

I.2. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

EL CONTENIDO DE LAS PRINCIPALES ACTUACIONES DE INFORMACIÓN A LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN LA L.G.T. Y EN EL R.D. 1065/2007, DE 27 DE JULIO: PRINCIPALES CUESTIONES

Por el Dr. JUAN CALVO VÉRGEZ
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura

Resumen

El presente trabajo tiene por objeto analizar el alcance y la trascendencia de la obligación de información que asume la Administración tributaria respecto del conjunto de los obligados tributarios. Tras una delimitación preliminar de la cuestión, y al amparo de la actual regulación contenida tanto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como en el R.D. 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, son objeto de análisis, entre otras, las actuaciones de información tributaria relativas a la publicación y el suministro de contestaciones a consultas y de resoluciones económico-administrativas, la contestación a dichas consultas tributarias, la información derivada de la valoración de inmuebles o la procedente de los llamados certificados tributarios.

Abstract

This paper aims to examine the scope and significance of the information obligation assumed by the tax authorities in respect of all taxpayers. After a preliminary delineation of the question, and under the current rules contained in Law 58/2003, of 17 December, General Tax in Royal Decree 1065/2007 of 27 July, which approves the General Regulation of the activities and procedures of tax management and inspection and development of common rules of procedures for application of taxes, are analyzed, among others, the actions of tax information on the publication and providing answers to inquiries and administrative and economic decisions, the answer to such tax inquiries, the information derived from the valuation of property or from so-called tax certificates.

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL PAPEL DE LAS PUBLICACIONES LLEVADAS A CABO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
 1. PUBLICACIÓN Y SUMINISTRO DE CONTESTACIONES A CONSULTAS TRIBUTARIAS
 2. PUBLICACIÓN DE TEXTOS NORMATIVOS ACTUALIZADOS
 3. PUBLICACIÓN Y SUMINISTRO DE LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS
- III. EL ALCANCE DE LAS CAMPAÑAS DIVULGATIVAS EN EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN
- IV. TRASCENDENCIA DE LA INFORMACIÓN VERBAL SUMINISTRADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
 1. LA ASISTENCIA TELEFÓNICA DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA
 2. EL PAPEL DE LAS OFICINAS DE ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE
- V. ALCANCE DE LA APLICACIÓN DEL PROGRAMA INFORMA
- VI. ALCANCE DE LAS CONTESTACIONES A CONSULTAS TRIBUTARIAS ESCRITAS
- VII. ALCANCE DE LA INFORMACIÓN DERIVADA DE LA VALORACIÓN DE INMUEBLES

I. INTRODUCCIÓN

Como es sabido establece el art. 34.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (L.G.T.), que constituye un derecho de los obligados tributarios, entre otros, «*Ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias*». Nos hallamos ante un precepto (el citado art. 34 de la L.G.T.) en el que se contiene un catálogo de los distintos derechos de los que es titular el contribuyente en el marco de su relación con la Administración Tributaria. En esta misma línea el art. 85 de la citada Ley alude al contenido del deber de información y asistencia al contribuyente, señalando al respecto en su apartado 1.º que «*La Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones*».

A priori, los términos en los que este contenido del deber de información y asistencia resulta configurado vienen a coincidir con lo establecidos en su momento por el art. 5.1, párrafo 2.º de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías del Contribuyente (L.D.G.C.) que, a su vez, resultaba heredero de lo dispuesto en los arts. 35 g) de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y 96.3 de la antigua L.G.T. de 1963, en su redacción otorgada por la Ley 25/1995, de 20 de julio.

Por su parte el R.D. 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, dedica el Capítulo II de su Título III (relativo a «los principios y disposiciones generales de la aplicación de los tributos») a desarrollar estas obligaciones de información y asistencia, quedando incluidas dentro del citado Capítulo, además de las actuaciones de información, las consultas tributarias escritas, la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles, los certificados tributarios y las actuaciones de asistencia, así como la colaboración social en la aplicación de los tributos y la utilización de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en las actuaciones y procedimientos tributarios.

En líneas generales la regulación que ofrece a este respecto el citado R.D. 1065/2007 no resulta muy extensa. En un primer momento se abordan las actuaciones de información para, posteriormente, acometer la regulación de las de asistencia. Así las cosas se recoge parcialmente lo establecido en el art. 85.1

de la L.G.T. (al hacerse referencia a la publicación de los textos actualizados de las normas tributarias y de la doctrina administrativa de mayor trascendencia y al envío de comunicaciones) previéndose además, mediante la utilización de la fórmula «entre otros medios», que puedan surgir más instrumentos de información.

Dado que las solicitudes de información no son objeto de regulación en la L.G.T., el Reglamento procede al desarrollo de este mecanismo de forma integral no sujetándose, en cuanto a su forma, a un procedimiento formal de carácter rígido. En numerosos supuestos las solicitudes serán planteadas por escrito, si bien dichas solicitudes podrán formularse igualmente de forma verbal.

Habiéndose formulado la solicitud por escrito ésta debe reunir unos requisitos mínimos a los que se refiere el Reglamento, y entre los cuales destacan la identificación del solicitante y de la cuestión sobre la que solicita la información. El obligado tributario que obtenga una contestación a una solicitud de información se beneficia de aquello que establece el art. 179.2.d) de la L.G.T. Y en este sentido el texto reglamentario se remite íntegramente a lo dispuesto por el art. 86 de la Ley 58/2003, cuyo contenido desarrolla. De cualquier manera esta posibilidad queda condicionada al hecho de que se formule una solicitud de información realizada por escrito, emitiéndose la respuesta en idéntica forma.

Por otra parte el Reglamento viene a especificar el plazo de tres meses para contestar a las solicitudes de información, estableciendo la consecuencia derivada de la falta de contestación por parte de la Administración en los plazos señalados al efecto. De este modo se sigue la línea prevista para la falta de contestación en plazo en el ámbito de la información. Y es que en ningún caso esa falta de contestación implicará la aceptación por parte de la Administración de aquello que el obligado hubiese manifestado, de haberlo hecho, como criterio interpretativo propio en relación con la solicitud de información formulada.

Señala igualmente el R.D. 1065/2007 que las contestaciones a las solicitudes de información no podrán ser objeto de recurso, adoptándose nuevamente un criterio similar al del resto de las actuaciones que presentan una finalidad informativa. Y dentro de la actividad de información se incorpora el desarrollo de lo establecido en los arts. 88 y 89 de la L.G.T., reguladores de los aspectos sustantivos de la consulta tributaria, procediéndose a determinar el ámbito competencial necesario para evacuar las contestaciones a las mismas.

Sin lugar a dudas constituye un hecho innegable que el sistema tributario español descansa, cada vez más, en la colaboración del contribuyente en el cumplimiento espontáneo de sus obligaciones tributarias. Ello es fruto de la evolución experimentada por el mismo a lo largo de los últimos tiempos, en los que se ha pasado de una actividad puramente comprobadora por parte de la Administración (tomando como base las informaciones suministradas por el obligado relativas a la realización de los distintos hechos imponibles) a una actividad unilateral del contribuyente (a través de la generalización de las au-

toliquidaciones), que es quien lleva a cabo la calificación del hecho imponible, la aplicación de la norma tributaria sobre aquél y la operación matemática de cuantificación de la deuda a ingresar o, en su caso, del derecho de devolución derivado del correcto cumplimiento de la obligación material. Quedó así introducido, al menos de manera indirecta, el concepto de colaboración social en la aplicación de los tributos¹.

Ahora bien, como contrapartida a esta implicación exigible al obligado tributario ha de prestársele la asistencia e información necesaria para que pueda practicar todas y cada una de las operaciones anteriormente indicadas. Y este derecho a ser asistido e informado determina, a su vez, la obligación de la Administración de prestar dicha asistencia e información.

¿Cuál es la principal diferencia existente entre las actuaciones de información y de asistencia? Básicamente que, mientras que a través de las primeras la Administración se limita a poner al servicio del contribuyente elementos objetivos que coadyuven al cumplimiento de la obligación, esto es, instrumentos normativos destinados a ser aplicados a cada supuesto concreto (caso de las disposiciones legales, reglamentarias, criterios administrativos, etc.), en las segundas la actuación administrativa va más allá, adquiriendo un carácter subjetivo y desarrollando un conjunto de operaciones conducentes a la realización de la declaración, autoliquidación o comunicación de datos.

En el presente trabajo analizaremos los medios creados por el legislador para posibilitar la prestación del servicio de información al conjunto de los obligados tributarios.

Con carácter general son enumeradas expresamente en el apartado 2.º del citado art. 85 L.G.T. cuatro modalidades de actuaciones que configuran este deber de información: la publicación de textos actualizados de las normas tributarias y de la doctrina administrativa de mayor trascendencia; la remisión de comunicaciones e información facilitada por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración; las contestaciones a consultas tributarias y la adopción de acuerdos previos de valoración.

Cabe precisar, sin embargo, que el art. 85.2 de la L.G.T. no sitúa en un plano de igualdad a las publicaciones, las comunicaciones y las contestaciones a las consultas tributarias, figuras que, como es sabido, difieren en cuanto a su naturaleza, destinatarios y efectos relativos a la exoneración de responsabilidad. Contrasta en este sentido dicho precepto de la Ley con lo que disponía el art. 5.2 de la antigua L.D.G.C.

Por otra parte conviene tener presente que, al margen de lo anterior, pueden producirse otras actuaciones distintas a través de las cuales se logre la articu-

¹ Una ampliación de dicho concepto quedó plasmada en la Ley 25/1995, actualmente incorporada en el art. 92 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

lación del deber de información y asistencia a los obligados tributarios. Ya el antiguo art. 5.1. párrafo 2.º de la antigua L.D.G.C. se refería a estas actuaciones señalando que la misma «se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes actuaciones: publicación de textos actualizados de las normas tributarias, remisión de comunicaciones, contestación a consultas tributarias y adopción de acuerdos previos de valoración»².

Así las cosas, el conjunto de instrumentos a través de los cuales es objeto de cumplimiento el deber de información y asistencia al contribuyente representan un *númerus apertus*. En efecto, se trata de una enumeración de actuaciones de carácter abierto. Ahora bien, todas ellas resultan obligatorias para la Administración, al margen de que no agoten el contenido del deber de prestar información y asistencia al contribuyente al constituir, como hemos dicho, una lista abierta de actuaciones³.

Pues bien, en la práctica la Administración tributaria desarrolla un conjunto de actuaciones que no encajan en ninguna de las contempladas en el art. 85 de la L.G.T. ¿Cuál es el principal problema que se plantea en relación con estas otras actuaciones? A nuestro juicio debe considerarse la extensión o no de la exoneración de responsabilidad por la comisión de ilícitos en aquellos supuestos en los que el contribuyente decide obrar de acuerdo con el correspondiente pronunciamiento administrativo.

¿Podría ser conveniente a este respecto que el legislador concretase el conjunto de instrumentos mediante los cuales la Administración Tributaria puede dar cumplimiento al deber de información y asistencia? En nuestra opinión así es. E idéntico criterio habría de adoptarse, *de lege ferenda*, respecto a los órganos encargados de su prestación. El objetivo no sería otro que garantizar a los contribuyentes un conocimiento preciso de las posibilidades de ejercitar su derecho a la información y asistencia⁴.

Téngase presente además que, a pesar de que la Administración Tributaria se encuentra obligada a facilitar información y prestar asistencia a los contribuyentes, el legislador no establece ningún instrumento que proporcione satisfacción a este deber. En consecuencia puede elegir aquella el medio que

² En palabras de J. RAMALLO MASSANET, «Comentarios a los artículos 5 a 9», en *Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, Francis Lefebvre, 1998, pág. 43, estos cuatro instrumentos constituían «instrumentos jurídicamente formalizados de interpretación administrativa».

³ Véase en este sentido, refiriéndose a la antigua Ley 1/1998, D. CARBAJO VASCO y F. PRATS MÁÑEZ, *Todo sobre el Estatuto del Contribuyente*, Barcelona, Praxis, 1998, pág. 116.

⁴ A pesar de ello, lo cierto es que en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria de julio de 2001, pág. 116, se aconsejaba, una vez delimitadas las vías a través de las cuales se ha de desarrollar la labor de información y consultas (elaboración de publicaciones y actuaciones particulares de información, servicios abiertos al público, remisión de comunicaciones, medios informáticos, etc.), no establecer una tipología más extensa con la finalidad de no crear inseguridad al respecto.

estime más adecuado en aras de informar y asistir a los obligados tributarios en cumplimiento de sus deberes y en el ejercicio de sus derechos.

¿Qué regulación ofrece el R.D. 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, acerca de estas actuaciones de información? Tal y como establece su art. 62, la Administración tributaria ha de promover y facilitar a los obligados tributarios el cumplimiento de sus obligaciones y el ejercicio de sus derechos, poniendo a su disposición servicios de información y asistencia tributaria.

Por su parte el art. 63 del citado R.D. 1065/2007 se encarga de precisar que las actuaciones de información se realizan de oficio mediante la publicación de los textos actualizados de las normas tributarias y la doctrina administrativa de mayor trascendencia o mediante el envío de comunicaciones, entre otros medios. Y ello sin perjuicio de que dichas actuaciones puedan llevarse a cabo igualmente a iniciativa del obligado tributario mediante la contestación a solicitudes de información tributaria, cualquiera que sea el medio por el que se formulen. Incluso en aquellos casos en los que resulte conveniente una mayor difusión la información de carácter general puede ofrecerse a los grupos sociales o instituciones interesados en su conocimiento.

Señala además el art. 63 del nuevo Reglamento que en todos aquellos supuestos en los que las solicitudes de información se formulen por escrito ha de incluirse el nombre y apellidos, razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal del obligado tributario, así como el derecho u obligación tributaria que le afecta respecto del que se solicita la información. Tal y como dispone el apartado tercero de dicho precepto, *«en la contestación a las solicitudes de información tributaria, incluidas aquellas relativas a retenciones, ingresos a cuenta o repercusiones, la Administración comunicará los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria, sin que dicha contestación pueda ser objeto de recurso»*.

Como ya hemos apuntado la falta de contestación de las solicitudes de información en los plazos establecidos en el art. 64 del Reglamento no determina la aceptación de los criterios expresados en el escrito de solicitud. Y, en cuanto al procedimiento que debe de seguirse para la tramitación de las solicitudes de información tributaria formuladas por escrito que puedan ser objeto de contestación a partir de la documentación o de los antecedentes existentes en el órgano competente, establece el art. 64 del nuevo Reglamento que dichas solicitudes han de contestarse en el plazo máximo de tres meses, debiéndose hacer referencia necesariamente en la contestación a la normativa aplicable al objeto de la solicitud. No obstante, si las solicitudes de información tributaria escritas fuesen recibidas por una Administración tributaria que no resultase ser competente por razón de la materia, habrían de remitirse a la Administración competente, comunicándose esta circunstancia al interesado.

En definitiva cabe estimar que, a la luz del Reglamento, las actuaciones de información se realizan de oficio mediante la publicación de los textos actualizados de las normas tributarias (no especificando rango) y de la doctrina administrativa, así como mediante el envío de comunicaciones, quedando en todo caso abierta la posibilidad del uso de otros medios que faciliten dicha información. Asimismo se ha optado por regular la forma en la que deben presentarse las solicitudes de información, indicándose el contenido mínimo de las mismas, integrado por la identificación del solicitante y del derecho u obligación respecto del que se solicita la información.

Y queda meridianamente claro que las contestaciones a las solicitudes de información no son recurribles, estimándose además que se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias cuando el obligado actúa amparándose en los criterios manifestados por la Administración competente en las publicaciones y comunicaciones escritas.

II. EL PAPEL DE LAS PUBLICACIONES LLEVADAS A CABO POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Al amparo de lo establecido en el art. 86.1 de la L.G.T., *«El Ministerio de Hacienda difundirá por cualquier medio, durante el primer trimestre del año, los textos actualizados de las normas estatales con rango de ley y real decreto en materia tributaria en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en el año precedente, así como una relación de todas las disposiciones tributarias que se hayan aprobado en dicho año»*. Añade a continuación el citado precepto en su apartado 2.º que *«El Ministerio de Hacienda difundirá periódicamente las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas que considere de mayor trascendencia y repercusión»*.

Sin lugar a dudas el Derecho Tributario está sujeto a numerosos y frecuentes cambios, por muy diversos motivos. Esta mutabilidad de la normativa tributaria contribuye, en no pocas ocasiones, a poner en peligro la seguridad jurídica, ya que puede llegar a suceder que el contribuyente desconozca aquello que en cada momento establece la norma aplicable.

Afirmaba López Martínez⁵, refiriéndose a la antigua L.D.G.C., que la principal finalidad de las referidas actuaciones residía en facilitar el acceso a la normativa así como a los criterios administrativos que rigen su interpretación. En esta misma línea se situaba Barquero Esteban⁶, para quien no solo se estaba promoviendo el acceso a la normativa, sino también a las consultas y resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos, en aras de conseguir que el

⁵ J. LÓPEZ MARTÍNEZ, «Comentarios a los artículos 5, 6, 7, 8 y 27», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, McGraw-Hill, 1998, págs. 46 y ss.

⁶ J. M. BARQUERO ESTEBAN, *La información administrativa a los contribuyentes*, Pamplona, Aranzadi, 2002, pág. 129.

conocimiento de dicha normativa resultase más efectivo, al dar publicidad a la interpretación que de ellas ofrece la Administración.

En este sentido resulta destacable que el objeto de estas publicaciones no se haya extendido asimismo a los Informes o Dictámenes de la Dirección General de Tributos (D.G.T.), por ejemplo. Coincidimos con Ramallo Massanet⁷ en que, a pesar de que dichos documentos no presentan un carácter resolutivo al no fijar una posición definitiva de la Administración en la cuestión de que se trate, sí suelen incluir, en la mayoría de los casos, los argumentos sobre los que, con posterioridad, se fundamentarán las distintas resoluciones administrativas que puedan llegar a dictarse.

Nótese que el legislador de la Ley 58/2003 establece la obligación de difusión, a través de una gran variedad de medios, de la normativa aplicable, así como de la doctrina administrativa constituida por las contestaciones a las consultas tributarias y por las resoluciones de los tribunales económico-administrativos (Tribunal Económico-Administrativo Central).

Pues bien, tal y como tendremos oportunidad de precisar, la forma de concretar esta difusión es amplísima, empleándose al efecto la expresión «por cualquier medio». Desde hace tiempo la materialización de este mandato legal viene produciéndose a través de la página *web* del Ministerio de Economía y Hacienda, en la que se contienen las publicaciones de los distintos textos normativos, especificándose además que es el Centro de Publicaciones del Ministerio el encargado de llevar a cabo la edición de libros, revistas, folletos, CD-Rom y publicaciones interactivas en diversas cuestiones que son competencia del Ministerio⁸.

Por otra parte dentro del apartado denominado «Áreas Temáticas», al que se accede desde dicho portal, existe otro de carácter específico dedicado a los tributos y estructurado, a su vez, en impuestos, tasas y contribuciones especiales. A través del mismo resulta posible acceder a información relativa a: normativa general sobre los principales tributos; proyectos normativos; consultas tributarias emitidas por la Dirección General de Tributos; consultas tributarias sobre los regímenes forales; modelos y formularios de los tributos gestionados por la Agencia Tributaria⁹; resoluciones del T.E.A.C. e información sobre las reclamaciones económico-administrativas; jurisprudencia del Tribunal Supremo

⁷ J. RAMALLO MASSANET, «Comentarios a los artículos 5 a 9», en *Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, *op. cit.*, pág. 81.

⁸ En efecto allí se hallan, entre otras, las referentes a las materias catastral, aduanera y Derecho Tributario general, conteniéndose además un listado de organismos independientes del Ministerio encargados igualmente de realizar una labor de difusión complementaria, a saber: Instituto de Estudios Fiscales, Agencia Estatal de Administración Tributaria, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Instituto Nacional de Estadística y Tribunal de Defensa de la Competencia.

⁹ Concretamente resulta posible cumplimentar las obligaciones fiscales a través de la oficina virtual de la Agencia, así como descargarse los programas de ayuda, obtener información tributaria y conocer el ejercicio de competencias sobre los tributos cedidos por las Comunidades Autónomas.

y del Tribunal Constitucional; Consejo para la Defensa del Contribuyente; memorias de la Administración Tributaria y estadísticas y principales magnitudes tributarias¹⁰.

I. PUBLICACIÓN Y SUMINISTRO DE CONTESTACIONES A CONSULTAS TRIBUTARIAS

Tal y como acabamos de poner de manifiesto, establece el art. 86.2 de la L.G.T. 58/2003 que el Ministerio de Hacienda difundirá periódicamente las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas que considere de mayor trascendencia y repercusión¹¹.

Prevé por tanto el legislador en la Ley 58/2003 la publicación de las contestaciones a consultas de mayor importancia y repercusión, al objeto de poder hacer accesible a la generalidad de los obligados tributarios el conocimiento de aquéllas que, dada su trascendencia, precisan de su difusión. Ahora bien conviene precisar a este respecto que no todas las consultas son objeto de publicación sino únicamente, como acabamos de reseñar, aquellas que presentan una mayor trascendencia y repercusión¹².

¿En qué medida esta falta de selección podría llegar a originar el surgimiento de una excesiva información con efectos perniciosos para los obligados tributarios? En nuestra opinión es esta una circunstancia que ha de ser tenida en consideración. A juicio de Barquero Esteban¹³, esta falta de selección de las bases de datos podría llegar a provocar que tanto los asesores fiscales como los propios contribuyentes optasen por buscar aquellas resoluciones más favorables para aplicarlas en todo caso, especialmente si no son objeto de una actualiza-

¹⁰ Dentro de esta información destaca especialmente la relativa a la normativa tributaria y a la doctrina administrativa sentada, tanto por la Dirección General de Tributos en la contestación a las consultas que se le formulen, como por las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas. Incluso resulta posible encontrar en la página web de la Agencia una relación sobre la normativa tributaria vigente dentro del apartado «Información Tributaria», a través del cual se accede también a información sobre las contestaciones a consultas procedentes de la Dirección General de Tributos, así como a las resoluciones del T.E.A.C.

¹¹ Este mismo criterio ya había quedado plasmado con anterioridad en los arts. 96.4 de la Ley General Tributaria de 1963 y 6.2 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente. En ambos preceptos se disponía que la publicación habría de llevarse a cabo por los procedimientos que, en cada caso, resultaren adecuados, sin precisarse en ningún caso cuales habían de ser dichos procedimientos.

¹² A pesar de ello, y como bien señalan A. M.^a DELGADO GARCÍA y R. OLIVER CUELLO, *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004, pág. 87, en la página web del Ministerio de Hacienda se encuentran disponibles las contestaciones a todas las consultas tributarias emitidas por la Dirección General de Tributos (D.G.T.) y por la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales (D.G.C.H.T.) a partir de 1997, tanto vinculantes como no vinculantes, que no estén ya publicadas anteriormente, con la finalidad de evitar la reiteración. De este modo en la práctica no tiene lugar una selección de las contestaciones a publicar.

¹³ J. M. BARQUERO ESTEBAN, *La información administrativa a los contribuyentes*, op. cit., pág. 87.

ción y depuración sistemática. Dada esta situación propugna el citado autor la adopción de un sistema de carácter mixto que combine una base de datos omnicompreensiva y actualizada con una publicación o base de datos de carácter selectivo realizada por un órgano independiente¹⁴.

Coincidimos no obstante con Delgado García y Oliver Cuello¹⁵ en que, en la práctica, el problema de la búsqueda de resoluciones de carácter favorable puede llegar a plantearse tanto si se realiza una selección de las contestaciones a publicar como si no. Por otra parte, y tal y como apuntan los citados autores, el problema de la excesiva información podría quedar resuelto a través de una selección posterior realizada por el obligado tributario. En todo caso, lo cierto es que la exigencia del art. 86.2 de la L.G.T. 2003 termina por cumplirse a través de las recopilaciones de consultas que publica la D.G.T. en relación con los distintos impuestos.

La selección de las consultas de mayor repercusión así como la elección de la vía para su publicación son competencia exclusiva del Ministerio de Hacienda, circunstancia esta que nos suscita diversas dudas. Piénsese que la Administración no deja de ser en estos casos parte interesada. Nada impediría en consecuencia que aquella pudiera decidir no publicar el conjunto de contestaciones que presentaran un carácter más favorable para los particulares, al margen de que las mismas fuesen las de mayor trascendencia y repercusión.

Dispone el art. 86.2 de la L.G.T. que la publicación se realizará «periódicamente». No precisa por tanto el legislador el plazo para su publicación. Y tampoco termina de concretar con qué periodicidad debe llevarse a cabo la misma. ¿Deben considerarse incluidas dentro del ámbito del citado precepto las consultas o resoluciones de tribunales administrativos o de otras Administraciones distintas del Estado? Entendemos que no¹⁶.

Por su parte establece el art. 87.2 L.G.T. que, a petición de los interesados, la Administración Tributaria quedará obligada a suministrar el texto íntegro de las consultas, con supresión de todas aquellas referencias a los datos que posibiliten la identificación de las partes. Es esta una disposición que ya quedaba

¹⁴ En esta misma línea J. LÓPEZ MARTÍNEZ, «Comentarios a los artículos 5, 6, 7, 8 y 27», *op. cit.*, pág. 48, defiende la conveniencia de que las publicaciones se instrumenten a través de una base de datos informatizada de libre acceso que incluya la totalidad de las consultas y resoluciones que se emitan. Como es sabido, éste es el sistema que se sigue en la actualidad.

¹⁵ A. M.^a DELGADO GARCÍA y R. OLIVER CUELLO, *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, *op. cit.*, pág. 87.

¹⁶ Ya en su momento precisó a este respecto J. RAMALLO MASSANET, «Comentarios a los artículos 5 a 9», *op. cit.*, pág. 46, refiriéndose a la antigua L.D.G.C., que la Administración debe entrar a decidir entre no publicar las contestaciones a consultas para, de este modo, no expandir la exención de responsabilidad, o publicar el mayor número posible de contestaciones con la finalidad de que los contribuyentes se puedan amparar en ellas, ahorrándose de este modo tener que producir un gran número de las mismas. Y lo mismo sucedería con los Tribunales Económico-Administrativos, cuyo conocimiento y amparo puede lograrse tanto por su publicación generalizada como por la vía de la petición individualizada.

contemplada en el art. 6.4 de la antigua L.D.G.C. Sucede no obstante que la Ley 58/2003 opta por ubicar el suministro del texto íntegro de las consultas en un precepto (art. 87.2) distinto al de la publicación de la normativa y de las consultas y resoluciones económico-administrativas (art. 86). Estimamos esta medida acertada dado que, con independencia de que nos hallemos ante dos medidas complementarias, difieren sustancialmente en cuanto a sus destinatarios, finalidad y el carácter de oficio o rogado.

En nuestra opinión la finalidad de esta actuación de información, de carácter complementario a la anterior medida, no es otra que la de facilitar a los interesados el conocimiento de aquellas consultas cuya relevancia o trascendencia no justifica su difusión general¹⁷. No concreta sin embargo el legislador ante qué órgano ha de realizarse la solicitud, así como en que plazo y en qué forma.

¿Resulta posible compatibilizar la información individualizada sobre un caso concreto con la no identificación de los sujetos a los que se refiere? Desde nuestro punto de vista la respuesta a esta cuestión ha de ser negativa. Tal y como pone de manifiesto Ramallo Massanet¹⁸, «*hay que reconocer la dificultad de conjugar, no ya el texto íntegro con la supresión de los datos de identificación, sino simplemente la contradicción que se puede dar entre pedir una consulta o resolución concreta y que, al mismo tiempo, no se pueda dar porque se pondría de manifiesto a quien afecta*».

Estamos de acuerdo con la apreciación formulada por el citado autor. Piénsese que, si se llegase a solicitar la contestación que se ha dado a un determinado contribuyente o la resolución recaída en un caso concreto, los datos de identidad del sujeto afectado ya habrían aparecido. En cambio, si amparándose en que de los textos solicitados se obtendría una información más pormenorizada de la concreta situación del contribuyente para el que se emite la contestación se denegase la información, la medida podría resultar totalmente inoperante.

2. PUBLICACIÓN DE TEXTOS NORMATIVOS ACTUALIZADOS

Sabido es que, con la finalidad de dar cumplimiento al principio de seguridad jurídica contemplado en el art. 9.3 de la Constitución, los contribuyentes han de conocer las normas en todo aquello que afecte de forma directa a su concreta situación tributaria. Esta necesidad adquiere una mayor importancia, si cabe, en el ámbito del Derecho Tributario, dado el grado de complejidad que entrañan sus disposiciones, así como los constantes cambios y la deficiente técnica jurídica que caracterizan a esta materia.

¹⁷ En relación con el concepto de interesado habrá que estar a lo dispuesto en el art. 31.1 b) de la Ley 30/1992, de conformidad con el cual son interesados «Los que sin haber iniciado el procedimiento, tengan derechos que puedan resultar afectados por la decisión que en el mismo se adopte».

¹⁸ J. RAMALLO MASSANET, «Comentarios a los artículos 5 a 9», *op. cit.*, pág. 51.

La publicación de las normas en el Boletín Oficial correspondiente al objeto de su entrada en vigor, en cumplimiento del principio de publicidad formal de las mismas, no resulta suficiente. Coincidimos con Carabajo Vasco y Prats Máñez¹⁹ en que no se puede exigir a la práctica totalidad de los contribuyentes que estudien el Boletín Oficial y extraigan de él sus derechos y obligaciones en materia tributaria. Y tampoco resulta aceptable, como bien señalan estos autores, que se imponga a un número considerable de aquellos, normalmente a los que presentan un menor nivel de conocimientos, la carga de contratar una relación fiscal de carácter permanente con un experto asesor fiscal que les permita cumplir con el conjunto de sus obligaciones. Deben por tanto acometerse publicaciones periódicas de la normativa tributaria en su redacción vigente²⁰.

Es precisamente por ello por lo que el art. 86.1 de la Ley 58/2003 dispone la publicación de los textos actualizados de las leyes, así como de los reales decretos estatales que hayan sido objeto de cualquier modificación normativa y de la relación de las distintas normas aprobadas. Esta publicación de la relación de normas aprobadas a que se refiere dicho precepto se encuentra además estrechamente vinculada con la previsión contenida en el art. 9.1 del citado cuerpo legal, de conformidad con el cual «*Las leyes y los reglamentos que contengan normas tributarias deberán mencionarlo expresamente en su título y en la rúbrica de los artículos correspondientes*».

¿Cuál es la principal finalidad de las publicaciones de la normativa tributaria? Desde nuestro punto de vista el objetivo de estas publicaciones reside en la necesidad de facilitar su comprensión así como la localización del Derecho positivo vigente por parte de los obligados tributarios. Se busca pues preservar el principio de seguridad jurídica y de certeza mediante el desarrollo de una labor de consolidación y de recopilación del conjunto de modificaciones habidas en materia tributaria. Y ello sin perjuicio de que deba hablarse, no ya solo de «textos actualizados» de los tributos, sino también de unos textos consolidados que permitan tener conocimiento inmediato de las normas tributarias vigentes en cada momento a medida que aquellos resulten modificados²¹.

¹⁹ D. CARBAJO VASCO y F. PRATS MÁÑEZ, *Todo sobre el Estatuto del Contribuyente*, op. cit., pág. 116.

²⁰ C. GARCÍA NOVOA, «Comentarios al artículo 5», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 1999, pág. 146, estima no obstante a este respecto que la principal finalidad de estas publicaciones no reside en el principio de seguridad jurídica, sino más bien en el de tutela judicial efectiva.

²¹ Esta necesidad de dar publicidad a determinados documentos así como a instrucciones u opiniones de las Administraciones Públicas se recoge asimismo en los apartados 9 y 10.º del art. 37 de la Ley 30/1992, relativo al «Derecho de acceso a archivos y registros». Dispone concretamente el art. 37.9 de esta Ley que «Será objeto de periódica publicación la relación de los documentos obrantes en poder de las Administraciones Públicas sujetos a un régimen especial de publicidad por afectar a la colectividad en su conjunto y cuantos otros puedan ser objeto de consulta por los particulares». Por su parte el apartado 10.º de dicho precepto legal establece que «Serán objeto de publicación las instrucciones y respuestas a consultas planteadas por los particulares u otros órganos administrativos que comporten una interpretación del derecho positivo o de los procedi-

Toda la normativa aprobada ha de quedar recogida en la relación a publicar, con independencia de su rango jerárquico. Significa ello que habrán de incluirse en la citada relación toda clase de disposiciones, tanto generales como de organización. No parece en consecuencia que tenga que restringirse a las Órdenes del Ministerio de Hacienda. El deber habrá de quedar delimitado en función de la materia, pudiendo tratarse de órdenes a propuesta conjunta de varios Ministerios.

Cabe precisar no obstante que, al hilo de la publicación del texto actualizado de normas estatales modificadas, el art. 86.1 de la L.G.T. alude únicamente a las leyes y a los reales decretos, dejando al margen la correspondiente normativa reglamentaria de desarrollo. Así las cosas, cualquier variación sufrida en las leyes y en los reales decretos deberá ser objeto de publicación, sin perjuicio de cual pueda llegar a ser su trascendencia y repercusión²².

Por otra parte, a la luz de lo dispuesto en el citado art. 86.1 de la Ley 58/2003 únicamente se impone de forma expresa el deber de publicación respecto de dicha normativa de carácter estatal, sin ninguna alusión a la autonómica o a la local. Es esta una circunstancia peculiar si tenemos en cuenta que en el art. 6.1 de la L.D.G.C. no se contenía ninguna referencia al referido carácter estatal, suscitándose la duda de si había de extenderse la publicación a la autonómica o local.

A juicio de Barquero Esteban²³ debía estimarse que, al amparo del título competencial de «Hacienda General», incluso en relación con los tributos propios de las Comunidades Autónomas la antigua L.D.G.C. establecía el deber de publicación.

En nuestra opinión la cuestión no resulta tan sencilla. Téngase presente que es el Ministerio de Hacienda el encargado de acordar y ordenar la publicación, quedando excluidas de dicho deber de publicación las ordenanzas locales así como los reglamentos autonómicos en tanto en cuanto el legislador se refiere expresamente a «las leyes y reales decretos».

Las normas que han de ser objeto de publicación, por lo que a los textos normativos actualizados se refiere, son aquellas en relación con las cuales se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes durante el año precedente. Contrasta ello con lo que disponía el art. 6.1 de la antigua L.D.G.C., que aludía a la publicación de las normas modificadas respecto de los textos vigentes en el «ejercicio» precedente.

mientos vigentes a efectos de que puedan ser alegadas por los particulares en sus relaciones con la Administración».

²² Esta circunstancia quedaba igualmente plasmada en el art. 6.1 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente. En cambio, en el proyecto de la citada Ley se disponía que solamente serían objeto de publicación las modificaciones sustanciales producidas.

²³ J. M. BARQUERO ESTEBAN, *La información administrativa a los contribuyentes*, op. cit., pág. 133.

A *priori* esta referencia al «ejercicio» se estimaba salvada considerándola realizada al año natural. Sucede no obstante que, en numerosas ocasiones, las modificaciones entran en vigor el día 1 de enero, por lo que cabría incluir su publicación durante el primer trimestre al tratarse de normas modificadas en el año precedente. En cambio, si las modificaciones hubiesen tenido lugar durante el primer trimestre del año anterior al de la publicación no estaría tan claro cuando deben ser publicadas las mismas, si durante ese mismo trimestre o bien en el primer trimestre del año inmediato siguiente.

Consideraba a este respecto Barquero Esteban²⁴ que su publicación habría de producirse ese mismo trimestre, ya que lo contrario originaría una vulneración del fin perseguido por la norma. En palabras del citado autor «(...) *Podría darse el caso, por ejemplo, de que se publicase una norma con las modificaciones del ejercicio precedente, pero ya derogada en otros aspectos por virtud de modificaciones hechas en el mes de febrero. Más que seguridad, se promovería así inseguridad*».

Por su parte Ramallo Massanet²⁵ estimaba que en aquellos casos en los que la Ley de Presupuestos o la Ley de Acompañamiento resultasen aprobadas a lo largo del ejercicio las normas tributarias que contuvieran no quedarían sujetas al deber de la actualización de los textos, que solo estaría referido a las del «ejercicio precedente» concluido el 31 de diciembre.

Estamos de acuerdo en que la publicación de los textos actualizados constituye una manifestación del conjunto de los distintos criterios interpretativos elaborados por la Administración respecto de las normas vigentes en relación con una determinada figura tributaria²⁶. Pero ello no significa que la referida publicación de los textos actualizados pueda quedar resultar equiparada con las órdenes interpretativas recogidas en el art. 12.3 de la L.G.T.²⁷.

Al amparo de lo establecido en el art. 86.1 de la Ley 58/2003, el Ministerio de Hacienda debe proceder a realizar la publicación en el primer trimestre de cada año. Este plazo de publicación se encontraba ya con anterioridad previsto en el art. 6.1 de la antigua L.D.G.C., que se refería «al primer trimestre de cada ejercicio». Y a pesar de que el mismo no fue inicialmente recogido en el Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, terminó por incluirse en el

²⁴ J. M. BARQUERO ESTEBAN, *La información administrativa a los contribuyentes*, *op. cit.*, pág. 131.

²⁵ J. RAMALLO MASSANET, «Comentarios a los artículos 5 a 9», *op. cit.*, pág. 52.

²⁶ A. FERNÁNDEZ CUEVAS, «Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias», en la obra colectiva *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Pamplona, Aranzadi, 1998, pág. 57, estima que dicha publicación representa «un supuesto de la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y otras disposiciones».

²⁷ Matiza no obstante a este respecto J. M. BARQUERO ESTEBAN, *La información administrativa a los contribuyentes*, *op. cit.*, pág. 142, que, en tanto en cuanto las citadas publicaciones pueden llegar a acoger determinadas interpretaciones sobre el Derecho vigente, estarían incorporando en cierta medida disposiciones interpretativas dirigidas a la organización administrativa encargada de aplicar las normas tributarias.

texto definitivo de la Ley por indicación del Dictamen de Consejo de Estado sobre el citado Anteproyecto.

Desde nuestro punto de vista parece claro que el establecimiento de un plazo contribuye a reforzar la seguridad jurídica en torno a la figura del contribuyente, permitiéndole conocer cuando se publica, como máximo, la normativa actualizada y, por ende, agilizando las decisiones que deba adoptar al respecto. Ahora bien, ¿a qué circunstancias se está refiriendo el plazo? Si nos atenemos al tenor literal de la norma, creemos que el mismo se proyecta sobre el acuerdo y la aprobación de la publicación, no sobre la publicación propiamente dicha, que podría tener lugar en un momento posterior, como de hecho suele suceder en la práctica. Pues bien, no estimamos que este dato sea positivo: la publicación debe producirse siempre dentro del primer trimestre, preferiblemente al inicio del mismo.

Por lo que respecta a la forma de difusión, establece el art. 86.1 de la L.G.T. que podrá emplearse cualquier medio que resulte oportuno, ya sea papel, internet, etc. En cambio el art. 6.1 de la antigua L.D.G.C. no contenía ninguna previsión en este sentido, disponiendo únicamente que «*el Ministerio de Hacienda acordará y ordenará la publicación*». Se consideraba por tanto que la publicación podía ser realizada directa o indirectamente por parte del propio Ministerio²⁸.

Como es sabido el acuerdo y la orden de publicación son adoptados en la práctica por la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, publicándose posteriormente dicho acuerdo en el Boletín del citado Ministerio. La difusión no resulta, en consecuencia, tan generalizada como *a priori* sería deseable.

Asimismo, y siguiendo la línea de lo establecido en el art. 36 de la Ley 30/1992, prevé el legislador que la Administración central y las Administraciones autonómicas puedan regular, a través de los oportunos convenios, la publicación en el resto de lenguas oficiales reconocidas en los distintos Estatutos de Autonomía. Es esta una previsión a la que se también se refería la antigua L.D.G.C., cuyo Proyecto contemplaba además la posibilidad de que los contribuyentes pudieran presentar los documentos redactados en la lengua co-oficial de su Comunidad Autónoma, así como solicitar traducciones a la misma de los documentos emitidos por la Administración.

²⁸ Tal y como ponen de manifiesto A. M.^a DELGADO GARCÍA y R. OLIVER CUELLO, *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, *op. cit.*, pág. 86, en la actualidad la página web de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria recoge la normativa tributaria básica, así como la referente a los principales impuestos (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuestos Especiales y Renta de Aduanas). Asimismo pueden encontrarse, entre otras materias, la regulación de los módulos, del tratamiento automatizado de datos de carácter personal, de la presentación telemática de declaraciones y de cualquier otra normativa de trascendencia fiscal. Por otra parte, esta normativa no se limita únicamente a leyes y a reales decretos, sino que comprende además la correspondiente normativa reglamentaria, órdenes incluidas.

3. PUBLICACIÓN Y SUMINISTRO DE LAS RESOLUCIONES ECONÓMICO-ADMINISTRATIVAS

Como es sobradamente conocido la doctrina elaborada por los Tribunales Económico-Administrativos a través de sus resoluciones constituye criterio administrativo. Debido precisamente a ello se refiere el art. 85.1.a) de la Ley 58/2003, como uno de los medios a través de los cuales puede instrumentarse la información y asistencia, a la publicación de textos actualizados comprensivos de la doctrina administrativa.

En esta misma línea la publicación de las reclamaciones económico-administrativas de mayor trascendencia y repercusión es objeto de delimitación normativa en el art. 86.2 de la L.G.T., que prevé su difusión por cualquier medio. Y, por su parte, el art. 87.2 de la citada Ley se encarga de precisar que la Administración deberá suministrar el texto íntegro de una resolución concreta a los administrados, con supresión de los datos que posibiliten una identificación de las partes. Ya con anterioridad la antigua L.D.G.C. se refería a esta cuestión en su art. 6.2, al disponer que el deber de suministro de las citadas resoluciones incumbe a los Tribunales Económico-Administrativos.

Como ya hemos tenido oportunidad de precisar, es a través de la página *web* del Ministerio de Economía y Hacienda y de la de la Agencia Tributaria como se accede a la información sobre las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central, las cuales tienen la consideración de criterio administrativo, tanto para la Administración gestora (fundamentalmente la Agencia Tributaria, en el ámbito del Estado) como para los propios órganos de revisión administrativos (Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales).

Conviene no obstante precisar que no son objeto de publicación la totalidad de las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos, sino tan solo las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central. Cabe plantearse por tanto hasta qué punto se está cumpliendo el referido mandato legal de publicar aquellas resoluciones de mayor trascendencia y repercusión.

III. EL ALCANCE DE LAS CAMPAÑAS DIVULGATIVAS EN EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN

Con carácter general estas campañas divulgativas de información o sencillamente de concienciación ciudadana se realizan de oficio, dirigiéndose a una colectividad de contribuyentes, ya sea a través de los distintos medios de comunicación (prensa, radio o televisión) o bien mediante el envío de cartas informativas personalizadas emitidas colectivamente, de folletos informativos específicos sobre los tributos que afectan a los contribuyentes o de guías destinadas a la cumplimentación de declaraciones y manuales prácticos de los distintos impuestos (I.R.P.F., I.S. e I.V.A. fundamentalmente).

El objetivo principal de estas campañas de publicidad no es otro que el de difundir información de alcance general, bien de forma periódica o bien esporádicamente, a través de los distintos medios de comunicación. En efecto, son objeto de difusión mediante las mismas mensajes de contenido esencialmente informativo relativos a la apertura de los plazos de declaración de la campaña anual del I.R.P.F., así como novedades tributarias o cuestiones referentes al cumplimiento de las obligaciones tributarias (calendario del contribuyente)²⁹.

Todo ello sin perjuicio de que la A.E.A.T. decida servirse de este instrumento con la finalidad de fomentar la concienciación ciudadana relativa al pago de los tributos, poniendo de manifiesto aspectos tales como los logros alcanzados en la lucha contra el fraude o el empleo de los recursos obtenidos a través del pago de los impuestos.

Por lo que respecta a las denominadas cartas informativas, esto es, cartas personalizadas de información dirigidas a los contribuyentes, nos hallamos ante un medio de comunicación directa de la Agencia con éstos en relación con las cuales pueden realizarse diversas consideraciones. A juicio de Caballo Mingo³⁰, *«este tipo de cartas, en cierta medida, también refuerzan el control tributario, ya que si, por un lado, se informa sobre su tributación, por otro se está recordando que la Administración conoce la existencia de las correspondientes rentas»*.

Ciertamente el objeto de estas cartas puede ser de diversa índole. Así, por ejemplo, al inicio de la campaña de la Renta se suele enviar a todos los declarantes un a carta en la que se les recuerda la apertura del correspondiente plazo de declaración así como las principales novedades surgidas en la materia³¹. Por otra parte a comienzos de año suele remitirse una carta a todos aquellos contribuyentes que tienen la condición de empresarios o profesionales con la finalidad de recordarles, de manera genérica, las obligaciones tributarias que les conciernen. A dicha carta se acompaña, en la mayoría de los casos, un ejemplar del calendario del contribuyente. Y también a lo largo del ejercicio se envían cargas informativas a aquellos contribuyentes obligados a declarar determinados tipos renta, como pueden ser los titulares de Letras del Tesoro o los sujetos que han enajenado participaciones en fondos de inversión.

²⁹ En esta misma línea se enmarca, además, el reforzamiento del uso de los servicios de información y asistencia al contribuyente, concretados en el programa PADRE, así como en unidades de reconocimiento de voz o en el teléfono gratuito de atención al contribuyente.

³⁰ G. CABALLO MINGO, «La información y la asistencia tributaria», *Hacienda Pública Española-Cuadernos de Actualidad*, n.º 2, 1995, pág. 53.

³¹ Tradicionalmente la A.E.A.T. aprovechaba además la ocasión para acompañar dicha carta con un juego de etiquetas fiscales identificativas del contribuyente. Sin embargo, ya desde la campaña de la Renta del ejercicio 2002 no se procede a este envío masivo de etiquetas identificativas. De este modo, aquellos contribuyentes que utilicen el programa PADRE ya no deben adjuntar etiqueta identificativa alguna. Por lo que respecta al resto de contribuyentes, se mantiene abierta la posibilidad de solicitar dichas etiquetas identificativas a la Agencia Tributaria, bien directamente en sus oficinas, por teléfono o a través de Internet.

En el caso de los folletos informativos, su finalidad es más bien la de proporcionar a los contribuyentes la mayor información posible respecto de los tributos que pueden afectarles. Estos folletos suelen contener información general, enviándose a un amplio colectivo de obligados tributarios (caso, por ejemplo, del llamado «calendario del contribuyente»). No obstante también pueden contener información de carácter más específico, siendo entonces enviados a aquellos obligados tributarios a los que pueden afectar de manera más directa³².

De cualquier manera, y al objeto de poder proporcionar un exacto cumplimiento a la función que les es propia, estimamos que estos folletos informativos deben responder a unos criterios de claridad formal en su redacción y de precisión jurídica en su contenido. Solo así su distribución entre los obligados tributarios podrá ser más eficaz y generalizada³³.

Finalmente conviene reseñar que la A.E.A.T. edita diversas guías y manuales prácticos orientados a la cumplimentación de los distintos impuestos (I.R.P.F., I.V.A., I.S.) en las que se explica a los obligados tributarios cómo confeccionar las correspondientes declaraciones. Algunos de estos manuales o guías prácticas elaborados por la Agencia presentan un contenido más amplio, al estar destinados a contribuyentes que demandan un mayor grado de información de cara a poder cumplimentar su declaración.

IV. TRASCENDENCIA DE LA INFORMACIÓN VERBAL SUMINISTRADA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Como es sabido la A.E.A.T. proporciona diversa información de carácter particular referida a la situación tributaria de los obligados tributarios, ya sea de forma oral o bien escrita, y a través de distintos medios tales como los servicios de información de las Delegaciones y Administraciones Tributarias, las Oficinas del Contribuyente, el servicio de información telefónica de la Agencia o incluso a través de apartado de correos. Pues bien a este tipo de información se refiere el art. 87.1 de la L.G.T. 2003 cuando dispone que «*La Administración tributaria informará a los contribuyentes de los criterios administrativos existentes para la aplicación de la normativa tributaria*».

Viene así el citado precepto a regular una fórmula de información que, en mayor o menor medida, requiere la realización de una actuación solícita por parte del contribuyente, no ya solo para acceder a las bases de datos de la Ad-

³² Estos folletos suelen encontrarse a disposición de todos los obligados tributarios en las oficinas abiertas al público en las Administraciones y Delegaciones de la A.E.A.T.

³³ Véase en este sentido J. A. ROZAS VALDÉS, «Actuaciones administrativas de información al contribuyente», en la obra colectiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario (Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense)*, Madrid, 1996, pág. 268 y E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, «Reflexiones acerca de un posible estatuto del contribuyente», *Carta Tributaria Monografías*, n.º 225, 1995, pág. 6.

ministración Tributaria (tal y como precisa el apartado primero del citado precepto, anteriormente enunciado), sino también para solicitar información concreta sobre un criterio administrativo específico (art. 87.2 L.G.T.).

Sin lugar a dudas esta información puede calificarse de ágil e inmediata. Ahora bien plantea el problema de que, en aras de alcanzar una cierta efectividad, se hace necesario disponer al efecto de personal suficiente y, lo que es más importante, contar con los medios adecuados. Debe proporcionarse además a este personal la formación adecuada para poder atender de forma continuada y satisfactoria esta labor. Y los criterios adoptados en la prestación del servicio de información deben ser homogéneos.

Dentro de este ámbito de actuación se enmarcan los servicios de información de las Delegaciones y Administraciones Tributarias. En líneas generales la función de estas Unidades de Información reside en atender las peticiones de información de los contribuyentes que acuden a las mismas sobre aquellas cuestiones tributarias que afectan a su situación tributaria particular³⁴. Sucede no obstante que la información facilitada a través estas oficinas abiertas al público suele adolecer de una cierta indeterminación. En efecto, tal y como pone de manifiesto López Martínez³⁵ *«no aparece ninguna concreción sobre la dependencia orgánica encargada de la misma; no aparece ninguna delimitación objetiva sobre la índole de la información a facilitar; no se nos precisa las obligaciones descritas con las indicadas en los preceptos precedentes y, fundamentalmente, no se delimita el alcance y las consecuencias que va a desplegar la utilización de la información obtenida»*.

En todo caso es justo reconocer que los citados servicios contribuyen a facilitar información acerca de los criterios administrativos que suelen seguirse en la aplicación de la normativa tributaria. Es por ello por lo que nos hallamos ante unas vías a las que no se acudiría en aquellos casos en los que el contribuyente se encuentre ante una situación sobre la que la Administración todavía no se halla formado criterio³⁶.

Porque si bien estos servicios proporcionan, como acabamos de indicar, información relativa a los criterios administrativos que ya existen, en aquellos

³⁴ Tal y como ponen de manifiesto C. DÍAZ GARCÍA y M.ª L. DELGADO LOBO, «La utilización de los servicios de información y asistencia al contribuyente en el ámbito del I.R.P.F.», *Hacienda Pública Española-Cuadernos de Actualidad*, n.º 2, 1994, pág. 73, las consultas de información realizadas a través de estos servicios tienden a incrementarse durante el desarrollo de la Campaña de Renta. A juicio de ambos autores, «Estos servicios de información y asistencia a los contribuyentes cumplen el objetivo para el que fueron diseñados, ya que: a) Son mayoritariamente conocidos por los contribuyentes; b) Gozan, también mayoritariamente, de la confianza de éstos; y c) Prestan servicio a un amplio espectro de la población contribuyente y en el caso más restringido de la “cumplimentación” el perfil de los usuarios se corresponde con el segmento de la población con mayores recursos para acudir a una ayuda externa retribuida».

³⁵ J. LÓPEZ MARTÍNEZ, «Comentarios a los artículos 5, 6, 7, 8 y 27», *op. cit.*, pág. 52.

³⁶ Véase en este sentido J. RAMALLO MASSANET, «Comentarios a los artículos 5 a 9», *op. cit.*, pág. 54.

supuestos en los que dichos criterios no han sido todavía formados la Administración podrá dar curso a la solicitud de información a los efectos de poder fijar un criterio administrativo que resulte aplicable en lo sucesivo.

No parece además que, en estos casos en los que no existe un verdadero criterio administrativo fijado, la Administración se encuentre obligada a elaborar uno al efecto, ya que nada dispone el art. 87.1 de la L.G.T. 2003³⁷. Por otra parte si la Administración no llegase a facilitar una respuesta, siempre le quedará al obligado tributario la vía de las consultas tributarias escritas.

Dispone la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la A.E.A.T., en relación con la existencia de criterio administrativo y acerca de la indeterminación del órgano, que el órgano encargado de facilitar la información difiere en función de si existe o no criterio administrativo documentado. Así, al amparo de lo establecido en la citada Instrucción, si existe una conducta uniforme seguida por la Administración en la aplicación de las normas jurídicas la petición de información será objeto de contestación al contribuyente por la Dependencia, Servicio o Sección de Gestión Tributaria que se encuentre al cargo de las labores de información. Y en caso de no existir criterio administrativo documentado, habremos de precisar si se pretende o no una labor de mera información. En caso afirmativo, esto es, tratándose de una labor de simple información que dependa directamente de la normativa aplicable o de las instrucciones o circulares existentes al respecto, la contestación correrá a cargo del Jefe de la Dependencia de Gestión Tributaria, Administrador o, en su caso, del Jefe de Dependencia competente por razón de la materia. En caso contrario deberá remitirse a los Servicios Centrales de la A.E.A.T. a los efectos que procedan.

El conjunto de contestaciones verbales emitidas por dichas Unidades presentan un carácter meramente informativo, no produciéndose ninguna clase de vinculación. Ésta solo tendrá lugar en relación con las contestaciones a consultas tributarias escritas y durante, un plazo de tres meses, con la información facilitada con carácter previo a la adquisición o transmisión de un bien inmueble.

Para finalizar conviene no olvidar que, al tratarse de una información oral, pueden llegar a plantearse, a los efectos de exoneración de responsabilidad, diversos problemas de prueba acerca del contenido de dicha información o incluso del sujeto emisor de la misma³⁸.

³⁷ Conviene no obstante tener presente en estos casos el derecho que ostenta todo ciudadano a obtener la información que requiera para cumplir sus obligaciones tributarias o incluso para planificar su actividad.

³⁸ En relación con esta cuestión, sugiere J. M. BARQUERO ESTEBAN, *La información administrativa a los contribuyentes*, *op. cit.*, pág. 163, la conveniencia de advertir sobre este extremo a los obligados tributarios, evitando así situaciones de confianza que puedan verse a la postre defraudadas.

1. LA ASISTENCIA TELEFÓNICA DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

El servicio centralizado de información oral por vía telefónica que presta la A.E.A.T. se presenta como una actuación independiente de los servicios de información existentes en las distintas Delegaciones y Administraciones.

A través del mismo se da respuesta a las distintas preguntas formuladas por los contribuyentes relativas a su situación tributaria particular o a la aplicación de la propia normativa tributaria. Nos hallamos por tanto ante una actuación de información de carácter particular, hasta el punto de que para cuestiones de una cierta complejidad suele ser aconsejable acudir a los servicios de información de las Delegaciones y Administraciones Tributarias³⁹.

¿Cuáles son las principales ventajas derivadas de la utilización de esta vía para la solicitud y recepción de información? Fundamentalmente dos. En primer lugar, se favorece una mayor atención personalizada de los contribuyentes en los servicios de información de las Delegaciones y Administraciones Tributarias. Y, en segundo término, se evitan desplazamientos para el contribuyente, con el menor coste de tiempo que ello conlleva.

A pesar de que la efectiva prestación de este servicio se realiza de forma íntegra por personal externo a la A.E.A.T. perteneciente a empresas especializadas en la prestación de esta clase de servicios, lo cierto es que la formación del citado personal es asumida por funcionarios de la Agencia que supervisan la prestación del servicio con la finalidad de controlar la calidad de la información proporcionada⁴⁰.

Cabe no obstante plantearse si no sería más conveniente que fuese la propia A.E.A.T. quien terminase por asumir la prestación de este deber de información al contribuyente a través de sus propios medios materiales y personales⁴¹.

2. EL PAPEL DE LAS OFICINAS DE ATENCIÓN AL CONTRIBUYENTE

Las Oficinas de Atención al Contribuyente constituyen unas unidades administrativas existentes en determinadas Delegaciones de la A.E.A.T. cuya finalidad primordial es la de proporcionar respuesta a las demandas de información del conjunto de los contribuyentes en materia de recursos, devoluciones, solicitudes o expedientes tramitados ante la Agencia.

³⁹ En un primer momento el servicio se prestaba de forma exclusiva durante el período de declaración del I.R.P.F. Sin embargo, tras la campaña de Renta de 1994 resultó ampliado a otros impuestos tales como el I.S., el I.V.A. o el Impuesto sobre Actividades Económicas. En la actualidad opera de forma permanente y con carácter general.

⁴⁰ Varias son en este sentido las medidas adoptadas al efecto: desde la realización de cursos de formación hasta el apoyo material y humano prestado por la A.E.A.T., pasando lógicamente por un intento de mejora de las condiciones de trabajo. Véase a este respecto G. CABALLO MINGO, «La información y la asistencia tributaria», *op. cit.*, pág. 56.

⁴¹ S. FERNÁNDEZ DOCTOR, «La información y la asistencia al contribuyente», *Hacienda Pública Española. Cuadernos de Actualidad*, n.º 3, 1994, pág. 86.

Es esta una actuación de información al contribuyente fundamentada en el modelo denominado «ventanilla única» y que ofrece un servicio de información integrada sobre procedimientos en curso dentro del ámbito de la Administración Tributaria.

Estas Oficinas de Atención al Contribuyente permiten además detectar aquellas deficiencias coyunturales o estructurales que puedan dificultar la consecución de la información solicitada, las cuales son comunicadas a la Jefatura al objeto de adoptar las medidas oportunas para su rectificación.

Por otra parte la dependencia directa de estas Oficinas respecto del Delegado de la A.E.A.T. posibilita la consecución de un mayor grado de independencia en sus actuaciones, evitándose así los conflictos que puedan surgir entre las Dependencias afectadas por la tramitación de los distintos expedientes.

V. ALCANCE DE LA APLICACIÓN DEL PROGRAMA INFORMA

Como es de sobra conocido a través del Programa INFORMA los contribuyentes pueden acceder al conjunto de información escrita referente a la aplicación del sistema tributario, tanto en materia de conceptos impositivos como en el ámbito de los procedimientos de gestión tributaria.

En líneas generales este Programa, que entró en funcionamiento el 1 de mayo de 1991 de la mano de la Subdirección General de Información y Asistencia Tributaria del Departamento de Gestión Tributaria, no es sino una base de datos de consulta y respuesta estructurada por impuestos y en la que se recogen todas aquellas preguntas y respuestas planteadas ante la Agencia por los contribuyentes⁴².

En tanto en cuanto los órganos competentes para la interpretación de las normas tributarias son la Dirección General de Tributos y la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales, se plantea la necesidad de compaginar la rapidez con que la Agencia necesita dar respuesta a las cuestiones planteadas con los largos plazos de contestación que se producen en estos centros directivos.

Precisamente para afrontar esta situación la A.E.A.T. cuenta con una Unidad Central integrada en el Departamento de Gestión Tributaria y con facultades para proporcionar los criterios defendidos respecto de las cuestiones tributarias planteadas por los contribuyentes en los servicios periféricos. Esta Unidad cuenta, además, con el apoyo y el asesoramiento de personas de otros Departamentos con competencia respecto de las materias consultadas o respecto de los sujetos pasivos afectados⁴³.

⁴² Incluso si los contribuyentes no encuentran la respuesta a una determinada pregunta, cabe la posibilidad de que la misma resulte trasladada al centro servidor para que éste elabore la contestación de manera inmediata, incorporándola con posterioridad a la base de datos.

⁴³ Todos ellos integran una Comisión de Estudios, regulada mediante Resolución del Presidente de la Agencia Tributaria de 2 de junio de 1994, cuya función principal es la de la fijación del

Desde este punto de vista el Programa INFORMA se presenta como un instrumento eficaz de cara a la difusión de los criterios defendidos por la A.E.A.T. en la materia en cuestión de que se trate. En efecto, de una parte permite a la Agencia proporcionar una contestación rápida y correcta a las cuestiones planteadas por los contribuyentes. Y, de otra, garantiza la consecución de una homogeneidad de criterios entre las distintas Delegaciones o Administraciones tributarias, favoreciendo así el desarrollo de una constante comunicación entre los servicios centrales y territoriales de la Agencia⁴⁴. En definitiva, la creación de este Programa responde a los requisitos de celeridad y uniformidad en la prestación del servicio de información tributaria en condiciones óptimas de calidad⁴⁵.

Esta inmediatez y precisión en la respuesta no debe sin embargo hacernos olvidar que, tal y como puso de manifiesto la Instrucción 9/1998, de 1 de abril, de la A.E.A.T., la información que proporciona esta base de datos se orienta a la consecución de una conducta uniforme en la aplicación de tributos. Significa ello que aquellas cuestiones tributarias de especial dificultad es muy probable que no encuentren respuesta en la misma, debiendo recurrirse a otros instrumentos de información tributaria tales como las consultas tributarias escritas.

Si bien en sus inicios el Programa fue concebido como un instrumento de apoyo a los servicios de atención al público de la A.E.A.T., actualmente se presenta como una herramienta de trabajo de gran importancia para el resto de órganos de la Agencia.

Dos son las principales vías de consulta de esta base de datos: directamente en las Administraciones y Delegaciones de la A.E.A.T., o bien a través de Internet. Incluso se ha proporcionado acceso directo a diversas asociaciones de gestores, asesores fiscales y entidades financieras.

VI. ALCANCE DE LAS CONTESTACIONES A CONSULTAS TRIBUTARIAS ESCRITAS

Tal y como dispone el art. 88.1 de la L.G.T. 2003, «*Los obligados tributarios podrán formular a la Administración Tributaria, por escrito y debidamente documenta-*

criterio de la Agencia en todas aquellas cuestiones planteadas al hilo de la aplicación del sistema tributario. Los criterios que eventualmente se adopten serán comunicados a toda la organización a través del programa INFORMA.

⁴⁴ Posibilita así mismo el presente Programa la respuesta a la información solicitada por parte del personal sin una formación tributaria adecuada y la difusión del conjunto de los distintos criterios administrativos.

⁴⁵ Precisa a este respecto S. FERNÁNDEZ DOCTOR, «La información y la asistencia al contribuyente», *op. cit.*, pág. 91, refiriéndose a los citados requisitos de celeridad y uniformidad, que «La celeridad exige el establecimiento de medidas que faciliten una contestación rápida a los ciudadanos que acuden a la Agencia en demanda de una información. Por su parte la uniformidad precisa que se fije previamente por un servicio central el criterio a transmitir en las cuestiones dudosas, y que dicho criterio sea inmediatamente transmitido a toda la organización con la finalidad de que sea conocido por ella».

das, consultas sobre el régimen, clasificación o calificación tributaria que en cada caso les corresponda»⁴⁶.

A nuestro juicio las contestaciones a estas consultas contienen una interpretación que podríamos calificar de autorizada⁴⁷. Ahora bien, en ningún caso esta interpretación puede ser considerada equiparable a la contenida en las órdenes interpretativas. Como bien señala Zornoza Pérez⁴⁸, «las consultas integran la denominada «interpretación oficial», que es la realizada por un órgano distinto e inferior a aquél que ha dictado la norma y que es, asimismo, un órgano de aplicación».

Frente a la generalidad y publicidad que caracteriza a las órdenes interpretativas, las consultas tributarias escritas suelen ser concretas, adoleciendo además de publicidad. Tal y como puso de manifiesto el Tribunal Supremo en su Sentencia de 10 de febrero de 2001, «Las consultas tributarias, cualquiera que sea su naturaleza, son instrumentos de colaboración de la Administración con los contribuyentes, pero no elementos determinantes del ejercicio de la potestad reglamentaria o interpretativa que las leyes puedan reconocer».

El objeto de las consultas tributarias escritas tiende a ser bastante amplio, comprendiendo cualquier cuestión relativa a la aplicación de la normativa tributaria. Si bien está centrado fundamentalmente en aspectos materiales, puede extenderse asimismo a otros de carácter formal. Y no solo abarca cuestiones de derecho, sino también de hecho relativas en la mayoría de los casos a valoraciones de carácter jurídico⁴⁹.

En todo caso el «régimen, clasificación o calificación» a que alude el legislador debe referirse al consultante, salvo que se actúe de acuerdo con el mecanismo de la representación, debiendo excluirse además de la calificación como consulta aquellas de carácter general respecto de las que no pueda deducirse que se encuentran referidas a la situación personal y concreta del consultante, a excepción de lo dispuesto en el apartado tercero del art. 88 de la L.G.T.⁵⁰

⁴⁶ En este mismo sentido se pronunciaban los arts. 107.1 de la antigua L.G.T. de 1963 y 8.1 de la L.D.G.C.

⁴⁷ De cara a un análisis pormenorizado de esta cuestión nos remitimos a nuestro trabajo «El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿Un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?», *Quincena Fiscal*, n.º 3-4, 2006, págs. 11 y ss.

⁴⁸ J. ZORNOZA PÉREZ, «Las consultas a la Administración en la Ley General Tributaria», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pág. 1408.

⁴⁹ De este modo el objeto de la consulta no se refiere únicamente a la interpretación de una norma tributaria, sino también a las concretas circunstancias fácticas de cada caso concreto, sobre las cuales ha de pronunciarse el órgano competente para contestar la consulta. Véase en este sentido J. ZORNOZA PÉREZ, «Interpretación administrativa y consulta tributaria (consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria)», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 47 y 48, 1985, pág. 475 y, más recientemente, A. MORILLO MÉNDEZ, «Las consultas tributarias vinculantes», *Gaceta Fiscal*, n.º 136, 1995 y M.ª B. VILLAVARDE GÓMEZ, *Las consultas a la Administración Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2002.

⁵⁰ Dispone concretamente este art. 88.3 de la Ley 58/2003 que «Asimismo podrán formular consultas tributarias los Colegios Profesionales, Cámaras Oficiales, Organizaciones Patronales,

La consulta no puede ser planteada en términos abstractos o teóricos, debiendo referirse a un caso concreto. Ello no impide sin embargo que, en la práctica, la Administración pueda aceptar a trámite consultas con un cierto grado de abstracción, lo que sin lugar a dudas incidirá en el grado de concreción de la contestación. Sí podrán, en cambio, plantearse consultas sobre hechos futuros. Por otra parte el hecho de que haya sido presentada ya una consulta sobre una determinada materia no impide que pueda volver a presentarse otra sobre el mismo tema⁵¹.

Las consultas tributarias escritas constituyen por tanto un instrumento de información sobre los criterios interpretativos de la A.E.A.T. articulado a través de un procedimiento escrito que los obligados tributarios pueden solicitar.

¿Podría llegar a plantear algún problema el hecho de que el objeto de las consultas adquiriera un carácter tan amplio? A nuestro juicio, no. Es más, esta amplitud permite a la Administración tomar conciencia de aquellos problemas suscitados por la aparición de nuevas modalidades de actuación de los agentes económicos, pudiendo aquélla aprobar las normas necesarias para su resolución.

¿Qué sujetos se hallan legitimados para su presentación? A tenor de lo dispuesto en el art. 8.1 de la antigua L.D.G.C., su legitimación se limitaba a los contribuyentes. No obstante el art. 107.1 de la L.G.T. de 1963 se refería igualmente al resto de obligados tributarios, conteniendo así una legitimación más amplia que la establecida en la Ley 1/1998⁵².

Desde nuestro punto de vista, y dado que cabe la posibilidad de plantear consultas sobre hechos futuros, habría que incluir como sujetos legitimados al planteamiento de consultas a aquellos sujetos que, a pesar de que todavía no son obligados tributarios, podrían llegar a serlo en un futuro próximo⁵³.

En la mayoría de los casos los obligados tributarios plantearán consultas a título individual. Ahora bien, podrán formularse igualmente consultas de carácter colectivo relativas al conjunto de afectados de un determinado sector económico o social, tal y como contempla el propio art. 88.3 de la Ley 58/2003⁵⁴.

Sindicatos, Asociaciones de Consumidores, Asociaciones o Fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones Empresariales y Organizaciones Profesionales, así como las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados».

⁵¹ Debe quedar claro que la valoración de bienes se encuentra fuera del objeto de las consultas. Para dichas valoraciones están previstos otros instrumentos tales como los acuerdos previos de valoración (art. 91 de la L.G.T. 2003) o la información sobre la valoración de bienes inmuebles (art. 90 de la L.G.T. 2003).

⁵² Esta mayor amplitud en la legitimación resultaba lógica. Piénsese que carecía de sentido limitar aquélla a los contribuyentes cuando las mismas dudas que se les pueden plantear a los mismos podían plantearseles al resto de obligados tributarios.

⁵³ Véase en este sentido J. ZORNOZA PÉREZ, «Interpretación administrativa y consulta tributaria (consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria)», *op. cit.*, pág. 469.

⁵⁴ Piénsese, por ejemplo, en el caso de consultas formuladas por colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, asociaciones de consumidores, sindicatos, etc. Cabe preci-

En nuestra opinión esta circunstancia debe conectarse, al menos indirectamente, con lo dispuesto en el art. 92 de la Ley que, a la hora de regular la colaboración social en la aplicación de los tributos, establece en su apartado 2 que dicha colaboración podrá instrumentarse a través de los acuerdos de la Administración Tributaria con otras Administraciones Públicas, con entidades privadas o con instituciones u organizaciones representativas de sectores o intereses sociales, laborales, empresariales o profesionales.

Creemos además que, mediante la aplicación de este mecanismo, la Administración dispone de la posibilidad de servirse de una sola consulta para sentar un determinado criterio administrativo en materias que pueden llegar a afectar a colectivos de contribuyentes, siempre y cuando exista, como ya hemos indicado, identidad de supuesto, y en base a lo dispuesto en el apartado 1, párrafo tercero del art. 89 de la Ley.

Al amparo de lo establecido en los apartados 3.º y 6.º del art. 88 de la Ley tanto la formulación de la consulta como la respuesta han de realizarse por escrito, originando el incumplimiento de esta obligación el archivo de aquella si, una vez efectuado el correspondiente requerimiento de subsanación, ésta no se produjese⁵⁵. En el caso concreto de la formulación, su presentación ha de tener lugar además debidamente documentada, al margen de que su contenido se deje en manos del desarrollo reglamentario, tal y como sucede con el procedimiento de su tramitación y contestación, siguiendo las indicaciones recogidas en el Dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de la Ley General Tributaria.

Se afirmaba concretamente en el citado Dictamen que del art. 88 del Anteproyecto deberían desaparecer cuestiones tales como la exigencia pormenorizada de la identificación con el N.I.F. o C.I.F., la competencia del órgano administrativo que las debe contestar o las particularidades de las consultas aduaneras, al objeto de que puedan ser reguladas reglamentariamente⁵⁶.

sar en este sentido que, frente a lo que sucedía en el Anteproyecto de la L.G.T. 2003, la refacción definitiva de este art. 88.3 de la Ley incorporó como colectivos legitimados para la presentación de esta clase de consultas a las asociaciones o fundaciones representativas de personas con discapacidad.

⁵⁵ Tal y como precisa A. MONTERO DOMÍNGUEZ, «Información y asistencia al contribuyente en la L.G.T. Desarrollo reglamentario futuro», *Carta Tributaria Monografías*, n.º 10, 2007, pág. 9, esta presentación por escrito de la consulta ha de ser objeto de desarrollo ya que, con los medios técnicos actuales (destinados a la superación de la cultura del papel), la forma escrita no puede excluir el uso de los medios electrónicos, informáticos y telemáticos; a juicio del citado autor, «Ha de habilitarse el uso de otros medios de presentación que, sin dejar de ser escritos, permitan el ejercicio de este derecho con el menor coste para el contribuyente, siempre y cuando se garantice la seguridad en la emisión y recepción de la consulta, la acreditación de la identidad del consultante y la integridad de la pregunta que se formula».

⁵⁶ Recuérdese que el apartado 2 de este art. 88 del Anteproyecto exigía la presencia de las siguientes menciones en el escrito de formulación de la consulta: nombre y apellidos o razón social y número de identificación fiscal del consultante; los antecedentes y circunstancias del caso; las dudas suscitadas en torno a la normativa aplicable y los restantes datos y elementos que contribu-

En todo caso parece claro que la formulación deberá contener las dudas que la interpretación o aplicación de la norma tributaria suscita al obligado tributario. La expresión de estas dudas facilita además a la Administración una mejor comprensión de la cuestión planteada, permitiéndole ordenar adecuadamente su contestación.

Por su parte el apartado quinto del art. 88 de la L.G.T. precisa que la contestación de la consulta corresponderá al órgano que tenga atribuida la competencia en la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, así como su propuesta o interpretación. Como es sabido, en la Administración central del Estado esta competencia corresponde a la D.G.T.

Con la finalidad de que la contestación a la consulta pueda producir efectos, su formulación debe producirse 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. Así lo establece el art. 88.2 de la L.G.T. 2003⁵⁷.

A través de este requisito relativo al plazo de presentación se persigue la consecución de una mayor seguridad jurídica en la actuación de la propia Administración, máxime si tenemos en cuenta que la consulta y la contestación se producirán de forma que la actuación de los órganos gestores se realice con conocimiento de esta última, limitándose así el riesgo de que puedan aplicarse por la Administración gestora interpretaciones de la norma que no coincidan con la contenida en la contestación a la consulta, una vez iniciada la actividad por los órganos encargados de la aplicación de los tributos.

De cualquier manera cabe la posibilidad de plantear consultas una vez transcurrido dicho plazo, con independencia de que la Administración no se encuentre obligada a contestarlas. En este sentido el art. 88.4 de la Ley ordena el archivo de aquellas consultas que no se presenten en dicho plazo, con la correspondiente notificación al interesado.

Tanto la presentación como la contestación de las consultas no interrumpen los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias (art. 89.3 de la L.G.T. 2003). El plazo máximo establecido para que se produzca la contestación por parte del órgano competente es de seis meses a contar desde la presentación de la consulta, tal y como dispone el art. 88.6 de la Ley⁵⁸.

yan a formar la opinión por parte de la Administración Tributaria. Ello contrasta con el art. 8 de la antigua L.D.G.C. el cual, a la hora de especificar los extremos que debía contener la formulación de la consulta, señalaba únicamente que debía presentarse con expresión de los antecedentes y las dudas suscitadas.

⁵⁷ Piénsese que, si lo que busca el contribuyente es la interpretación de la Administración, ésta deberá solicitarse con una antelación suficiente que permita el pronunciamiento administrativo antes de que la obligación tributaria a que la misma se refiere deba cumplirse.

⁵⁸ Este mismo criterio había quedado ya recogido en el art. 13.2 del R.D. 404/1997, de 21 de marzo, por el que se contemplaba el régimen aplicable a las consultas cuya contestación deba

No obstante, debe quedar claro que el hecho de que la Administración se halle obligada a resolver en dicho plazo no supone que la contestación tenga que producirse en el mismo momento, o que resulte posible obligar a aquélla a cumplir con su obligación. De hecho el propio art. 88.6 de la L.G.T. 2003 señala que la falta de contestación en dicho plazo (seis meses a contar desde que la consulta fue presentada) no implica la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta⁵⁹.

Los efectos derivados de las contestaciones a las consultas se concretan en la actualidad, tal y como tendremos oportunidad de precisar, en la vinculación que las mismas originan para los órganos y entidades de la Administración encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante, que quedan así obligados a ajustar su actuación en los términos reflejados en su propia contestación a la consulta.

Ciertamente el criterio del carácter vinculante o no de las contestaciones a las consultas tributarias ha ido oscilando con el paso del tiempo. Inicialmente el art. 170 de la L.G.T. de 1963 establecía el carácter no vinculante de las contestaciones en todos los supuestos, disponiendo que *«La contestación tendrá el carácter de mera información y no la de acto administrativo, no vinculando a la Administración, salvo que por Ley se disponga lo contrario»*. Posteriormente el criterio varió y, tras la modificación operada en 1975, se adoptó, con carácter general, la regla contraria, esto es, el carácter vinculante de las consultas, señalándose que *«Los órganos de gestión de la Administración quedarán obligados a aplicar los criterios reflejados en la contestación a la consulta. Los interesados no podrán entablar recurso alguno contra la misma, aun cuando puedan hacerlo posteriormente contra el acto administrativo basado en ella»*.

Tras la redacción otorgada a la L.G.T. con motivo de la reforma de 1985 volvió a instaurarse nuevamente el carácter no vinculante de las consultas, señalándose que la contestación tendría carácter de mera información y no de acto administrativo, no vinculando en consecuencia a la Administración.

Fue a partir de la reforma del art. 107 de la antigua Ley llevada a cabo por la Ley 25/1995, de 20 de julio cuando, aún manteniéndose como regla general el carácter no vinculante de las contestaciones, se amplió el número de supuestos susceptibles de consulta vinculante. Dichos supuestos, de carácter tasado, tenían como principal finalidad aportar seguridad jurídica en aspectos tales como incentivos fiscales, operaciones intracomunitarias, interpretación y apli-

tener carácter vinculante para la Administración Tributaria. E idéntico plazo se establecía para las consultas vinculantes en el art. 8.2 de la L.D.G.C., elevándose así a rango legal lo dispuesto en el citado R.D. 404/1997, dado que el art. 107 de la L.G.T. de 1963 no contenía regulación al respecto.

⁵⁹ Como seguramente se recordará este plazo fue incorporado en su día por el art. 8.2 de la antigua Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes, si bien únicamente para las de carácter vinculante.

cación de Convenios de Doble Imposición, expedientes de regulación de empleo, régimen fiscal de activos financieros y de seguros de vida, implantación o modificación de sistemas de previsión social, operaciones de reorganización empresarial, incentivos a la investigación científica e innovación tecnológica y régimen de las entidades de tenencia de valores extranjeros⁶⁰.

En esta línea de ampliación, la práctica generalidad de la doctrina venía estimando que, en tanto en cuanto negar el carácter vinculante a las consultas suponía introducir una cierta inestabilidad en la aplicación de nuestro sistema tributario, habría que reconocer *de lege ferenda* carácter vinculante al conjunto de las consultas tributarias, en aras de garantizar la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos⁶¹.

Pues bien el art. 89.1 de la L.G.T. 2003 establece, como norma general, el carácter vinculante de las contestaciones a las consultas Y ello a pesar de que en el *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria* se defendía su carácter no vinculante, salvo en determinados supuestos tasados que podían coincidir con los recogidos en el art. 107 de la antigua L.G.T. de 1963. Tal y como se subrayaba en el citado *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*⁶², el objetivo principal no es otro que el de salvaguardar la seguridad jurídica de los distintos obligados tributarios, al no poder variarse por parte de los órganos encargados de aplicar los tributos el criterio expresado por la Administración a través de una consulta. En palabras del citado Informe, «*Se trata de aumentar la seguridad jurídica de los obligados, reforzando la idea de unidad de criterio, tanto en la estricta interpretación de las normas como en su aplicación*».

De conformidad con lo establecido por el art. 89.1, párrafo 2.º de la L.G.T., el efecto vinculante de las contestaciones a las consultas se subordina a la concurrencia de un conjunto de requisitos precisos, a saber: que no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicables al caso; que la consulta se haya efectuado dentro del plazo establecido en el art. 88.2 de la Ley, y que no hayan resultado alteradas las circunstancias antecedentes o los datos recogidos en la consulta⁶³.

⁶⁰ Por su parte la Ley 1/1998, de 26 de febrero, reguladora de los Derechos y Garantías de los Contribuyentes se encargó de precisar que «La contestación tendrá carácter vinculante para la Administración Tributaria en la forma y en los supuestos previstos en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, y en las leyes propias de cada tributo».

⁶¹ Véase, entre otros, J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «Luces y sombras del régimen jurídico de las consultas tributarias», *Impuestos*, n.º 13, 2000.

⁶² *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 2003, pág. 36.

⁶³ Lógicamente el carácter vinculante de la contestación queda ligado, además, a la veracidad de las manifestaciones efectuadas por el consultante en su escrito. Y es que, siendo la información suministrada por el mismo la que sirve de base al pronunciamiento administrativo, y hallándose el procedimiento de consulta presidido por los principios de buena fe y confianza legítima si, una vez emitida la contestación en base a dichas informaciones, se demostrase posteriormente la inexactitud de los datos suministrados previa actividad comprobadora y probatoria de la Administración, parece claro que la vinculación para la Administración desaparecería.

Es el art. 89.1 de la L.G.T. 2003 es el encargado de precisar los órganos de la Administración que quedan vinculados por la contestación, disponiendo al respecto que lo estarán los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

¿Y qué hemos de entender por «aplicación de los tributos»? Al amparo de lo establecido por el art. 83 de la Ley, por «aplicación de los tributos» hay que entender «(...) *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*».

Inicialmente la cuestión de qué órganos de la Administración se encuentran vinculados por la contestación quedó sin contestar en el art. 107 de la antigua L.G.T. de 1963, a pesar de lo cual se estimaba que únicamente lo estaban los órganos de gestión y no los órganos competentes para conocer de las reclamaciones que contra dicha cuestión pudieran llegar a suscitarse, es decir, los Tribunales Económico-Administrativos.

A nuestro juicio en toda consulta tributaria con efecto vinculante la Administración se hallaba obligada a ajustar su actuación en los términos contenidos en la contestación a la misma, siendo los órganos administrativos vinculados aquellos encargados de la aplicación de los tributos. En palabras de Zornoza Pérez⁶⁴, «*a través del establecimiento de procedimientos de consulta vinculante se respeta el principio de seguridad jurídica en materia tributaria*». Esta circunstancia no se planteaba en cambio en las consultas no vinculantes lo cual, como bien señalan Delgado García y Oliver Cuello⁶⁵, resulta difícilmente justificable teniendo en cuenta la personalidad única que caracteriza a la Administración.

Lo establecido en el citado art. 89.1 de la L.G.T. 2003 ha de ponerse por tanto en relación con el art. 83.2 de dicha Ley, de conformidad con el cual «*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*». Parece claro por tanto que los Tribunales Económico-Administrativos no quedarán vinculados, sino tan solo los órganos de gestión, inspección y recaudación. En efecto, las contestaciones a las consultas no tienen carácter vinculante para los órganos revisores administrativos (los Tribunales Económico-Administrativos), en clara armonía con la independencia funcional que caracteriza a los mismos⁶⁶.

⁶⁴ J. ZORNOZA PÉREZ, «Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 50, 1984, pág. 223.

⁶⁵ A. M.^a DELGADO GARCÍA y R. OLIVER CUELLO, *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, *op. cit.*, pág. 105.

⁶⁶ Y es que, tal y como dispone el art. 228.1 de la L.G.T. 2003, «El conocimiento de las reclamaciones económico-administrativas corresponderá con exclusividad a los órganos económico-administrativos, que actuarán con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias».

En definitiva, nos hallamos ante un criterio muy similar al existente al amparo de la antigua Ley de 1963. Y es que, a pesar de que su art. 107 no concretaba qué órganos de la Administración habían de quedar vinculados por la contestación, cabía entender que únicamente lo estaban los órganos de gestión y no los competentes para conocer de las reclamaciones que contra dicha gestión pudieran suscitarse, es decir, no los Tribunales Económico-Administrativos.

En tanto en cuanto el carácter vinculante de la respuesta lo es para la Administración, el consultante no queda obligado a seguir las reglas establecidas en la contestación. Ahora bien, lo que sí deberá seguir es el criterio puesto de manifiesto en la contestación a la consulta, siempre lógicamente que desee exonerarse de toda responsabilidad. Pero si el consultante decidiera apartarse de los criterios expuestos en una determinada contestación a una consulta vinculante, optando por seguir su propio criterio fundamentado en la razonabilidad de su interpretación, ello no determinaría en ningún caso la aplicación automática de sanciones tributarias.

La vinculación a la que nos venimos refiriendo se extiende además sobre el resto de los obligados tributarios, señalando al efecto el art. 89.1 de la L.G.T. en su párrafo 3.º que «*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*». Tiene lugar así la extensión de las consecuencias de la contestación a terceros que incurran en supuestos en los que exista identidad entre los hechos y circunstancias con los que afecten al caso de consultante.

Coincidimos no obstante con Montero Domínguez⁶⁷ en que la adopción de este criterio supone aceptar diversos riesgos que deben ser asumidos por la Administración y que derivan de dos condicionantes: que efectivamente exista identidad de razón entre los supuestos en cuanto a hechos y circunstancias; y que la contestación que pueda emitirse resulte modificada posteriormente. Nótese además que el legislador alude a la existencia de «*identidad de hechos y circunstancias*», sin precisar el grado de identidad que ha de alcanzarse⁶⁸.

⁶⁷ A. MONTERO DOMÍNGUEZ, «Información y asistencia al contribuyente en la L.G.T. Desarrollo reglamentario futuro», *op. cit.*, pág. 12.

⁶⁸ Ahora bien, a pesar de que nada se concreta respecto del alcance de la expresión legal «*identidad*», podría tomarse como punto de referencia lo dispuesto por el art. 179.2.d) de la Ley 58/2003 que, a la hora de regular el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, declara que «*(...) Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados*». De este modo podría identificarse el término «*identidad*» con el de «*igualdad sustancial*».

Por otra parte al amparo de la redacción ofrecida por el art. 89.1. último párrafo de la L.G.T. parece proyectarse la carga de la prueba sobre la Administración de manera que, iniciando ésta un procedimiento de comprobación o investigación deberá, existiendo una consulta previa en un supuesto análogo, aplicar dicho criterio que, en todo caso, podrá ser obstado por el interesado en la correspondiente fase procesal.

Ahora bien, ¿qué sucederá tratándose de un procedimiento iniciado a instancia del interesado, siendo éste quien alega la existencia de una contestación a una determinada consulta que le beneficia? En nuestra opinión en este caso incumbirá a este último la carga de la prueba de la existencia de dicha coincidencia de hechos y circunstancias, debiendo limitarse la Administración a valorar dicha realidad y a adoptar la decisión que resulte procedente, la cual podría incluso ser objeto de nueva contradicción por parte del contribuyente en fases tales como el trámite de alegaciones, el de audiencia o los procedimientos revisores.

Dada una eventual modificación ulterior del criterio administrativo, ¿qué consecuencias podría originar esta extensión subjetiva de efectos a que nos referimos? *A priori* establece el legislador que la contestación no podrá ser objeto de recurso. Sin embargo cabe igualmente la posibilidad de que los contribuyentes, no conformes con el criterio administrativo, opten por formular una nueva consulta con incorporación de argumentos que, en su momento, no hubiesen sido objeto de aportación y/o invocación.

A nuestro juicio, cumpliendo esta nueva consulta los requisitos legales establecidos al efecto, la contestación será igualmente vinculante, no ya solo para el consultante, sino también para cualquier tercero cuyo supuesto presente igualdad de hechos y circunstancias⁶⁹.

Otra cuestión importante al hilo de la fijación del criterio administrativo es la relativa a la posibilidad de su modificación por la Administración fuera de los casos expresamente contemplados en la Ley. A pesar de que el legislador no contempla una prohibición expresa de dicha posibilidad (limitándose únicamente a citar los supuestos de modificación legal o jurisprudencial), ¿podría llegar a admitirse dicha posibilidad?

Si analizamos lo dispuesto por el anteriormente citado art. 179.2.d) de la L.G.T., que admite la modificación del criterio administrativo sin limitar la causa de dicha modificación, cabría estimar que la Administración puede modificar el criterio administrativo fuera de los supuestos expresamente contemplados en la Ley. Y ello a pesar de que, como hemos dicho, nada se señala a este respecto en el art. 89. De este modo, produciéndose la modificación antes del

⁶⁹ Creemos por tanto que, dada esta situación, el contribuyente se inclinará por invocar el criterio administrativo que le resulte más conveniente, limitándose la Administración gestora a aplicar el criterio vigente en el instante en el que se debió cumplir la obligación tributaria.

transcurso del plazo previsto para el cumplimiento de la obligación a que se refiera la consulta, y dándose traslado de dicha modificación al consultante antes de la finalización de dicho plazo), la seguridad jurídica quedaría garantizada.

Ahora bien habría que precisar entonces el mecanismo jurídico a través del cual poder efectuar dicha modificación y, a mayor abundamiento, adoptar un posicionamiento previo respecto de la naturaleza jurídica de la contestación como acto administrativo. Y, si admitiésemos que la contestación a la consulta constituye un acto administrativo⁷⁰, para el caso de que la modificación del criterio administrativo no trajese su causa en la formulación de nuevas consultas, habría que concretar qué mecanismo revisor sería el adecuado.

En todo caso aquellas consultas que no reúnan los requisitos exigidos por el art. 89.1. párrafo 2.º de la L.G.T. 2003, así como las que, habiendo sido planteadas en plazo, se refieran a cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su formulación, carecerán de efecto vinculante.

¿Qué significa ello? Sencillamente que, en estos casos, los órganos de Gestión y de Inspección no estarán vinculados a liquidar conforme al contenido de la contestación, eximiendo únicamente de responsabilidad por infracción tributaria a aquel consultante que hubiese actuado de acuerdo con el contenido de la contestación, así como a cualquier obligado que actúe de idéntica manera, tal y como dispone el art. 179.2. letra d) de la Ley. Se evita así que la actuación de la Administración gestora se vea afectada por un criterio administrativo consecuencia de una consulta planteada con posterioridad al inicio efectivo de la actuación de aquélla⁷¹.

Como es lógico las contestaciones a las consultas no son impugnables. Así lo establece el art. 89.4 de la L.G.T., de conformidad con el cual «*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*»⁷².

⁷⁰ Así lo reconoció el T.S., entre otras, en su Sentencia de 17 de noviembre de 1980, en la que se afirmó que «(...) La concepción clásica del acto administrativo configura como tal a toda declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo emanada de la Administración en ejercicio de una potestad distinta de la reglamentaria».

⁷¹ Pensemos, por ejemplo, en aquellos supuestos en los que, iniciado un procedimiento administrativo, recurso o reclamación en relación con una determinada obligación y período impositivo, se presenta la autoliquidación o declaración correspondiente a un ejercicio o período posterior, suscitándose controversia, aún no resuelta, sobre un determinado aspecto reiterado en ambos casos. Dada esta situación, si se plantease una determinada consulta en relación con la obligación correspondiente al primer ejercicio o período de declaración una vez iniciado el procedimiento, recurso o reclamación respecto del mismo, la misma sería inadmitida.

⁷² Asume por tanto el legislador un criterio similar al adoptado en su momento por el art. 107.7 de la L.G.T. de 1963.

Ni que decir tiene esta inimpugnabilidad de las contestaciones a consultas se halla plenamente justificada, dado que no constituyen sino la manifestación de una opinión de la Administración. Cuestión distinta es que se puedan impugnar los actos administrativos dictados de acuerdo con los criterios expresados en las citadas contestaciones, esto es, las liquidaciones de que se trate⁷³.

Finalmente hemos de referirnos al tratamiento que el R.D. 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, otorga a las consultas tributarias. De entrada cabe señalar que el citado Reglamento procedió a la derogación del R.D. 404/1997, de 21 de marzo, por el que se establecía el régimen aplicable a aquellas consultas cuya contestación hubiera de tener carácter vinculante para la Administración tributaria.

Son concretamente los arts. 65 a 68 del R.D. 1065/2007 (Subsección 2.^a, Sección 1.^a, Capítulo II, Título III) del nuevo Reglamento los encargados de regular el régimen de las consultas tributarias escritas.

Señala el primero de estos preceptos, relativo a la determinación del órgano competente para la contestación de las consultas tributarias escritas que, en el ámbito de competencias del Estado, la citada competencia corresponde a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 88.8 de la Ley 58/2003.

La iniciación del procedimiento para la contestación de las consultas tributarias escritas es objeto de regulación en el art. 66 de la L.G.T. Tal y como establece el citado precepto, las consultas se formulan por el obligado tributario mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación el cual, como mínimo, ha de presentar el siguiente contenido: nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante; manifestación expresa de

⁷³ Destaca el hecho de que la L.G.T. 2003 haya suprimido la dicción, clásica en materia de consultas, relativa a los efectos derivados de la contestación cuando el contribuyente ajusta su comportamiento a lo en ella establecido. Como seguramente se recordará, en la redacción originaria de la antigua Ley 230/1963 se señalaba que no se incurriría en responsabilidad en aquellos casos en los que se cumpliesen los requisitos establecidos en la Ley en relación con la consulta, a saber: inclusión de antecedentes para la formación de juicio, no alteración posterior de los mismos y formulación en plazo. Con posterioridad, en la redacción de 1975 se eliminó dicha precisión que, sin embargo, volvió a aparecer en la redacción de 1985. Y tras la reforma de 1995 se señaló que el obligado tributario que, tras haber recibido la contestación a su consulta, hubiera cumplido sus obligaciones tributarias de acuerdo con la misma, no incurriría en responsabilidad (sin perjuicio de la exigencia de las cuotas, importes, recargos e intereses de demora oportunos), siempre que la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos. Pues bien en la Ley 58/2003 nada se señala a este respecto, con la única salvedad de la mención contenida en su art. 179.2.d), ya analizada. Y tampoco se hace mención, por razones obvias, a la exoneración de responsabilidad para el consultante que ajuste su actuación a la contestación de la Administración.

si, en el momento de presentar el escrito, está siendo tramitado o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta, salvo que ésta sea formulada por las entidades a las que se refiere el art. 88.3 de la Ley 58/2003; objeto de la consulta; antecedentes y circunstancias del caso; y lugar, fecha y firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho⁷⁴.

Asimismo cabe la posibilidad de incluir en la solicitud un domicilio a efectos de notificaciones, pudiéndose acompañar aquella de los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.

De conformidad con lo dispuesto en el apartado 5 de este art. 66, las consultas pueden presentarse utilizando medios electrónicos, informáticos o telemáticos, siempre que la identificación de las personas o entidades quede garantizada mediante una firma electrónica reconocida por la Administración. En dicho caso pueden presentarse además en papel los restantes datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración. Incluso se prevé la posibilidad de que las consultas puedan remitirse por fax, disponiéndose a este respecto la necesidad de que, en el plazo de 10 días a contar desde su remisión, se presente la documentación original por los medios anteriormente señalados. En el supuesto de que se remitiese la documentación original en dicho plazo, la fecha de presentación sería la del fax. Y no remitiéndose la documentación en el citado plazo, se tendría por no presentada la consulta y se procedería al archivo de la misma sin más trámite.

Por otra parte si la solicitud no reuniese los requisitos exigidos al efecto se requeriría al obligado tributario o, en su caso, a las entidades a que se refiere el art. 88.3 de la L.G.T. para que, en un plazo de 10 días contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento se subsane el defecto, indicándose además que, de no atenderse el requerimiento en el plazo señalado, se le tendrá por desistido de la consulta, archivándose la misma sin más trámite. Y si la consulta en cuestión fuese formulada después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procedería a su inadmisión, comunicándose esta circunstancia al obligado tributario.

En definitiva, respecto del inicio del procedimiento es objeto de regulación el contenido del escrito de consulta, que comprende la identificación del consultante (con acreditación, en su caso, de la representación otorgada por éste para el caso de actuar mediante representante), la identificación del objeto de la consulta, la posibilidad de acometer su presentación mediante medios elec-

⁷⁴ Lógicamente, en caso de que se actúe por medio de representante, deberá aportarse documentación acreditativa de la representación.

trónicos, informáticos o telemáticos (con incorporación de la firma electrónica y con opción de utilizar, como medio complementario de presentación, el fax). Asimismo se prevé la subsanación de defectos y se aclara que, en caso de incumplimiento de los plazos de presentación establecidos en el art. 88.2 de la L.G.T., procederá la inadmisión de la consulta.

Al amparo de lo establecido en el art. 67 del R.D. 1065/2007, durante la tramitación del procedimiento puede requerirse al obligado tributario la documentación o información que se estime necesaria para efectuar la contestación, pudiéndose solicitar asimismo de otros centros directivos y organismos los informes que se estimen pertinentes para la formación del criterio aplicable al caso planteado.

Nótese por tanto que, en relación con la tramitación del escrito, se contempla la posibilidad de requerir al consultante la documentación que se considere necesaria para emitir la contestación, así como de solicitar informe de otros órganos de la Administración.

Por último, y refiriéndose a la contestación de las consultas tributarias escritas, dispone el art. 68.1 del Reglamento que cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración habrá de motivar dicho cambio. Y, habiendo sido formulada la consulta por alguna de las entidades a las que se refiere el art. 88.3 de la L.G.T., su contestación carecería de 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.

Así las cosas, produciéndose un eventual cambio de criterio administrativo como consecuencia de una consulta planteada por un obligado, se exige la motivación de dicho cambio. Y, en el marco de lo dispuesto por el art. 88.3 de la L.G.T., la contestación que pueda emitirse carece de efectos vinculantes en relación con aquellos miembros o asociados que, en el momento de formularse aquélla, estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta.

En suma, la regulación ofrecida en materia de consultas tributarias por el R.D. 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, tiene como principal objetivo avanzar en el desarrollo de diversos aspectos procedimentales, esencialmente de transmisión.

VII. ALCANCE DE LA INFORMACIÓN DERIVADA DE LA VALORACIÓN DE INMUEBLES

Al amparo de lo dispuesto en el art. 34. letra n) de la L.G.T., los contribuyentes tienen derecho a ser informados de los valores correspondientes a

aquellos bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión. La concreción de este derecho queda recogida en el art. 90.1 de la propia Ley, de conformidad con el cual «Cada Administración Tributaria informará, a solicitud del interesado y en relación con los tributos cuya gestión le corresponda, sobre el valor a efectos fiscales de los bienes inmuebles que, situados en el territorio de su competencia, vayan a ser objeto de adquisición o transmisión»⁷⁵.

¿Cuál es la finalidad básica perseguida por la norma? En nuestra opinión lo que se persigue es dotar a los obligados tributarios de aquellos instrumentos necesarios que les permitan conocer de antemano el valor que la Administración asigna a determinados bienes, favoreciendo de este modo la seguridad jurídica.

Ciertamente la valoración de inmuebles se presenta como una cuestión polémica dentro del ámbito tributario, habiendo generado numerosos conflictos en relación con las comprobaciones de valores. Siguiendo a Ferreiro Lapatza⁷⁶ cabe señalar que esta información no impide ni limita en ningún sentido las actuaciones de la Administración. Tal y como precisa el citado autor, «si no se suministra no ocurre nada; se trata, como en tantos otros casos en la Ley, de normas que dicen imponer deberes a la Administración pero que no sancionan su incumplimiento».

¿Se encuentra obligada la Administración a emitir una valoración administrativa de estos bienes o debe simplemente limitarse a emitir cierta información relativa a la valoración? Es esta una cuestión que ya se planteó en su momento en relación con el art. 25 de la antigua L.D.G.C.

Así, en opinión de De la Nuez Sánchez-Cascado y Ogea Martínez-Orozco⁷⁷, del tenor literal del citado precepto parecía deducirse que la obligación de la Administración se limita a proporcionar cierta información sobre la valoración en cuestión. En un sentido contrario se manifestaba Barquero Esteban⁷⁸, para quien el art. 25 de la antigua L.D.G.C. establecía un procedimiento de valoración de acuerdo con unos criterios objetivos fundamentados en precios medios de mercado y cuya finalidad iba más allá de la meramente informativa.

⁷⁵ En líneas generales esta actuación de información se concreta en solicitar a la Administración que proceda a la valoración de bienes para, a continuación, comunicarlos al interesado.

⁷⁶ J. J. FERREIRO LAPATZA, «¿Estatuto del contribuyente o Estatuto de la Administración Tributaria?», *Quincena Fiscal*, n.º 10, 1997, pág. 13.

⁷⁷ E. DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO y M. OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, «Derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios», en la obra colectiva *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Pamplona, Aranzadi, 1998, pág. 190.

⁷⁸ J. M. BARQUERO ESTEBAN, *La información administrativa a los contribuyentes*, op. cit., pág. 239. Afirma en este sentido el autor que «Este tipo de procedimientos permiten calcular con relativa facilidad, de manera prácticamente automática (aunque de forma aproximativa, por objetiva) los valores de estos bienes. Utilizados con fines informativos, permiten dar al ciudadano una aproximación sobre lo que la Administración considera el valor real del inmueble en cuestión, con un coste razonable».

Por su parte la Instrucción 9/1998 del Director General de la A.E.A.T. estimaba que el contribuyente tiene derecho a obtener, no ya solo una simple orientación acerca de la valoración de los bienes, sino también una valoración de los mismos con carácter previo a su adquisición o transmisión.

Con carácter general el objeto de esta actuación informativa queda limitado a cierto tipo de bienes, los inmuebles, y, más concretamente, a aquellos inmuebles que vayan a ser objeto de transmisión o de adquisición. Resultan por tanto excluidos de esta clase de valoración los bienes muebles (que también podrían originar conflictos de valoración), así como otras modalidades de operaciones distintas de la transmisión o adquisición (caso, por ejemplo, de la segregación).

¿Sobre qué tributos tiende a proyectarse esta actuación informativa? Dos son los criterios interpretativos posibles a este respecto. De una parte, estimar que la referida actuación informativa incide sobre todos aquellos tributos respecto de los cuales la adquisición o transmisión de los bienes pueda llegar a ser relevante. Y de otra, considerar que la actuación informativa afectará solo a los tributos que sujetan a gravamen la transmisión.

A nuestro juicio la primera de las posibilidades planteadas parece adquirir una mayor relevancia práctica, dado que posibilita proyectar la actuación informativa, no ya solo sobre los impuestos que gravan el tráfico jurídico (I.V.A., I.T.PyA.J.D. e I.S.D.), sino también sobre los que persiguen someter a gravamen el conjunto de ganancias o pérdidas patrimoniales puestas de manifiesto como consecuencia de la transmisión. De cualquier manera nos hallamos ante un derecho claramente vinculado a determinadas figuras impositivas de carácter esencialmente patrimonialista y, específicamente, al I.T.PyA.J.D.

La actuación de información se produce exclusivamente a instancia del interesado, proyectándose su aplicación sobre el ámbito de la Administración autonómica, dada la naturaleza de los tributos que directamente se ven implicados en la valoración fiscal de los inmuebles objeto de adquisición o transmisión.

Tiene la consideración de sujeto legitimado para solicitar dicha valoración el interesado, esto es, cualquier persona que de alguna manera pueda verse afectada por el valor resultante de la adquisición o transmisión operada. Y, por lo que respecta a la Administración obligada a proporcionar información ésta será, de acuerdo con lo establecido en el art. 90.1 de la L.G.T. 2003, la Administración competente para la gestión del tributo en relación con los bienes situados en su territorio.

Cabe no obstante preguntarse en qué medida el anterior criterio puede llegar a plantear situaciones conflictivas en aquellos casos en los que el inmueble se encuentra situado fuera del territorio de la Administración competente para llevar a cabo la gestión del tributo.

A *priori* las alternativas que se presentan son varias. Así por ejemplo, podría estimarse que ha sido el propio legislador quien ha dejado deliberadamente

estos supuestos fuera del ámbito de esta actuación de información. Ahora bien, también podría pensarse que se trata de un error técnico del legislador, que incluye la referencia al «territorio de la competencia» de forma redundante con la finalidad de dejar claro que únicamente la Administración competente para gestionar el tributo es la obligada a la prestación⁷⁹.

Incluso podría defenderse que la voluntad del legislador en estos casos no es otra que excluir solamente la valoración de aquellos bienes situados en el extranjero. De esta opinión se muestra partidario Barquero Esteban⁸⁰, quien sostiene que «*La Administración competente para informar sería la misma competente para la comprobación de valores, con la particularidad de que cuando los bienes estuvieran fuera de dicha Comunidad Autónoma, ésta habría de requerir la colaboración del Estado o de la Comunidad Autónoma donde radique el bien para realizar la valoración*».

En todo caso la información es suministrada por la Administración únicamente en relación con aquellos tributos cuya gestión le corresponde, quedando limitada además a los inmuebles situados en el territorio de su competencia.

Analicemos a continuación el procedimiento que debe seguirse en esta actuación de información. En líneas generales dicho procedimiento, desarrollado en el ámbito estatal por la citada Instrucción 9/1998, de 1 de abril, del Director General de la A.E.A.T., sigue el esquema diseñado en su momento por la Ley 30/1992⁸¹.

En primer lugar, ha de ser el propio interesado quien solicite la información oportuna, facilitando al efecto a la Administración todos los datos relativos al inmueble, en especial el valor catastral del mismo. En determinados casos esta referencia al valor catastral podría plantear diversas situaciones conflictivas. Así, por ejemplo, si para definir el concepto de «bien inmueble» se toma en consideración lo dispuesto en el art. 334 del C.c., puede suceder que no siempre exista valor catastral. Téngase presente además que su exigencia no parece que pueda establecerse por una norma interna como es la referida Instrucción 9/1998.

¿De qué plazo se dispone para presentar la solicitud? Tal y como señalan Delgado García y Oliver Cuello⁸², es esta una cuestión que no terminó de quedar clara tras la redacción del art. 90 de la Ley 58/2003.

⁷⁹ Nótese que esta segunda posibilidad nos obligaría a aceptar que, en la totalidad de los casos, la competencia en materia de inmuebles viene determinada por la situación.

⁸⁰ J. M. BARQUERO ESTEBAN, *La información administrativa a los contribuyentes*, op. cit., pág. 243.

⁸¹ Concretamente los requisitos que habría de reunir la solicitud serían los contemplados, con carácter general, en los arts. 70 y 71 de la Ley 30/1992. En un sentido contrario J. I. MORENO FERNÁNDEZ, «Valoración de bienes», en la obra colectiva *Derechos y garantías del contribuyente (Estudio de la nueva ley)*, Valladolid, Lex Nova, 1998, pág. 354, defiende la aplicación analógica del procedimiento establecido para el sistema de consultas.

⁸² A. M.^a DELGADO GARCÍA y R. OLIVER CUELLO, *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, op. cit., pág. 112.

Desde nuestro punto de vista la presentación de la solicitud deberá efectuarse con anterioridad a la adquisición o transmisión de que se trate, dado que es cuando mayor trascendencia podrá tener la valoración en aras de decidir la realización de dichas actuaciones⁸³. Ello permitiría además a los contribuyentes conocer de antemano el valor que han de declarar sin temor a incurrir en responsabilidad alguna derivada de infracciones.

No obstante hemos de reconocer que el objetivo de otorgar una mayor seguridad jurídica al contribuyente a la hora de cumplir sus obligaciones y declarar los valores de los bienes podría quedar igualmente garantizado si se realizase la valoración con posterioridad a la transmisión o adquisición. Y es que esta segunda posibilidad les otorgaría un indicio bastante fiable acerca de la carga tributaria que habrían de soportar, al margen de que pueda quedar siempre abierta la posibilidad de una ulterior comprobación de valores. De hecho, en la práctica, puede llegar a suceder que la información solicitada con anterioridad a la transmisión o adquisición resulte facilitada con posterioridad a las mismas.

Lo cierto es que, como hemos indicado, no existe ningún plazo expresamente previsto en el art. 90 de la L.G.T. 2003 para facilitar la información solicitada. Ante esta situación estimamos que será posible aplicar el plazo general de seis meses establecido en el art. 104.1 de la Ley. El propio art. 90.3 de la Ley señala en este punto que *«La falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiere incluido en la solicitud del interesado»*.

Dispone por otra parte el apartado 2.º del citado art. 90 de la L.G.T. la vinculación de la información proporcionada durante un plazo de tres meses a partir de su notificación, siempre y cuando la solicitud se haya formulado con carácter previo a la finalización del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación o declaración y se hayan proporcionado datos verdaderos y suficientes a la Administración.

Quiere decirse con ello que la valoración facilitada por la Administración vinculará a ésta durante un plazo de tres meses, pero solo si se hubiese formulado la solicitud antes de la finalización del plazo establecido para presentar la autoliquidación o declaración vinculada a la transmisión, siendo necesario además que los datos suministrados al efecto se correspondan con la realidad.

La información facilitada a la Administración no impide una ulterior comprobación administrativa de los distintos elementos de hecho y circunstancias declaradas. En efecto, la información suministrada no limita las posibilidades comprobadoras de la Administración. Lo que sucede es que el contribuyente

⁸³ Piénsese que, una vez producida la transmisión, ninguna justificación parece subsistir, desde la perspectiva de los principios que rigen la programación del gasto público, para el desarrollo de una actividad administrativa de valoración con los costes que se asocian a la misma, a efectos puramente informativos. Si en estos casos se procediese a la práctica de una valoración por parte de la Administración dicha valoración podría convertirse ya en valor comprobado.

quedará exonerado de toda responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que hubiera seguido los criterios manifestados al efecto por la Administración.

Por último, contra la información proporcionada por la Administración no cabrá interponer recurso alguno, sin perjuicio de que pueda recurrirse el acto dictado con posterioridad en relación con la misma. Así lo establece el art. 90.3 de la Ley 58/2003, a cuyo tenor *«El interesado no podrá entablar recurso alguno contra la información comunicada. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en relación con dicha información. La falta de contestación no implicará la aceptación del valor que, en su caso, se hubiera incluido en la solicitud del interesado»*.

Como no podía ser de otra manera el R.D. 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, procedió a regular diversos aspectos de este instrumento de información que, en determinadas cuestiones, ofrece una regulación paralela a la de las consultas tributarias.

Es concretamente el art. 69 del Reglamento (Subsección 3.^a, Sección 1.^a, Capítulo II, Título III) el encargado de regular la información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles. Dispone el citado precepto en su apartado primero que en aquellos tributos que graven la adquisición o transmisión de bienes inmuebles y cuya base imponible se determine por el valor real de dichos bienes, los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria información sobre el valor de los que estén situados en el territorio de su competencia. Esta información tendrá efectos vinculantes en los términos previstos en el art. 90.2 de la L.G.T. (ya analizado), siempre y cuando haya sido suministrada por la Administración tributaria gestora del tributo que grave la adquisición o la transmisión y en relación con los bienes inmuebles situados en el territorio de su competencia.

Nótese por tanto como el carácter vinculante únicamente se producirá cuando sea la Administración Tributaria gestora del tributo la que proporcione la información, y solo para bienes radicados en el territorio de su competencia.

Las solicitudes de información han de formularse mediante escrito que contenga: nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del solicitante y, en su caso, del representante⁸⁴; naturaleza del bien, ubicación y características técnicas y físicas que puedan contribuir a su correcta valoración a efectos fiscales por parte de la Administración tributaria; y lugar, fecha y firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.

⁸⁴ Como es lógico, en caso de que se actúe por medio de representante, debe aportarse la documentación acreditativa de la representación.

Vino así el Reglamento a regular el contenido mínimo de la solicitud de información. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior el solicitante se halla facultado para incluir un domicilio a efectos de notificaciones, así como la estimación de la valoración del bien al que se refiere la solicitud.

Por su parte el órgano competente puede requerir al interesado la documentación que estime necesaria para la valoración del bien inmueble, además de solicitar los informes de otros centros directivos y organismos que estime pertinentes. De este modo se prevé la posibilidad de requerir información complementaria al solicitante y de recabar informe procedente de otros órganos.

Al igual que vimos anteriormente respecto de las consultas tributarias, las solicitudes de información pueden presentarse utilizando medios electrónicos, informáticos o telemáticos, siempre que la identificación de las personas o entidades quede garantizada.

Por último, fija el apartado sexto del art. 69 del Reglamento el plazo para contestar estas solicitudes de información en tres meses.

BIBLIOGRAFÍA

- BARQUERO ESTEBAN, J. M., *La información administrativa a los contribuyentes*, Pamplona, Aranzadi, 2002.
- CABALLO MINGO, G., «La información y la asistencia tributaria», *Hacienda Pública Española-Cuadernos de Actualidad*, n.º 2, 1995.
- CALVO VÉRGEZ, J., «El nuevo régimen de las consultas tributarias: ¿Un paso adelante hacia la seguridad jurídica del contribuyente?», *Quincena Fiscal*, n.º 3-4, 2006.
- CARBAJO VASCO, D. y PRATS MÁÑEZ, F., *Todo sobre el Estatuto del Contribuyente*, Barcelona, Praxis, 1998.
- DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASCADO, E. y OGEA MARTÍNEZ-OROZCO, M., «Derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos tributarios», en la obra colectiva *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Pamplona, Aranzadi, 1998.
- , «Reflexiones acerca de un posible estatuto del contribuyente», *Carta Tributaria Monografías*, n.º 225, 1995.
- DELGADO GARCÍA, A. M.^a y OLIVER CUELLO, R., *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2004.
- DÍAZ GARCÍA, C. y DELGADO LOBO, M.^a L., «La utilización de los servicios de información y asistencia al contribuyente en el ámbito del I.R.P.F.», *Hacienda Pública Española-Cuadernos de Actualidad*, n.º 2, 1994.
- FERNÁNDEZ CUEVAS, A., «Información y asistencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias», en la obra colectiva *El Estatuto del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Pamplona, Aranzadi, 1998.
- FERNÁNDEZ DOCTOR, S., «La información y la asistencia al contribuyente», *Hacienda Pública Española-Cuadernos de Actualidad*, n.º 3, 1994.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., «¿Estatuto del contribuyente o Estatuto de la Administración Tributaria?», *Quincena Fiscal*, n.º 10, 1997.

- GARCÍA NOVOA, C., «Comentarios al artículo 5», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 1999.
- , *Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Ministerio de Economía y Hacienda, 2003.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J., «Comentarios a los artículos 5, 6, 7, 8 y 27», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, McGraw-Hill, 1998.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «Luces y sombras del régimen jurídico de las consultas tributarias», *Impuestos*, n.º 13, 2000.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A., «Información y asistencia al contribuyente en la L.G.T. Desarrollo reglamentario futuro», *Carta Tributaria Monografías*, n.º 10, 2007.
- MORILLO MÉNDEZ, A., «Las consultas tributarias vinculantes», *Gaceta Fiscal*, n.º 136, 1995.
- RAMALLO MASSANET, J., «Comentarios a los artículos 5 a 9», en *Estatuto del contribuyente. Ley 1/1998, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Madrid, Francis Lefebvre, 1998.
- ROZAS VALDÉS, J. A., «Actuaciones administrativas de información al contribuyente», en la obra colectiva *Estudios de Derecho Financiero y Tributario (Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense)*, Madrid, 1996.
- VILLAVERDE GÓMEZ, M.^a B., *Las consultas a la Administración Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2002.
- ZORNOZA PÉREZ, J., «Interpretación administrativa y consulta tributaria (consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria)», *Revista Española de Derecho Financiero*, n.º 47 y 48, 1985.
- , «Las consultas a la Administración en la Ley General Tributaria», en la obra colectiva *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. II, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991.
- , «Significado y funciones de las consultas a la Administración en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 50, 1984.