

**INSTRUMENTOS
PARA LA UNIFICACIÓN DE
CRITERIOS ADMINISTRATIVOS
EN MATERIA TRIBUTARIA**

Marcus Lívio Gomes

Colección: Atelier Fiscal

Director: Miguel Ángel Collado Yurrita

Catedrático de Derecho financiero y tributario de la UCLM

Reservados todos los derechos. De conformidad con lo dispuesto en los arts. 270, 271 y 272 del Código Penal vigente, podrá ser castigado con pena de multa y privación de libertad quien reproducere, plagiar, distribuyere o comunicare públicamente, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la autorización de los titulares de los correspondientes derechos de propiedad intelectual o de sus cesionarios.

© 2011 Marcus Lívio Gomes

© 2011 Atelier
Via Laietana, 12. 08003 Barcelona
e-mail: editorial@atelierlibros.es
www.atelierlibros.es
Tel. 93 295 45 60

ISBN: 978-84-92788-53-8

Depósito legal: SE-4549-2011

Fotocomposición:
Grafime. Mallorca, 1. 08014 Barcelona

Impresión: Publidisa

SUMARIO

ABREVIATURAS	13
PRESENTACIÓN	17
PLANTEAMIENTO METODOLÓGICO	21
CAPÍTULO I	
FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL	27
I. La cláusula del Estado Social y Democrático de Derecho	27
II. El principio de seguridad jurídica	29
A. Introducción	29
B. La plasmación del principio de seguridad jurídica por el TC.	30
C. El principio de interdicción de la arbitrariedad	33
D. El principio de protección de la confianza	35
1. El principio de buena fe como fundamento del principio de protección de la confianza	35
2. El principio de seguridad jurídica como fundamento del principio de protección de la confianza	36
3. El ámbito y los requisitos de aplicación del principio de protección de la confianza	37
III. El principio de igualdad en la aplicación de la ley	39
IV. Los principios de eficacia y coordinación administrativa	43
V. El principio de unidad del ordenamiento	44
VI. El principio de unidad de criterio	45

CAPÍTULO II

INSTRUMENTOS PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIOS ADMINISTRATIVOS

EN MATERIA TRIBUTARIA A TRAVÉS DE LA INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA	51
I. Fundamento de la potestad interpretativa	
de la Administración Tributaria	51
A. El principio de tipicidad tributaria y los límites a las posibilidades de configuración secundaria de la Administración Tributaria en las tareas de unificación de criterio administrativo a través de su potestad interpretativa	52
B. La unidad de acción organizativa de los entes públicos. La potestad interpretativa y su engarce con el principio de jerarquía	54
C. La interpretación aplicativa de la Administración Tributaria	57
II. El deber de fundamentación y motivación de los actos tributarios	60
A. Fundamentación material y fundamentación formal. Estructura y función del deber de fundamentación formal.	60
B. Régimen de la fundamentación y de la motivación de los actos tributarios. La naturaleza jurídica del deber de fundamentación y motivación.	62
III. Distribución de competencias. Distribución de las potestades interpretativas en el seno de las Administraciones Tributarias	65
A. Las disposiciones ministeriales interpretativas o aclaratorias del artículo 12.3 LGT y la potestad reglamentaria del artículo 7.1.e. LGT	65
B. Las disposiciones ministeriales interpretativas o aclaratorias del artículo 12.3 LGT. Las instrucciones u órdenes de servicio del artículo 21 de la Ley n.º 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común en el Derecho Tributario español	68
C. Las disposiciones ministeriales interpretativas o aclaratorias del artículo 12.3 LGT y las resoluciones de los órganos de revisión económico-administrativa.	71
D. La unificación de criterio administrativo a través de las consultas tributarias por la Dirección General de Tributos y la doctrina administrativa de los órganos de revisión económico-administrativa	74
E. Las disposiciones ministeriales interpretativas o aclaratorias del artículo 12.3 LGT. La interpretación administrativa por la Dirección General de Tributos. El cambio de criterio administrativo	76
F. Las disposiciones ministeriales interpretativas o aclaratorias del artículo 12.3 LGT y la Agencia Estatal de Administración Tributaria	80
G. La atribución exclusiva de interpretación o aclaración al Ministro de Hacienda. Las comunidades autónomas, las Haciendas Locales y la potestad de interpretar o aclarar la normativa derivada.	83
H. Especial análisis de la normativa foral	84

CAPÍTULO III

INSTRUMENTOS PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIOS ADMINISTRATIVOS

EN MATERIA TRIBUTARIA A TRAVÉS DE LOS PROCEDIMIENTOS DE GESTIÓN	89
I. El deber de información y asistencia a los obligados tributarios	89
A. Concepto. Naturaleza jurídica. Fundamento del deber de información y asistencia a los obligados tributarios	89
B. Contenido del deber de información y asistencia a los obligados tributarios	92
1. Publicaciones. Comunicaciones y actuaciones de información de los criterios y doctrina administrativa de mayor trascendencia y repercusión	92
2. Programa Informa.	94
3. Objeto y efecto del deber administrativo de información y asistencia a los obligados tributarios y su trascendencia para la unificación del criterio administrativo	96
II. Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles	97
A. Concepto. Naturaleza jurídica. Fundamento	97
B. Objeto y efecto de la unificación de criterios administrativos con carácter previo. Distribución de competencias en el seno de la Administración Tributaria	99
III. Acuerdos previos de valoración	102
A. Concepto. Naturaleza jurídica. Fundamento	102
B. Objeto y efecto de los acuerdos previos de valoración. Distribución de competencias en el seno de la Administración Tributaria	103
C. Los acuerdos previos de valoración en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. La Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal	105

CAPÍTULO IV

LA UNIFICACIÓN DE CRITERIOS ADMINISTRATIVOS MEDIANTE

LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS	107
I. Concepto. Naturaleza jurídica. Fundamento	107
A. La interpretación aplicativa mediante las consultas tributarias. La consulta como instrumento para la unificación de criterio administrativo en materia tributaria. Consecuencias de la falta de unificación de criterio por la falta de contestación a la consulta tributaria. El silencio administrativo. La posibilidad de tutela judicial efectiva para sustituir el criterio elaborado o unificado por la Administración o el silencio administrativo	107
B. Las relaciones entre la <i>reformatio in peius</i> y la unidad de criterio administrativo	110

II. Aspectos sustantivos de las consultas tributarias con trascendencia para la unificación de criterio administrativo.	112
A. Legitimidad activa, colectiva y de los órganos de aplicación de los tributos	112
B. Unificación del criterio administrativo en cuanto al régimen, clasificación o calificación. Amplitud de la unificación del criterio administrativo mediante las Consultas Tributarias	113
C. Presupuestos para la eficacia y efectos de la contestación a una consulta tributaria que unifica criterio administrativo	114
1. Las cláusulas <i>rebus sic stantibus</i> y <i>legibus sic stantibus</i>	114
2. Modificación de la jurisprudencia aplicable al caso.	115
3. Las consecuencias del cambio de interpretación administrativa sobre el criterio administrativo elaborado o unificado anteriormente. Criterios jurídicos unificados con errores restrictivos o ampliativos de la esfera jurídica de los obligados tributarios. La unificación de criterio administrativo contrario a Derecho. Modos de formalizar el cese del criterio administrativo elaborado o unificado con anterioridad	118
a) El cambio de criterio administrativo cuando ha ocurrido un error. La interpretación administrativa antijurídica o contraria a Derecho.	118
b) El cambio de criterio administrativo cuando no ha ocurrido un error o interpretación administrativa antijurídica o contraria a Derecho.	120
III. Aspectos procedimentales con trascendencia para la unificación del criterio administrativo	125
IV. Distribución de competencia en el seno de la Administración Tributaria	127
A. Atribución legal de competencia de resolución de Consultas Tributarias. Distribución interna en el seno de la Administración Tributaria Estatal. Competencia para resolver las consultas tributarias en el ámbito autonómico. Competencia para resolver las consultas tributarias en el ámbito local. Competencia para resolver las consultas tributarias en los tributos cedidos y recargos	127
B. Especial análisis de la normativa foral	130
C. Valoración de la solución legal de atribución de competencias para dictaminar resoluciones en las consultas tributarias	132
D. Cuestiones prácticas respecto a la unificación del criterio administrativo mediante las consultas tributarias	133

CAPÍTULO V

INSTRUMENTOS PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIOS ADMINISTRATIVOS EN	
MATERIA TRIBUTARIA A TRAVÉS DE LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN . . .	137
I. La tasación pericial contradictoria	137
A. Concepto. Naturaleza jurídica. Fundamento	137
B. Aspectos sustantivos y procedimentales. Reflejos de los efectos vinculantes y erga omnes de la comprobación de valores en la unificación de criterio administrativo. Distribución de competencia en el seno de la Administración Tributaria	138
II. Las actas con acuerdo.	139
A. Concepto. Naturaleza jurídica. Fundamento	139
B. Aspectos sustantivos con trascendencia para la unificación del criterio administrativo. Objeto del acuerdo que unifica criterio administrativo	142
1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados	143
2. Cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto.	146
3. Cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración Tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario	147
C. Aspectos procedimentales. Requisitos normativos de las actas con acuerdo. Distribución de competencia en el seno de la Administración Tributaria.	148
1. La imposibilidad de unificación del criterio administrativo mediante las actas con acuerdo en los procedimientos de gestión.	149
2. Especialidades procedimentales de las actas con acuerdo con trascendencia para la unificación del criterio administrativo	150
III. El conflicto y el procedimiento de aplicación de la legislación tributaria. La unificación del criterio administrativo mediante el informe previo de la Comisión Consultiva.	152
A. Naturaleza jurídica. Concepto. Fundamento	152
B. Aspectos sustantivos. El tratamiento diferenciado de la simulación y de la calificación en cuanto a la unificación del criterio administrativo. Contenido del informe de la Comisión Consultiva .	154
C. Aspectos procedimentales y distribución de competencia en el seno de la Administración Tributaria	156

D. Procedimiento para la aplicación de la cláusula antielusión en la normativa foral 158

CAPÍTULO VI

INSTRUMENTOS PARA LA UNIFICACIÓN DE CRITERIOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA A TRAVÉS DE LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA Y DE REVISIÓN JUDICIAL 161

I. Instrumentos para la unificación de criterio administrativo en los procedimientos de revisión económico-administrativa 161

A. Introducción. Estructura de vinculación administrativa 161

B. Distribución de competencia en el seno de la Administración Tributaria 163

C. Procedimientos especiales de revisión con trascendencia para la unificación de criterio administrativo. La revocación 166

D. Recurso de alzada ordinario 169

E. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio 173

F. Recurso extraordinario para la unificación de doctrina 177

II. El enjuiciamiento de la interpretación administrativa que elabora o unifica criterio administrativo. Los instrumentos jurídicos de unificación de criterios administrativos como fundamentos del control judicial de la actividad interpretativa y aplicativa de la Administración Tributaria 181

CAPÍTULO VII

ESTRUCTURA DE VINCULACIÓN Y COORDINACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS DE UNIFICACIÓN DE CRITERIOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA ADOPTADA POR LA NORMATIVA 185

BIBLIOGRAFÍA 191

Bibliografía española 191

Bibliografía brasileña 202

Bibliografía extranjera 206