a la consulta cuando afecte a los rasgos esenciales del tributo por contener elementos que desbordan la naturaleza de la mera consulta tributaria y proceder a su conversión por aplicación del principio *favor acti* en una interpretación de la norma tributaria cuya competencia exclusiva radica en el Estado en el ejercicio de su potestad reglamentaria.

**Propuesta 6.** Modificar el contenido del artículo 34.2 de la LGT para incorporar un nuevo derecho en favor de los obligados atribuyendo con efectos vinculantes al «Consejo para la Defensa del Contribuyente» dependiente del Ministerio de Hacienda la facultad de decidir cuál es la Administración tributaria competente en caso de conflicto o duda planteado por el contribuyente.

Dicha modificación será de aplicación en todo el territorio nacional, por tratarse de una norma básica dictada al amparo del artículo 149.1.18.<sup>a</sup> de la CE, relativas a materia de la competencia exclusiva del Estado, como es el sistema tributario local, según resulta de los artículos 133 y 142 de la CE.

Texto propuesto (cursiva):

#### **Artículo 34. Derechos y garantías de los obligados tributarios.**

2. Integrado en el Ministerio de Hacienda, el Consejo para la Defensa del Contribuyente velará por la efectividad de los derechos de los obligados tributarios, atenderá las quejas que se produzcan por la aplicación del sistema tributario que realizan los órganos del Estado y efectuará las sugerencias y propuestas pertinentes, en la forma y con los efectos que reglamentariamente se determinen.

*Asimismo atenderán las reclamaciones y quejas que se le puedan presentar los contribuyentes de los tributos locales cuando hayan obtenido dos respuestas contradictorias emitida sobre a una misma consulta, una procedente del órgano competente en la materia del Estado y en otra de la Entidad Local donde tributará, indicando con efectos vinculantes cuál debe prevalecer.*

*Asimismo el Consejo deberá resolver las dudas que por anticipado se le presente sobre la Administración competente ante la que presentar la consulta.*

## Referencias bibliográficas

Calvo Ortega, R. (2009). La autonomía tributaria y la suficiencia financiera de los entes locales y, específicamente de los municipios. *Revista de Estudios Locales (CUNAL)*, 125.

## Bibliografía

Acín Ferrer, Á. (2019). Algunas reflexiones sobre la autonomía tributaria local. *El Consultor*, 1, 36-42.

Adame Martínez, F. D. (2006). Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias. *Crónica tributaria*, 119, 9-44.

Aníbarro Pérez, S. (2003). El sistema tributario local a la luz de los principios de autonomía y suficiencia financiera. *Revista «El Consultor»*, 21, 3581-3596.

Anoir Chams el Din Delgado, J. (2004). Información y asistencia a los obligados tributarios: Las consultas vinculantes. *Hacienda Canaria*, 10, 175-191 (Ejemplar dedicado a: La nueva Ley General Tributaria: Ley 58/2003, de 17 de diciembre).

Calvo Vérguez, J. (2006). El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente? *Quincena Fiscal*, 3-4, 11-29.

Falcón y Tella, R. (2004). El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas tributarias y reclamaciones económico-administrativas. *Quincena Fiscal*, 19, 5-8.

Penedo García, A. (2016). Efectos de las contestaciones a las consultas tributarias. *Actualidad Administrativa*, 3.

Rovira Ferrer, I. (2017). Compleja relación entre las consultas tributarias vinculantes

Silvestre López, J. L. (2019). Las consultas tributarias escritas. *Fórum Fiscal*, 251.

y los pronunciamientos judiciales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 413-414, 5-42.

Ruiz Garijo, M. (2008). Un nuevo intento en defensa de la autonomía tributaria local ante el Tribunal Constitucional. *Revista Tributos Locales*, 76, 59-62.

Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos, S. G. Tributos Locales CV2035-16 de 10 de mayo de 2016; Consulta Vinculante V2258-18, 27 de julio de 2018; Base de datos de Consultas tributarias <<https://petete.minhfp.gob.es/consultas/>>.

Serrano Antón, F. (dir.). (2012). Prólogo de M.<sup>a</sup> Concepción Dancausa Treviño, «Problemática de los procedimientos tributarios en las haciendas locales», Capítulo 5. La gestión tributaria local y el principio de eficacia de acuerdo con los criterios de economía y eficiencia, Civitas-Ayuntamiento de Madrid (Colección «Defensor del Contribuyente»); 991.

Villaverde Gómez, M.<sup>a</sup> B. (2013). Un supuesto de interpretación de las normas tributarias: los efectos jurídicos de las contestaciones a consultas. «Dereito», *Revista jurídica Universidad Santiago de Compostela*, N.º extra 1, 685-715.