

# Los procedimientos tributarios y los efectos vinculantes de las consultas

Análisis de la [RTEAC de 16 de diciembre de 2019, RG 2882/2016](#)

**Carlos Cabrera Carretero**

*Contratado predoctoral FPI-UAM\*.  
Universidad Autónoma de Madrid*

## Extracto

En el presente comentario analizamos la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 16 de diciembre de 2019, que considera que los efectos vinculantes de una contestación a una consulta sí se extienden sobre un procedimiento de inspección iniciado antes de que se formulara la consulta, siempre que la consulta no haya sido planteada por el mismo sujeto que está siendo comprobado (ni por una asociación de la que este sujeto forme parte). La clave de la discusión radica en la interpretación de la limitación a los efectos vinculantes de las contestaciones dispuesta en el artículo 89.2 de la Ley General Tributaria. Esta resolución no reitera criterio y existen pronunciamientos anteriores del TEAC que sostenían la postura contraria. Por ello, en este comentario analizamos la fundamentación de la resolución, los razonamientos de otros pronunciamientos anteriores y desarrollamos algunos argumentos adicionales que podrían haber robustecido la postura del TEAC.

\* Este trabajo se ha realizado en el marco de un contrato predoctoral correspondiente a la «Convocatoria de Contratos Predoctorales para formación de Personal Investigador 2019 (FPI-UAM)» y del Proyecto de Investigación PGC2018-099982-B-100, financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades y el FEDER.

## 1. Supuesto de hecho

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (RTEAC) de 16 de diciembre de 2019 (RG 2882/2016 –NFJ076189–) se pronuncia sobre la interpretación del artículo 89.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y sus consecuencias:

No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el [art. 88.2 LGT] que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

En síntesis, la cuestión que se plantea en esta resolución es la siguiente: si en el ínterin de un procedimiento de inspección, la Dirección General de Tributos (DGT) contesta a una consulta planteada por un tercero tras el inicio de dicho procedimiento, ¿estaría el órgano de inspección vinculado a seguir el nuevo criterio? En esta resolución, el TEAC cambia la interpretación del artículo 89.2 de la LGT que había sostenido en otras ocasiones y, en consecuencia, también cambia la respuesta que daría al interrogante que hemos planteado.

El objeto de esta RTEAC es la reclamación económico-administrativa presentada por un centro educativo especializado en la enseñanza del inglés contra la liquidación que le practicó la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en un procedimiento de inspección sobre el impuesto sobre el valor añadido (IVA) de 2011 y 2012.

El objeto específico de la regularización fue la tributación de unos servicios de realización de exámenes de inglés y gestión administrativa para la expedición de títulos. Estos servicios se prestaban a los destinatarios de forma independiente a un servicio de enseñanza. Es decir, los destinatarios no contrataban ningún curso de aprendizaje del idioma, sino únicamente los servicios de evaluación y gestión para la expedición del título. El contribuyen-

te no repercutió IVA en estos servicios, por considerarlos directamente relacionados con la actividad educativa y, por tanto, incluidos en la exención del artículo 20.Uno.9.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

La inspección, siguiendo el criterio que había expresado la DGT en la contestación a la Consulta V2675/2014, de 8 de octubre (NFC053012), consideró estos servicios sujetos y no exentos. Según esta consulta, estos servicios únicamente estarían exentos cuando se prestaran junto con un servicio de enseñanza (por ejemplo, un curso, unas clases, etc.) a cargo del mismo centro educativo. Si el contribuyente, como ocurrió en este caso, prestaba estos servicios de forma independiente a un servicio de enseñanza, debía repercutir al consumidor el IVA, pues en ese caso no se considerarían incluidos en el ámbito de la exención.

El contribuyente reclamó a la inspección la aplicación de la contestación a la Consulta V3222/2015, de 21 de octubre (NFC057064). En esta contestación la DGT cambió su criterio anterior y pasaba a considerar exentos los servicios de evaluación y gestión para la obtención de títulos, estableciendo, como único requisito, que el servicio fuera realizado por un centro educativo. La DGT dejó de considerar relevante que los destinatarios de estos servicios recibieran conjuntamente un servicio de enseñanza prestado por el mismo centro. Expone que, en estos casos, estos servicios están directamente relacionados con los servicios de enseñanza y son una parte esencial de la actividad educativa, ya que sirven para garantizar que la calidad de la formación alcanza un determinado nivel.

La Administración se negó a aplicar la contestación aduciendo que no le era vinculante. Tanto en el recurso de reposición, como en vía económico-administrativa, el contribuyente presentó argumentos relacionados con la interpretación de la exención del artículo 20.Uno.9.º de la LIVA y los efectos vinculantes de las contestaciones a consultas. Sin embargo, el debate reflejado en esta RTEAC y los motivos que valieron finalmente la estimación de la reclamación se centraron en este último punto. En particular, la resolución se pronuncia sobre los efectos de las contestaciones en los procedimientos de comprobación iniciados antes del planteamiento de la consulta.

Según el contribuyente, la inspección debería haber aplicado el criterio contenido en esta nueva contestación, en virtud del artículo 89.1 de la LGT.

En la resolución del recurso de reposición, la Administración señaló que la contestación a la Consulta V3222/2015, de 21 de octubre (NFC057064), no vinculaba a los órganos de inspección por haber sido planteada y contestada después del inicio del procedimiento. Según la Administración, el artículo 89.2 de la LGT y el desarrollo reglamentario del régimen de las contestaciones a consultas (arts. 65 a 68 del RD 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 [RGGI]) excluyen los efectos vinculantes de las contestaciones en los procedimientos iniciados antes del planteamiento de la consulta.

Ciertamente, como acredita la RTEAC, la consulta en cuestión fue planteada después del inicio del procedimiento de inspección y fue contestada antes de su finalización. En síntesis, el desarrollo de los acontecimientos fue el siguiente:

- El 4 de febrero de 2015 se inició el procedimiento de inspección.
- El 23 de septiembre de 2015 la Asociación de Centros Examinadores del idioma inglés (asociación de la que no forma parte el contribuyente) planteó la Consulta V3222/2015.
- El 21 de octubre de 2015 la DGT emitió su contestación.
- El 26 de febrero de 2016 concluyó el procedimiento con la notificación del acuerdo de liquidación.

El contribuyente señaló que, de acuerdo con el artículo 68.2 del RGGI, la regulación de las contestaciones a las consultas únicamente excluye los efectos vinculantes de una consulta planteada por una asociación respecto de aquellos de sus miembros «que, en el momento de formular la consulta, estuviesen siendo objeto de un procedimiento [...] iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta». Puesto que el contribuyente no formaba parte de la asociación consultante, este alegó que la contestación mantenía sus efectos vinculantes.

La resolución del recurso de reposición rechazó este argumento, señalando que la interpretación del contribuyente de los artículos 89.2 de la LGT y 68.2 del RGGI:

[...] llevaría a hacer de peor condición [...] precisamente a quién se dirigió a [la DGT] para aclarar la tributación de [una] operación [...], viéndose claramente pervertido el uso de la consulta tributaria como instrumento de búsqueda de la seguridad jurídica en las relaciones jurídico-tributarias.

## 2. Doctrina del tribunal

El TEAC resuelve el debate jurídico descrito en el apartado anterior rechazando el planteamiento de la Administración, y aclarando que el artículo 89.2 de la LGT:

[...] pretende eliminar el efecto vinculante de las contestaciones cuando las consultas sean formuladas por obligados tributarios que están siendo objeto de un procedimiento tributario [...], siempre que dichas consultas planteen cuestiones relacionadas con el objeto o la tramitación del procedimiento [...]. Es decir, debe existir identidad entre el consultante y el obligado tributario respecto al que se inició un procedimiento con anterioridad para que desaparezca el efecto vinculante de la contestación para la Administración.

El TEAC considera que la literalidad del artículo 68.2 del RGGI «refuerza» su conclusión:

[El art. 68.2 RGGI] especifica que el efecto vinculante de las contestaciones también desaparece en el sentido del [art. 89.2 LGT] en caso de que el consultante sea una entidad de las previstas en el [art. 88.3 LGT (una asociación empresarial, en este caso)] y el obligado tributario objeto del procedimiento sea miembro o asociado de dicha entidad, identificando de esta forma al consultante y al obligado tributario objeto del procedimiento.

Aplicando lo anterior, el TEAC declara que, como el centro educativo no era miembro de la asociación consultante, y los hechos y circunstancias coinciden con los descritos en la contestación a la Consulta V3222/2015, esta tenía efectos vinculantes para la Administración, proyectándose también sobre el procedimiento de inspección en el que el contribuyente reclamaba la aplicación del criterio de tal contestación.

Adicionalmente, cita la RTEAC de 15 de diciembre de 2015 (RG 1503/2014 –NFJ061095–), en la que se estableció que la Administración debe aplicar los criterios de las contestaciones vinculantes siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado y los descritos en la contestación. Asimismo, transcribe una parte de dicha resolución que cita a su vez las Sentencias de la Audiencia Nacional (AN) de 16 de marzo de 2011 (rec. núm. 260/2008 –NFJ042839–) y de 21 de diciembre de 2006 (rec. núm. 814/2003 –NFJ024977–).

Los fragmentos citados de estas sentencias de la AN razonan que, aun en los casos en los que la normativa no reconociera efectos vinculantes a una contestación, la Administración estaría obligada a motivar las razones por las que se aparta del criterio de la DGT. Estas sentencias señalan que, obviar sin más un criterio como este, choca con diversas normas y principios rectores de la organización y de la actuación administrativa, en particular, señalan que este proceder:

- a) Resulta impropio de una *Administración que sirve con objetividad a los intereses generales*.
- b) Infringe el principio de *interdicción en la arbitrariedad* (art. 9.3 de la Constitución española [CE]).
- c) Hace que se resienta el *principio jerárquico*.
- d) Infringe el *deber de motivación* (actualmente recogido en el art. 35.1 c) de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas [LPACAP]), al no exponerse las razones por las que se juzga «inaplicable, errónea o contraria a Derecho» la conclusión alcanzada en la contestación.
- e) Asimismo, señala que este deber de motivación viene impuesto también por el principio de *confianza legítima* (actualmente recogido en el art. 3.1 e) LPACAP), por lo que también podría considerarse infringido.

### 3. Comentario crítico

#### 3.1. Consideraciones previas

La fundamentación jurídica de esta RTEAC presenta dos partes muy diferentes: a) la referida a la interpretación del artículo 89.2 de la LGT; y b) la relativa a la exigencia de motivación cuando la Administración decide separarse de un criterio no vinculante de la DGT, que se desarrolla con la cita a la RTEAC de 15 de diciembre de 2015 (RG 1503/2014 –NFJ061095–).

En nuestra opinión, la segunda parte presenta un interés secundario a efectos de este comentario. En primer lugar, porque, de acuerdo con la interpretación que hace el TEAC del artículo 89.2 de la LGT, la consulta mantiene sus efectos vinculantes, por lo que la liquidación debería anularse directamente y, en consecuencia, las consideraciones sobre el valor de contestaciones no vinculantes no serían necesarias. Y, en segundo lugar, porque la interpretación del citado artículo 89.2 de la LGT ha recibido menor atención por la jurisprudencia y la doctrina, por lo que centraremos nuestro análisis en este tema.

#### 3.2. La trascendencia de la interpretación del artículo 89.2 de la LGT

Como hemos dicho, esta RTEAC pone de manifiesto un conflicto interpretativo relativo al artículo 89.2 de la LGT. Por un lado, la Administración defendió que, según este precepto, las contestaciones a consultas (no importa quién las plantee) no vinculan a la Administración en los procedimientos iniciados con anterioridad a su formulación. Por otra parte, el contribuyente y el TEAC sostuvieron que el mencionado artículo 89.2 de la LGT únicamente limita los efectos vinculantes de las contestaciones para el consultante cuando la cuestión objeto de la consulta está siendo comprobada en un procedimiento iniciado contra ese mismo sujeto con anterioridad al momento de plantear dicha consulta.

Las consecuencias de mantener una interpretación u otra son de notable importancia. No es extraño que la DGT dicte contestaciones que establezcan nuevos criterios sobre normas cuya interpretación, en ese momento, pudiera ser controvertida en el seno de un procedimiento de comprobación. En este sentido, considérense los siguientes datos del 2017:

- Se tramitaron procedimientos de inspección frente a 24.399<sup>1</sup> contribuyentes.
- El Ministerio de Hacienda publicó 3.370 contestaciones a consultas.

---

<sup>1</sup> Último dato disponible; véase el cuadro n.º 30 de la Memoria de la Agencia Tributaria de 2018.

Las probabilidades de que alguna de estas contestaciones pudiera afectar a alguno de estos procedimientos incrementan si se consideran otros dos factores: a) la prolongada duración del procedimiento inspector (hasta 27 meses); y b) que el número de contestaciones publicadas solo comprende aquellas que el Ministerio de Hacienda considera «de mayor trascendencia y repercusión»<sup>2</sup>.

Además, de acuerdo con la interpretación del artículo 89.2 de la LGT de esta RTEAC, la incidencia de una contestación en el transcurso de un procedimiento en trámite sería determinante siempre que la contestación incorporase un cambio de criterio y el «nuevo criterio» fuese más favorable para el contribuyente que el anterior (y lógicamente, que el sujeto comprobado no fuera el propio consultante). Decimos que esta incidencia solo se producirá cuando el nuevo criterio fuera más favorable al contribuyente, porque, en los casos en los que el criterio anterior fuera el más favorable, si el contribuyente se hubiese ajustado al mismo, los principios de seguridad jurídica y confianza legítima impedirían que la Administración aplicase retroactivamente el nuevo criterio más gravoso<sup>3</sup>.

Esta consideración pone de manifiesto que la interpretación que esta RTEAC hace del artículo 89.2 de la LGT actuaría principalmente en beneficio de los obligados tributarios.

### 3.3. Los razonamientos de la RTEAC de 16 de diciembre de 2019 en torno al artículo 89.2 de la LGT

Dejando al margen el impacto sobre los obligados, debemos señalar que, aunque compartimos el actual criterio del TEAC respecto del artículo 89.2 de la LGT, consideramos que podría haberse fundamentado de forma más pormenorizada.

El TEAC rechaza la aplicación del artículo 89.2 de la LGT por parte de la Administración sobre la base de que este precepto elimina los efectos vinculantes de las contestaciones únicamente cuando «[exista] identidad entre el consultante y el obligado tributario respecto al que se inició el procedimiento con anterioridad». La única explicación que brinda el TEAC sobre su conclusión es que el artículo 68.2 del RGGI<sup>4</sup>:

<sup>2</sup> Esta limitación a la publicidad, prevista en el artículo 86.2 de la LGT, ha sido criticada por la doctrina; *vid.* Arrieta Martínez de Pisón (2015, p. 33).

<sup>3</sup> Así lo han corroborado los pronunciamientos más recientes de los tribunales y la doctrina científica; *vid.* Sentencias del Tribunal Supremo (TS) de 13 de junio de 2018 (rec. núm. 2800/2017 –NFJ070804–), FJ 3.º; y de la AN de 17 de abril de 2019 (rec. núm. 866/2016 –NFJ073351–), FJ 7.º; y el comentario a esta última sentencia por Vega Borrego (2019).

<sup>4</sup> El artículo 68.2 del RGGI dispone:

Cuando la consulta haya sido formulada por alguna de las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, su contestación

[...] especifica que el efecto vinculante de las contestaciones también desaparece en el sentido del [art. 89.2] en caso de que el consultante sea una [asociación] y el obligado tributario objeto del procedimiento sea miembro o asociado de dicha entidad, identificando de esta forma al consultante y al obligado tributario objeto del procedimiento.

Los argumentos del TEAC no van mucho más allá de una simple remisión a las normas del RGGI, las cuales se muestran tan ambiguas como el artículo 89.2 de la LGT, pudiendo servir a cualquiera de las dos posturas en juego. Sin ir más lejos, el Dictamen del Consejo de Estado núm. 1.197/2007, de 12 de julio de 2007, que analizó el proyecto de RGGI, parece alinearse más con la interpretación de la Administración sobre el artículo 89.2 de la LGT. Así lo muestran, en nuestra opinión, sus apreciaciones sobre el artículo 68.2 del RGGI:

[...] la forma en que el proyecto de Reglamento desarrolla la [LGT] en este punto puede inducir a confusión. Al limitarse a prever este supuesto concreto, la lectura del artículo 68 del proyecto da la impresión de que, en esas circunstancias (pendencia de un procedimiento [...] relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta), el carácter no vinculante de la contestación solo es aplicable a las personas referidas en ese precepto, cuando, como se ha visto, el artículo 89.2 de la [LGT] lo establece con carácter general. A efectos de facilitar la comprensión del régimen de consultas tributarias, así como de evitar la apariencia de ilegalidad de este precepto reglamentario, deberían reproducirse en este punto las previsiones legales más importantes, sin perjuicio de incorporar después una referencia al supuesto concreto que contempla la actual redacción del artículo 68.2 del proyecto.

Entendemos que, desde la postura más restrictiva de los efectos del artículo 89.2 de la LGT (la que defiende la RTEAC de 19 de diciembre de 2019 [RG 2882/2016 –NFJ076189–]), lo que hace el artículo 68.2 del RGGI es «extender» los efectos del artículo 89.2 de la LGT y no «restringirlos», como parece apuntar el Consejo de Estado. Pues, si el artículo 89.2 de la LGT solo elimina los efectos vinculantes respecto del consultante, en el supuesto previsto en el artículo 68.2 del RGGI los afectados pueden ser muchos más obligados que, además, no tienen la condición de consultantes. Por el contrario, la preocupación del Consejo de Estado por la «apariencia de ilegalidad» del artículo 68.2 del RGGI tiene que ver con que este precepto parece que reduce los efectos «más generales» que, supuestamente, produce el artículo 89.2 de la LGT. Es decir, según el Consejo de Estado, el artículo 89.2 de la LGT eliminaría los efectos vinculantes de una contestación más allá del supuesto previsto en el artículo 68.2 del RGGI (procedimientos seguidos frente a los asociados de la asociación consultante con anterioridad a la formulación de dicha consulta), esto es, también en

---

no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.

cualquier otro procedimiento seguido contra terceros obligados siempre que se hubiera iniciado con anterioridad al planteamiento de dicha consulta.

Sirva este breve análisis de la postura del Consejo de Estado<sup>5</sup> para mostrar que una interpretación del artículo 89.2 fundada exclusivamente en su literalidad y en la del RGGI podría amparar cualquiera de ambas posturas.

De hecho, la falta de claridad de estas normas ha provocado falta de unicidad al respecto incluso en el seno del TEAC. En la RTEAC de 8 de octubre de 2015 (RG 5772/2013 –NFJ059883–), FJ 7.º, se discutió sobre los efectos vinculantes de una consulta fechada el 4 de septiembre de 2013 en un procedimiento de inspección iniciado el 24 de febrero de 2012, en el que el acta se dictó el 20 de junio de 2013 (es decir, antes de que se dictara la contestación a la consulta) y que finalizó con un acuerdo de liquidación con fecha 26 de septiembre de 2013. Tras transcribir íntegramente el artículo 89 de la LGT, el TEAC expresó:

Estamos en el presente caso ante una contestación sobre materia objeto de un procedimiento inspector iniciado con más que notable anterioridad respecto a la fecha de la contestación. De hecho, la contestación está fechada pocos días antes que el Acuerdo de liquidación. Conforme [al art. 89.2 LGT] transcrito, esto implica que la contestación de la DGT no vincula a la Inspección.

En este caso, el TEAC tampoco razonó más allá de la literalidad del precepto y, sin embargo, llegó a la conclusión opuesta a la alcanzada en la RTEAC de 16 de diciembre 2019 (RG 2882/2016 –NFJ076189–), lo que no hace más que reforzar nuestra conclusión: el artículo 89.2 de la LGT no es claro y, por ello, ni su literalidad, ni la del RGGI, bastan para explicar sus efectos.

Estas razones, sumadas al hecho de que esta RTEAC no reitera criterio<sup>6</sup> y que, por tanto, no vincula a la Administración tributaria en el sentido del artículo 239.8 de la LGT, hacían

<sup>5</sup> También son reveladoras las apreciaciones vertidas en relación con el artículo 66.1 b) del RGGI, que establece que en su escrito de consulta el consultante deberá incluir una manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento relacionado con la consulta. En relación con este precepto el Consejo de Estado criticó que «el artículo [...] no precisa si los procedimientos de los que hay que dar cuenta en la consulta son aquellos iniciados a instancia del propio consultante o todos aquellos de los que, por una u otra vía, el consultante tenga conocimiento»; recomendando: «convendría, a juicio de este Consejo de Estado, precisar este punto en el proyecto». El hecho de que el Consejo de Estado plantee que esta exigencia pueda significar que el consultante deba dar cuenta de procedimientos seguidos frente a terceros, evidencia una vez más que, según el Consejo de Estado, el artículo 89.2 elimina los efectos vinculantes de las contestaciones respecto de cualquier procedimiento, seguido frente a cualquier obligado, que estuviera iniciado antes de que se plantease la consulta.

<sup>6</sup> Como se expone más adelante, esta no es la única RTEAC que reconoce que el artículo 89.2 de la LGT limita los efectos sobre el consultante; *vid.* la RTEAC de 25 de junio de 2019 (RG 5682/2016 –NFJ074138–),

deseable que el TEAC hubiera fundamentado de forma más profunda su pronunciamiento respecto del artículo 89.2 de la LGT.

### 3.4. La falta de publicidad de la fecha en que se formulan las consultas

El artículo 89.2 de la LGT fue introducido por la Ley 58/2003 como una novedad en la regulación de las contestaciones a las consultas tributarias escritas (Adame Martínez, 2015, p. 30). Por esta razón, no resulta aplicable ningún pronunciamiento jurisprudencial sobre la regulación anterior<sup>7</sup>. Solo hemos encontrado dos sentencias (ambas de la AN) que aplican este precepto y solo una de ellas lo hace a los efectos que aquí nos interesan<sup>8</sup>, esto es, dilucidar si, según el artículo 89.2 de la LGT, un obligado tributario que está siendo objeto de comprobación puede reclamar a la Administración la aplicación de la contestación a una consulta planteada por un tercero en el ínterin del procedimiento seguido frente a él.

Se trata de la SAN de 31 de mayo de 2019 (rec. núm. 769/2015 –NFJ074169–), que resolvió el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la RTEAC de 8 de octubre de 2015, citada en el epígrafe anterior. Esta sentencia corrigió el razonamiento de la RTEAC en relación con el artículo 89.2 de la LGT en los siguientes términos:

No podemos coincidir con el TEAC en la aplicabilidad del art. 89.2 LGT, que necesariamente ha de referirse al consultante no a terceros, que nunca podrían conocer cuando se formuló la consulta y si esta se formuló antes o después de iniciado el procedimiento inspector<sup>9</sup>.

---

FJ. 5.º, citada en el epígrafe 3.5 de este comentario. Sin embargo, en aquel caso el reclamante que había solicitado la aplicación de la contestación era el propio consultante y aquí no, por lo que el conflicto no es exactamente el mismo y puede justificar que se considere que la RTEAC de 16 de diciembre de 2019 (RG 2882/2016 –NFJ076189–) no reitera criterio.

<sup>7</sup> Sin perjuicio de que pueda observarse cierto paralelismo con la finalidad del artículo 30.3 e) del Real Decreto 939/1986, que establecía que las consultas presentadas por el obligado tras la comunicación de inicio del procedimiento inspector se tendrían por no formuladas.

<sup>8</sup> La otra SAN es la de 14 de diciembre de 2017 (rec. núm. 490/2015 –NFJ069661–), citada en el epígrafe 3.6.

<sup>9</sup> Con todo, debe señalarse que, pese a la corrección que hizo la AN al TEAC sobre la aplicabilidad del artículo 89.2 de la LGT, finalmente, el tribunal desestimó el argumento del demandante y no anuló la liquidación por infringir el criterio de la DGT y el artículo 89.1 de la LGT. La AN estimó que la inspección se apartó justificadamente del criterio de la contestación por seguir la interpretación de una sentencia del TS de 2011. En nuestra opinión, la conclusión de la AN es incoherente, ya que en el FJ 6.º reconoce que una sola sentencia del TS «no constituye jurisprudencia en el sentido del art. 1.6 del Código Civil», por lo que no concurriría la condición establecida en el párrafo 2.º del artículo 89.1 de la LGT para que cesen los efectos vinculantes de la consulta. Sin embargo, finalmente la sentencia considera suficientemente justificado que la Administración se aparte del criterio de la consulta sobre la base de esta sentencia del TS.

En este caso, la AN descarta la interpretación que hace la RTEAC de 8 de marzo de 2015 del artículo 89.2 de la LGT, yendo un poco más allá de la simple literalidad de la norma. El artículo 89.2 de la LGT establece que no serán vinculantes las contestaciones a las consultas que «planteen cuestiones relacionadas con [...] un procedimiento iniciado con anterioridad». En principio, el único sujeto que sabe si la consulta se planteó antes o después del inicio del procedimiento es el propio consultante, ya que es el único que conoce la fecha en la que formuló la consulta. Sin embargo, no ocurre así en el caso de un obligado que demanda la aplicación de una nueva contestación de la que ha tenido noticia por su publicación en el portal web del Ministerio de Hacienda, ya que la fecha en la que se formulan las consultas no es pública.

El razonamiento es contundente, no se puede interpretar que el artículo 89.2 de la LGT deje los efectos vinculantes de las contestaciones al arbitrio de un factor que no puede ser conocido por los obligados tributarios, a saber, la fecha en la que se formulan las consultas. Esta conclusión encuentra respaldo claro en el principio de publicidad de las normas (art. 9.3 CE), respecto del cual el Tribunal Constitucional (TC) ha dicho en reiteradas ocasiones que:

[...] se encuentra en íntima relación con el principio de seguridad jurídica consagrado en el mismo art. 9.3 CE, pues solo podrán asegurarse las posiciones jurídicas de los ciudadanos [y] la posibilidad de estos de ejercer y defender sus derechos [...], si los destinatarios de las normas tienen una efectiva oportunidad de conocerlas en cuanto tales normas, mediante un instrumento de difusión general que dé fe de su existencia y contenido, por lo que resultarán evidentemente contrarias al principio de publicidad aquellas normas que fueran de imposible o muy difícil conocimiento. (SSTC 179/1989, de 2 de noviembre –NCJ065121–, FJ 2; 3/2003, de 16 de enero –NCJ063276–, FJ 10; 90/2009, de 20 de abril –NCJ049137–, FJ 5, y 136/2011, de 13 de septiembre –NCJ055595–, FJ 9).

En aplicación de lo anterior, la interpretación del artículo 89.2 de la LGT más coherente con el principio de publicidad de las normas es que la excepción que establece a los efectos vinculantes de las contestaciones se aplique únicamente respecto del consultante, ya que es el único que conoce la fecha en la que planteó la consulta.

### 3.5. El fundamento y propósito del artículo 89.2 de la LGT

Otra razón que demuestra que el artículo 89.2 de la LGT únicamente se dirige al propio consultante es la finalidad que persigue dicha norma de «evitar efectos perversos o no queridos» (Fernández Junquera, 2004, p. 397, y Adame Martínez, 2015, p. 30). O, como ha señalado con mayor precisión Arrieta Martínez de Pisón (2015, p. 32), de «evitar el abuso, la instrumentación y desvirtuar la figura [de la consulta tributaria] por los obligados tributarios».

Esta norma se refiere al supuesto en el que el contribuyente que está siendo comprobado tratase de interferir en la resolución del procedimiento planteando una consulta, con la esperanza de que la DGT dicte un criterio que le sea más beneficioso y que vincule al órgano que está tramitando el procedimiento. Para estos casos, el legislador ha dispuesto que las contestaciones de la DGT no sean vinculantes, sin perjuicio de que, si el órgano de aplicación de los tributos decide apartarse del criterio de la DGT, deberá motivar esa decisión.

En nuestra opinión, la RTEAC de 25 de junio de 2019 (RG 5682/2016 –NFJ074138–) resuelve un caso paradigmático que ilustra muy bien el sentido de esta disposición. En su FJ 5.º, tras citar el artículo 89.2 de la LGT, expone:

De acuerdo con lo anterior, la consulta V1032-14, invocada por la reclamante, no puede vincular [...] en el procedimiento dimanante de la presente resolución por cuanto este se inició con carácter previo a la solicitud de la consulta, coincidiendo en ambos casos tanto el mismo obligado tributario como la misma cuestión objeto de controversia, es decir, la correcta clasificación a efectos del IAE de dos de sus establecimientos. El [16/5/2013], Q recibió la notificación de inicio de las actuaciones inspectoras, presentando posteriormente, en fecha [26/3/ 2014], la solicitud de consulta ante la DGT, una vez tuvo conocimiento del Acta en el que se proponía clasificar su actividad en el epígrafe 661.2.

En este caso era claro que el contribuyente, tras conocer el criterio que la inspección había seguido en la propuesta de liquidación, procuró obtener una contestación vinculante a fin de interferir en la resolución del procedimiento de regularización. Por lo que el TEAC aplica correctamente el artículo 89.2 de la LGT, al constatar que el consultante y el obligado frente al que se había iniciado este procedimiento eran la misma persona.

En contraste, los razonamientos vertidos por la Administración en la resolución del recurso de reposición, transcritos en el FJ 3.º de la RTEAC de 16 de diciembre de 2019 (RG 2882/2016 –NFJ076189–), manifiestan un desconocimiento del objetivo y propósito perseguido por el artículo 89.2 de la LGT. En este sentido, la Administración adujo:

[La] interpretación [del contribuyente] de la LGT y el [RGGI] [...] llevaría a hacer de peor condición, posponiendo los efectos del criterio manifestado por la DGT, precisamente a quién se dirigió al mismo para aclarar la tributación de la operación que nos ocupa, viéndose claramente pervertido el uso de la consulta tributaria como instrumento de búsqueda de la seguridad jurídica en las relaciones jurídico-tributarias.

Desde la perspectiva que hemos expuesto, es lógico que el artículo 89.2 de la LGT «haga de peor condición» al sujeto que formula una consulta en el transcurso de un procedimiento de inspección, ya que lo que pretende este precepto es precisamente evitar una injerencia por medio de la consulta en el procedimiento de comprobación.

Coincidimos con Salvo Tambo en que uno de los objetivos del precepto es «evitar que comenzado un procedimiento de comprobación [...], su resolución venga dada por un órgano distinto del competente [para resolverlo]» (2004, pp. 512-513), pero, añadimos: solo en los casos en los que sea el propio consultante el que ha forzado esta situación en relación con un procedimiento de comprobación que se siga frente a él. Es decir, en los casos en los que se dicte una contestación planteada por un tercero el artículo 89.2 de la LGT no limita sus efectos vinculantes en relación con otros sujetos no consultantes<sup>10</sup>.

Cierto es que de acuerdo con esta concepción del artículo 89.2 de la LGT, como señala Arrieta Martínez de Pisón (2015, p. 32):

[...] este precepto puede ser burlado con enorme sencillez, pues nada impediría que cualquier obligado tributario no incurso en un procedimiento eleve la consulta que le interese al obligado que sí lo está, para posteriormente extender el criterio (si hay identidad) al obligado.

Sin embargo, ante esta posibilidad deben hacerse dos consideraciones. En primer lugar, no se puede generalizar asumiendo que todos los contribuyentes que pretenden la aplicación de una contestación publicada en el íterin de un procedimiento hayan promovido la formulación de la consulta por un tercero. Y en segundo término, en caso de producirse, este proceder podría constituir un fraude de ley proscrito en el artículo 6.4 del Código Civil, al perseguirse un resultado proscrito por el artículo 89.2 de la LGT, sirviéndose de la extensión de los efectos vinculantes de la contestación a una consulta planteada por un tercero, previstos en el del artículo 89.1.3.º de la LGT.

### 3.6. «Otros principios» que informan el régimen de las contestaciones a consultas

La última consideración que queremos hacer es que los principios que rigen la actuación y la organización administrativa también avalan la interpretación de la RTEAC de 16 de diciembre de 2019 (RG 2882/2016 –NFJ076189–) sobre el artículo 89.2 de la LGT.

Cuando se habla de contestaciones a consultas, es habitual mencionar la doctrina de los actos propios y los principios de confianza legítima y seguridad jurídica. Sin embargo, no deben olvidarse otros principios que también informan este régimen.

<sup>10</sup> Salvo en el supuesto previsto en el artículo 68.2 del RGGI que, como hemos explicado en el epígrafe 3.3, extiende los efectos del artículo 89.2 de la LGT a los miembros de la asociación consultante, que se encontrasen en un procedimiento de comprobación iniciado con anterioridad a la formulación de la consulta.

El primero al que debemos referirnos es el principio de legalidad (art. 9.3 CE); el artículo 89.1 de la LGT consagra el carácter vinculante de las consultas para los órganos encargados de aplicar los tributos en relación con el consultante y con otros obligados, siempre que se cumplan los demás requisitos legales. Por tanto, el carácter vinculante no debe entenderse ya como una exigencia de los principios de seguridad jurídica o confianza legítima, sino como una consecuencia de lo expresamente previsto en la ley.

Esta consideración a veces se olvida, como ocurrió en la SAN de 14 de diciembre de 2017 (rec. núm. 490/2015 –NFJ069661–), en la que no se admitió el carácter vinculante de una determinada consulta porque la secuencia de los acontecimientos no se ajustaba a la lógica de la doctrina de los actos propios. Los hechos son los siguientes; en julio de 2005, la sociedad recurrente firmó un contrato de concesión de obra pública consistente en la explotación de un hospital con la Comunidad de Madrid. A partir de ese momento, repercutió el IVA al tipo general del 16 % por los servicios prestados. Tres años después, la sociedad elevó una consulta a la DGT, que fue resuelta en la contestación V2289/2008, de 1 de diciembre (NFC031544), en la que se señaló que el tipo aplicable a la prestación realizada era el 7 %. Sobre la base de esta consulta, la sociedad solicitó la devolución de los ingresos indebidos correspondientes a los periodos «3T de 2007 al 12 T de 2009». En nuestra opinión, la AN podría haber considerado no vinculante la consulta respecto de los periodos cuyo periodo de declaración hubiera finalizado cuando se presentó la consulta<sup>11</sup>, sin embargo, el tribunal rechazó los efectos vinculantes sobre todos estos periodos, razonando que:

De lo expuesto resulta con toda claridad que el contrato inicial y el devengo del impuesto se produjeron al margen de la opinión vinculante de la DGT destacada por la recurrente, ya que esta se produce más de tres años después de celebrado el contrato, por lo que, en modo alguno, puede afirmarse que la firma del contrato estuvo condicionada o se realizó en atención a lo resuelto por la DGT en su consulta vinculante.

El principio de confianza legítima, el de buena fe o la doctrina de los actos propios que justifican la especial protección que el artículo 89 LGT dispensa a las opiniones vinculantes de la DGT, se asocian justamente a esa secuencia temporal, pues, ciertamente, no puede tener protección por el sistema jurídico una conducta de la Administración que induce de forma concreta y específica a un contribuyente a realizar una determinada operación comercial, pero por la misma lógica, dicha protección no es invocable en el supuesto contrario.

<sup>11</sup> En aplicación de lo dispuesto en el artículo 88.2 de la LGT, «las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias. [...]»; en relación con el artículo 88.4 de la LGT, «la Administración tributaria archivará, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo [...]».

Adicionalmente, la sentencia señala que su conclusión se ve «refrendada» por los artículos 88.2 y 89.2 de la LGT. En nuestra opinión, la sentencia infringió la regulación de las contestaciones a consultas vinculantes aplicando indebidamente la doctrina de los actos propios, cuando es evidente que la intención del legislador ha sido la de extender los efectos vinculantes de las contestaciones más allá de los clásicos supuestos en los que el consultante ajusta su comportamiento al criterio que la DGT ha publicitado con carácter previo<sup>12</sup>.

En nuestra opinión, la concepción de la LGT de las contestaciones a consultas las coloca, no solo como un instrumento dirigido a publicitar criterios confiables para los contribuyentes, sino también como una herramienta de cohesión de una Administración tributaria eficaz y descentralizada.

La alta complejidad y el constante cambio que experimentan las normas tributarias, sumados a la responsabilidad que recae en los obligados tributarios en aplicarlas correctamente en sus autoliquidaciones, así como el sistema de comprobación *a posteriori*, hacen necesario la existencia de instrumentos que unifiquen el criterio de la Administración tributaria. En este sentido, creemos que las contestaciones de la DGT cumplen una función de coordinación muy importante<sup>13</sup>.

El principio de coordinación, consagrado en el artículo 103.1 de la CE, constituye un principio rector de la organización y la actuación administrativa que también rige respecto de la que se encarga de la gestión de los tributos. Sobre este principio, Sánchez Morón (2018, p. 459) ha dicho, parafraseando al TC, que «“persigue la fijación de medios y de sistemas de relación que hagan posibles [...] la homogeneidad técnica y la acción conjunta [SSTC 32/1983, 42/1983 y 227/1988]” de autoridades y unidades administrativas». Asimismo, expone que este principio comprende «técnicas jurídicas de relación muy variadas, algunas de las cuales atribuyen al órgano o ente que coordina “un cierto poder de dirección [STC 214/1989]” sobre los coordinados».

Nos parece que las facultades que el artículo 89.1 de la LGT confiere a la DGT pueden enmarcarse en este principio de coordinación, en los términos expuestos por la doctrina y las sentencias del TC citadas. Desde esta perspectiva, los criterios de la DGT, no solo ga-

<sup>12</sup> Así lo ha reconocido Salvo Tambo (2004, p. 513) en relación con otro tipo de supuestos:

La regulación actual [de las contestaciones a consultas] no prohíbe expresamente la extensión de los efectos de la consulta respecto de otros obligados tributarios que se hayan encontrado en idéntica situación que el consultante con anterioridad a la contestación o incluso a la propia consulta, pero respecto de los cuales no se haya iniciado ningún procedimiento de comprobación o investigación, recurso o reclamación.

<sup>13</sup> Función que también cumple el TEAC en virtud de lo dispuesto en los artículos 239.8, 242.4 y 243.5 de la LGT.

rantizan la seguridad jurídica del consultante o de los obligados que ajustan su comportamiento a los criterios publicados, sino que también consiguen que la Administración realice una aplicación «homogénea» de las normas, eliminando posibles disparidades.

Algunos tribunales han ido más allá. Por ejemplo, la SAN de 21 de diciembre de 2006 (rec. núm. 814/2003 –NFJ024977–), citada en la RTEAC objeto de este comentario, invoca, en su FJ 15.º, el principio jerárquico (art. 103.1 CE) al referirse al valor de las consultas de la DGT para los órganos de aplicación de los tributos. El principio jerárquico implica un grado de cohesión superior aún al de las técnicas jurídicas que derivan del principio de coordinación (Sánchez Morón, 2018, p. 460), permitiendo que los órganos superiores determinen la actividad de los inferiores «hasta donde lo estime conveniente, en el marco de las leyes» (Sánchez Morón, 2018, p. 457).

En nuestra opinión, el régimen de las contestaciones a las consultas establecido en la LGT dispone un mecanismo relacional entre la DGT y los órganos de aplicación de los tributos más acorde al principio de coordinación que al de jerarquía, dado que no existe una relación de dependencia jerárquica entre estos órganos<sup>14</sup>.

Aplicando las anteriores consideraciones al tema que nos atañe, creemos que la labor de la DGT como «órgano coordinador», en lo que se refiere a la interpretación de las normas tributarias, avala la interpretación que hasta ahora hemos defendido del artículo 89.2 de la LGT. Las contestaciones que dicta la DGT vinculan a los órganos de aplicación de los tributos en todos los procedimientos de comprobación iniciados con anterioridad, y el citado artículo solo excepciona los efectos vinculantes respecto del consultante que estuviera siendo comprobado con anterioridad.

### 3.7. Conclusión

La interpretación de las consecuencias del artículo 89.2 de la LGT no ha sido pacífica, existiendo posturas contrarias, tanto en la doctrina científica como en las resoluciones del TEAC y de la AN.

En síntesis, las posturas contrapuestas son:

- Por un lado, que el mencionado artículo elimina los efectos vinculantes de las contestaciones respecto de todos los procedimientos con idéntico objeto que hubiesen sido iniciados antes del planteamiento de la consulta.

<sup>14</sup> La AEAT es una agencia adscrita a la Secretaría de Estado de Hacienda, mientras que la DGT es uno de los órganos dependientes que conforman esta Secretaría de Estado.

- Por otro, que este precepto únicamente elimina los efectos vinculantes de las contestaciones respecto del sujeto que formula la consulta con idéntico objeto a un procedimiento de comprobación que se sigue frente a él con anterioridad.

La RTEAC de 16 de diciembre de 2019 (RG 2882/2016 –NFJ076189–) se alinea con este último planteamiento, en un caso en el que el contribuyente pretendía que la inspección le aplicase una contestación a una consulta que había sido planteada y contestada después del inicio del procedimiento. Sin embargo, el consultante era una asociación de la que el contribuyente no formaba parte.

Aunque finalmente el TEAC estimó la reclamación, y estamos de acuerdo con el resultado, hemos defendido que hubiera sido deseable una fundamentación jurídica más completa. Principalmente: a) por la evidente controversia que existe respecto de la interpretación del artículo 89.2 de la LGT; y b) porque la RTEAC de 16 de diciembre de 2019 (RG 2882/2016 –NFJ076189–) no reitera criterio, por lo que su conclusión no es vinculante en el sentido del artículo 239.8 de la LGT. Si la fundamentación hubiera sido más pormenorizada, aunque el criterio de la RTEAC seguiría sin ser de obligado cumplimiento, al menos sería más factible que en el futuro la Administración se ajustase a lo establecido en esta RTEAC, despojándose así, quizá de una vez por todas, esta controversia en cuanto al alcance del artículo 89.2 de la LGT.

La crítica principal que merecen los razonamientos del TEAC es que sus argumentos se basan en una interpretación excesivamente gramatical de la norma. Hemos visto que la ambigüedad del artículo 89.2 de la LGT, y de los preceptos del RGGI que se refieren a este, han servido también para sustentar la postura contraria, como ejemplifica el Dictamen del Consejo de Estado núm. 1.197/2007, de 12 de julio de 2007, que analizó el proyecto de RGGI.

Adicionalmente, se han expuesto tres argumentos que podrían haber servido al TEAC para fundamentar de forma más robusta su postura.

En primer lugar, como ha destacado la AN, el artículo 89.2 de la LGT se limita a eliminar los efectos de las consultas formuladas en relación con un procedimiento iniciado con anterioridad. Puesto que la fecha de planteamiento no es pública, el único sujeto que puede conocer si la fecha en la que se planteó una consulta es anterior a la del inicio de un determinado procedimiento, es el propio consultante. Por lo tanto, este razonamiento, refrenda que el citado artículo únicamente se refiere al consultante. Esta conclusión también concuerda con el principio de publicidad de las normas (art. 9.3 CE).

En segundo lugar, hemos expuesto que el objetivo del artículo 89.2 de la LGT es el de evitar que un obligado, frente al que se sigue un procedimiento de comprobación, utilice de forma abusiva la consulta para interferir en su resolución. Para ello, el precepto dispone que en estos casos la contestación no será vinculante. Esta finalidad determina que el destinatario de esta previsión sea exclusivamente el consultante y no la generalidad de los

obligados, que, en general, permanecerán ajenos a las eventuales *intenciones fraudulentas* de algún consultante.

Por último, hemos señalado las implicaciones de otros principios que informan del régimen de las contestaciones. Además del principio de seguridad jurídica, deben tomarse en cuenta los principios de legalidad y de coordinación.

En relación con el primero, recordamos que los efectos vinculantes se proyectan más allá de la lógica de los actos propios porque el legislador lo ha querido así. Prueba de ello es que los efectos vinculantes de una contestación con un criterio favorable a un contribuyente también se proyectan sobre situaciones anteriores a la manifestación del criterio. Esta consideración también se alinea con nuestra tesis de que el artículo 89.2 de la LGT no obsta a que los efectos vinculantes de una nueva consulta operen sobre los procedimientos de comprobación iniciados con anterioridad, siempre que, claro está, el sujeto comprobado no sea el consultante.

En cuanto al segundo, hemos expuesto que el artículo 89.1 de la LGT confiere a la DGT la función de establecer criterios que vinculen a los órganos encargados de la aplicación de los tributos. Esta técnica jurídica de establecer una relación singular entre órganos administrativos debe ser entendida en el marco del principio de coordinación, un principio que persigue alcanzar la homogeneidad técnica y de actuación de las administraciones coordinadas. En sintonía con lo anterior, creemos que este principio aconseja interpretar que el artículo 89.2 de la LGT solo limita los efectos vinculantes de las contestaciones sobre los procedimientos de comprobación iniciados con anterioridad contra el consultante. No afecta, por lo tanto, a los iniciados contra terceros diferentes del consultante.

## Referencias bibliográficas

- Adame Martínez, F. D. (2005). Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias. *Documentos. Instituto de Estudios Fiscales*, 28.
- Arrieta Martínez de Pisón, J. (2015). Seguridad Jurídica y consultas tributarias. En F. Yáñez Villanueva (Ed.), *El impacto tributario de las relaciones económicas entre Chile y España. De la globalización a la reforma*. Cuadernos de Extensión Jurídica. Volumen 26. Universidad de los Andes, Santiago de Chile.
- Fernández Junquera, M. (2004). Procedimientos tributarios: aspectos comunes y procedimientos de gestión. En R. Calvo Ortega (Dir.), *La nueva Ley General Tributaria*. Civitas.
- Salvo Tambo, I. (2004). Las consultas tributarias. En A. Martínez Lafuente (Dir.), *Estu-*

*dios sobre la nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre); Homenaje a Pedro Luis Serrera Contreras. IEF.*

Sánchez Morón, M. (2018). Artículo 103. En M. Rodríguez-Piñero y Bravo Ferrer y M. E. Casas Baamonde (Dir.), *Comentarios a la Constitución Española*. Fundación Wolters

Kluwer, Boletín Oficial del Estado, Tribunal Constitucional y Ministerio de Justicia.

Vega Borrego, F. A. (2019). Las consultas tributarias y la doctrina del TEAC. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 440, 119-144.