

INFORME SOBRE EL RÉGIMEN DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS EN DERECHO COMPARADO



1. INTRODUCCIÓN

El presente Informe analiza la regulación de las consultas tributarias en cinco países europeos (Italia, Alemania, Francia, Países Bajos y Suecia), Estados Unidos y Australia. Se trata de ofrecer una panorámica de la regulación de esta institución en países en los que existe una larga tradición en esta materia.

En cada caso nuestra atención se ha centrado básicamente en los siguientes aspectos: los tipos de consultas, las materias sobre las que pueden versar, el procedimiento de tramitación y resolución, el valor y efectos que se atribuye a las contestaciones, así como, en su caso, a la falta de contestación en plazo, la posibilidad de impugnación, o la exigencia de una tasa por su tramitación y resolución.

El Informe finaliza con un apartado de recapitulación en el que se destacan las principales coincidencias y diferencias que

**CONSEJO PARA LA DEFENSA
DEL CONTRIBUYENTE**

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA

presenta nuestro sistema de consultas tributarias con el vigente en los países analizados.

2. ITALIA

El derecho a formular consultas tributarias (*diritto di interpello*) está regulado actualmente en Italia en el artículo 11 de la Ley n. 212/2000, de Estatuto de derechos del contribuyente, como una figura para hacer efectiva la colaboración entre la Administración y los contribuyentes. La primera idea que interesa destacar es que la respuesta vincula a la Administración limitadamente al caso singular consultado y exclusivamente respecto al contribuyente concreto que ha consultado.

Hay varios tipos de *interpello*:

- **Ordinario.** - Permite al contribuyente solicitar opinión sobre la aplicación de normas tributarias de interpretación incierta respecto de un caso concreto, así como solicitar aclaraciones sobre la correcta calificación del caso, siempre que exista incertidumbre objetiva.
- **Probatorio.** - Permite al contribuyente solicitar opinión sobre la existencia de las condiciones o la idoneidad de las pruebas exigidas por la ley para acceder a determinados regímenes tributarios especiales. Así, por ejemplo, encajan en esta segunda modalidad las consultas relativas al régimen de Sociedades Extranjeras Controladas mediante las cuales la entidad residente demuestra, aportando la información necesaria y adjuntando la documentación adecuada, la existencia de las condiciones para obtener la no aplicación de la legislación sobre sociedades extranjeras participadas, en relación con cada filial extranjera (artículo 167 Decreto del Presidente de la República de 22 de diciembre de 1986, n. 917, Texto Único de los Impuestos sobre las Rentas, en adelante TUIR); las solicitudes de consultas relativas a participaciones adquiridas para la recuperación de los créditos bancarios (artículo 113 TUIR); las solicitudes de consultas referidas a la permanencia en el régimen de consolidación nacional, así como al acceso al régimen de consolidación mundial (artículos 117 y 130 y siguientes TUIR), o las presentadas por sociedades consideradas no operativas (artículo 30 de la Ley de 23 de diciembre de 1994, n.724 de medidas de racionalización de las finanzas públicas).
- **Anti-abuso.** - Permite al contribuyente conocer la opinión de la Administración sobre la aplicación de la cláusula antiabuso a un caso concreto y no sólo ya a efectos del IRPF como ocurría antes de la reforma de la normativa anti-elusión, sino a efectos de cualquier otro tributo.
- **Disapplicativo.** - La solicitud se presenta en este caso con el objetivo de obtener la opinión de la Administración a favor de la inaplicación de una norma anti-elusión que, en principio, resultaría de aplicación al caso de que se trata, limitando deducciones, bonificaciones o créditos fiscales, demostrando que en el caso particular tales efectos elusivos no se pueden verificar. Es la única modalidad obligatoria, en el sentido de que el contribuyente, para inaplicar una determinada norma fiscal prevista para evitar la elusión fiscal (cláusula especial anti-elusión), debe formular una consulta a la Administración.
- **Sobre nuevas inversiones.** - Permite a los inversores, italianos o extranjeros, solicitar el parecer de la Administración sobre el tratamiento fiscal aplicable a inversiones importantes (por un valor no inferior a 20 millones de euros y con implicaciones laborales significativas y duraderas) realizadas en el territorio italiano. Para las solicitudes presentadas a partir del 1 de enero de 2023, incluso si se refieren a inversiones anteriores a esa fecha, el importe mínimo de las inversiones no debe ser inferior a 15 mi-

llones de euros (art. 8, apartados 6 y 7, Ley n.130/2022).

La solicitud de consulta debe cumplir los requisitos previstos en el art. 3.1 del Decreto Legislativo de 24 de septiembre de 2015, n. 156, de medidas para la revisión de la disciplina de las consultas y del contencioso tributario. En concreto, debe contener:

- Datos identificativos del contribuyente o de su representante. Indicación del tipo concreto de consulta.
- Descripción precisa del caso o situación que genera la duda interpretativa (no basta una descripción sumaria y aproximada del caso).
- Concreta disposición cuya interpretación, aplicación o inaplicación se solicita.
- Exposición en modo claro de la solución interpretativa propuesta.
- Presentación antes de la fecha límite del plazo para la presentación de la declaración o para el cumplimiento de otras obligaciones tributarias relacionadas con el caso al que se refiere la solicitud o antes del inicio de actividades de comprobación por la Administración de las que el contribuyente tenga conocimiento.

Debe remitirse copia de la documentación que no esté en posesión de la Administración que sea relevante para la respuesta.

Si la solicitud no cumple los requisitos necesarios la Administración invitará al contribuyente a completarla en el plazo de 30 días. El plazo para la contestación empezará a correr desde el momento en que se reciba la documentación complementaria solicitada.

La consulta no será admitida si la solicitud reitera las mismas cuestiones sobre las cuales el contribuyente ya haya obtenido previamente respuesta por parte de

la Administración, salvo que se indiquen nuevos elementos de hecho o de derecho.

La respuesta debe ser notificada al contribuyente en el plazo de los 90 días siguientes a la presentación de la solicitud o dentro de los 60 días siguientes a la entrega de la documentación complementaria o 120 días en el caso del interpello anti-abuso.

Si la Administración no contesta en estos plazos se produce el silencio positivo ex art.11.3, c párrafo segundo de la Ley 212/2000 a favor de la interpretación indicada por el contribuyente en su solicitud. La contestación no es vinculante para el contribuyente que podría decidir no seguirla. Por su parte, la Administración no podrá sancionar al contribuyente si los hechos constatados coinciden con los descritos en la solicitud. En cambio, si lo que se desprende de una actuación de comprobación no coincide con la descripción de los hechos contenidos en la solicitud, la respuesta no produce efectos vinculantes para la Administración.

El pasado 23 de octubre de 2023 el Gobierno italiano aprobó el Decreto legislativo que desarrolla la Ley de 9 de agosto de 2023, n. 111, de delegación al Gobierno para la reforma del Sistema tributario, que modifica el Estatuto de Derechos del Contribuyente que regula en su artículo 11 la institución de la consulta tributaria. En dicho Decreto se introducen novedades importantes en la regulación de esta institución como el establecimiento del pago de una tasa, con el fin de frenar el flujo de consultas. El importe de la tasa se fijará a través de un Decreto del ministro de Economía y Finanzas y variará según el tipo de contribuyente, el volumen de negocios o ingresos y la complejidad o relevancia del asunto. La recaudación de esta tasa irá destinada a financiar iniciativas de formación del personal de la Administración tributaria.

Por otra parte, el Decreto delegado define seis tipos de consultas tributarias: los dos primeros se refieren a casos de incertidumbre sobre la interpretación de una norma tributaria o sobre la correcta calificación de un caso a la luz de la normativa tributaria; otros dos se refieren a la aplicación de la regulación del abuso de derecho en relación con un caso específico y a la no aplicación de normas anti-elusión; por último, los dos restantes se refieren a los requisitos de acceso al régimen especial de cumplimiento cooperativo (adempimiento colaborativo), y a los incentivos fiscales sobre nuevas inversiones. El régimen de adempimiento colaborativo o de cooperative compliance es un régimen especial de ordenación de los procedimientos de aplicación y de anticipación del control de las obligaciones tributarias de contribuyentes con una cifra de negocios superior a 1.000 millones de euros.

La reforma establece un plazo máximo de contestación a las consultas de 90 días. En caso de falta de respuesta en dicho plazo, se aplicará el silencio positivo. El plazo se suspenderá en agosto y en los casos en que sea necesaria información complementaria del contribuyente u opiniones técnicas de otras Administraciones públicas.

En cuanto a los efectos de la respuesta se establece que la misma tendrá carácter vinculante para todos los órganos de la Administración tributaria con referencia exclusiva a la pregunta objeto de la solicitud y limitada al consultante. Se aclara también que las contestaciones a consultas no podrán ser recurridas y que la presentación de consultas no tiene ningún efecto sobre los plazos previstos en las normas tributarias ni tampoco produce la interrupción del plazo de prescripción.

Se introduce también como artículo 10 nonies del Estatuto de derechos del contribuyente el servicio de consulta simplificada, al que podrán acceder personas físicas y todo tipo de sociedades que apli-

quen el régimen contable simplificado. Se trata de una medida destinada a reducir el número cada vez mayor de consultas tributarias presentadas especialmente por parte de pequeños contribuyentes. En concreto, estos pequeños contribuyentes podrán acceder gratuitamente para hacer una consulta sobre casos concretos a una base de datos especial que contiene circulares interpretativas, respuestas a consultas tributarias, resoluciones y otros actos interpretativos. Esta base de datos permite individualizar la solución a la cuestión interpretativa o de aplicación planteada por el contribuyente. Cuando la respuesta a la pregunta no se pueda individualizar inequívocamente, la base de datos informa al contribuyente que puede presentar una solicitud de consulta. La respuesta obtenida de la base de datos es válida desde la perspectiva del principio de confianza legítima, por lo que excluye sanciones e intereses exclusivamente con respecto al contribuyente solicitante. La utilización de este servicio de consulta simplificada es condición indispensable para la admisibilidad de una solicitud de consulta por parte de estos pequeños contribuyentes.

Por otra parte, se define la llamada consultenza giuridica o asesoramiento jurídico. Su desarrollo vendrá concretado por Decreto del ministro y es una especie de super- interperlo reservado a sindicatos y asociaciones profesionales, entidades públicas y privadas, regiones y entes locales.

3. ALEMANIA

Hay dos figuras en Alemania que se asimilan a las consultas vinculantes. Están reguladas en los parágrafos 89 (consejo, información) y 204 (información vinculante) de la Ordenanza tributaria alemana.

3. 1. Información vinculante del párrafo 204

En el curso de una comprobación inspectora y antes de que la misma finalice el contribuyente puede solicitar a la Administración tributaria que ésta asuma

un “compromiso vinculante” (verbindlich zugesagen) con él sobre el tratamiento fiscal que se dará en el futuro a un asunto comprobado en el pasado y descrito en el informe de la inspección, cuando el conocimiento de dicho tratamiento tributario futuro sea importante para las decisiones empresariales del contribuyente.

En cuanto a la forma que adopta esta información vinculante, el párrafo 205 establece en su apartado 1 que se emitirá por escrito indicando su carácter vinculante y deberá contener:

- El supuesto de hecho en que se basa, pudiendo hacer referencia a las circunstancias descritas en el informe de la inspección.
- La decisión sobre la solicitud y los principales motivos en los que se basa.
- la indicación de los impuestos i del período temporal al que se aplica el “compromiso vinculante”.

Por su parte, el párrafo 206 de la Ordenanza tributaria regula el efecto vinculante (bindungswirkung) de la información facilitada por la inspección, condicionándolo a que con posterioridad se den circunstancias que coincidan con las subyacentes al compromiso vinculante.

En cuanto a la vigencia de la información vinculante, el párrafo 207 de la Ordenanza tributaria establece que el efecto vinculante dejará de surtir efecto si se modifican las normas jurídicas en las que se basa la decisión. En cambio, no se pierde el efecto vinculante si simplemente lo que hay es un cambio recogido en una instrucción administrativa.

3.2. El consejo (beratung) y la información (auskunft) del párrafo 89

De conformidad con lo previsto en el apartado 2 del párrafo 89 de la Ordenanza Tributaria alemana las oficinas de la Administración tributaria (Finanzämter) y

la Oficina Federal Central de Impuestos (Bundeszentralamt für Steuern) podrán, previa solicitud, facilitar información vinculante sobre la liquidación tributaria de hechos definidos con precisión que aún no se hayan realizado si existe un interés especial sobre ello en consideración a sus importantes repercusiones fiscales.

La resolución sobre la solicitud de información vinculante se adoptará en el plazo de seis meses a partir de la recepción de la solicitud por la autoridad tributaria competente; si la autoridad tributaria no puede resolver sobre la solicitud en este plazo, se informará de ello al solicitante, indicando los motivos. El Ministerio Federal de Hacienda está autorizado, con la aprobación del Bundesrat, a dictar disposiciones más detalladas sobre la forma, el contenido y los requisitos de la solicitud de suministro de información vinculante y sobre el alcance del efecto vinculante. La ordenanza no requerirá la aprobación del Bundesrat en la medida en que se refiera al Impuesto sobre los seguros.

La solicitud de información vinculante está sujeta al pago de una tasa de tramitación de conformidad con el apartado 3 de este párrafo 89. Si la información vinculante se expide de manera uniforme a varios solicitantes, sólo se cobrará una tasa; en este caso, todos los solicitantes serán responsables solidarios del pago de la tasa. El solicitante deberá abonar la tasa en el plazo de un mes a partir de la notificación de su determinación. La autoridad tributaria podrá aplazar su decisión sobre la solicitud hasta que se haya abonado la tasa.

La tasa se calculará en función del valor de la información vinculante para el solicitante (valor del objeto). El solicitante declarará el valor del objeto y las circunstancias relevantes para su determinación en su solicitud de información vinculante. La autoridad tributaria basará la determinación de la tasa en el valor en litigio declarado por el solicitante, salvo que ello

conduzca a un resultado manifiestamente incorrecto. La tasa se fija en porcentaje del 1%, en aplicación análoga del párrafo 39 de la Ley de Costas Judiciales. Si el valor es inferior a 10.000 euros, no se cobrará tasa alguna.

Por otra parte, si el valor del asunto no puede determinarse ni siquiera mediante estimación, se cobrará una tasa por tiempo, que será de 50 euros por media hora o fracción de tiempo de tramitación. Si el tiempo de tramitación es inferior a dos horas, no se exigirá tasa alguna.

No pueden solicitarse estos consejos e informaciones fiscales sobre temas relacionados con beneficios fiscales y la Administración puede rechazar emitirlos por causas justificadas como, por ejemplo, cuando sobre el supuesto se espera que se pronuncien los tribunales, o que se apruebe una norma jurídica o instrucción administrativa general.

Los consejos e informaciones fiscales vinculantes tienen la naturaleza de actos administrativos por lo que producirán efectos en tanto no hayan sido declarados nulos por los procedimientos de recursos previstos por la ordenanza tributaria. Una cuestión que se deriva de esta consideración como actos administrativos y que resulta relevante es que son recurribles. Lo mismo rige cuando se rechaza la emisión del consejo e información.

4. FRANCIA

La regulación de la institución de la consulta tributaria (rescrit fiscal) en Francia está contenida básicamente en el artículo L80 B del Livre des procédures fiscales.

La consulta debe formularse antes de la finalización del plazo para la presentación de la declaración correspondiente y en todo caso antes de la fecha de pago del impuesto afectado por la solicitud de consulta.

Los datos que deben incluirse en la solicitud son: nombre y apellidos o razón social, dirección, teléfono y correo electrónico, exposición de la situación (precisa, completa y sincera), norma fiscal afectada y análisis o interpretación que realiza el contribuyente (en la medida de lo posible).

El plazo de respuesta es de 3 meses a partir de la recepción de la solicitud. Si la solicitud es incompleta el plazo empieza a cumplir desde la recepción de la documentación complementaria solicitada.

Una particularidad del sistema francés de consultas tributarias que lo diferencia del español es que en determinados supuestos contemplados en el artículo L80 B está previsto el silencio positivo, que implica la admisión del criterio seguido por el contribuyente y planteado en una consulta que no ha sido respondida por la Administración en ese plazo de tres meses.

En caso de desacuerdo con la respuesta recibida el contribuyente puede pedir desde el 1 de julio de 2009 un segundo examen de su solicitud inicial. Se aplican las mismas reglas que para la primera y habría que añadir algún elemento nuevo. El plazo para presentar la consulta en este segundo caso es de dos meses desde la recepción de la respuesta a la primera solicitud. La Administración dispone de un plazo de tres meses para responder desde la presentación de esta solicitud de segundo examen. Si el contribuyente no está de acuerdo con esta segunda interpretación de la Administración, también puede decidir no seguir la contestación que se le ha dado, aunque con el riesgo que ello conlleva en una comprobación posterior.

La respuesta es vinculante para la Administración siempre que sea suficientemente explícita, precisa y no equívoca (así lo ha precisado el Consejo de Estado francés en sus Decisiones de 29 de diciembre de 2004, núm. 255831; 4 de agosto de

2006, núm.271525 y 30 de mayo de 2007, núm. 274477) y se cumplan las siguientes condiciones:

- Actuación del contribuyente de buena fe, entendiendo que concurre la misma cuando éste ha proporcionado a la Administración toda la información que necesita para tomar una decisión con conocimiento de causa.
- Su situación sigue siendo estrictamente idéntica a aquella sobre la que se ha pronunciado la Administración.
- Se ha ajustado a la interpretación dada por la Administración en su contestación.

La vinculación de la consulta cesa para el consultante en tres casos:

- Cuando la situación del contribuyente ya no es idéntica a la explicada en su solicitud.
- Cuando la legislación aplicable se ha modificado.
- Cuando la Administración cambia su criterio sobre la situación planteada por el consultante. Este cambio de criterio se aplicará a partir del día en que se informe del cambio y sólo para el futuro.

En aplicación del párrafo primero del artículo L80 A del Livre des procédures fiscales también cabe en Francia plantear la llamada cuestión de legislación si el contribuyente desea conocer cómo interpreta la Administración tributaria una norma tributaria determinada sobre la que no existe doctrina de la Administración y sin apreciación de una situación de hecho concreta. Conforme a lo allí establecido, la Administración no podrá regularizar la situación tributaria de un contribuyente de buena fe cuando existan diferencias en cuanto a la interpretación de una norma tributaria y se demuestre que la interpretación en la que se ha basado el contribuyente para tomar su decisión fue en su momento aceptada formalmente por la Administración y recogida en ins-

trucciones o circulares. Las contestaciones a este tipo de consultas se publican en el Bulletin officiel des finances publiques (Bofip – Impôts) (<https://bofip.impots.gouv.fr/rescrits>).

5. PAISES BAJOS

Países Bajos tiene un sistema de consultas tributarias (advance tax rulings) abierto pues se permite a los contribuyentes formular consultas sobre las implicaciones fiscales de cualquier operación.

Son frecuentes las consultas formuladas por entidades residentes y no residentes en relación con las consecuencias fiscales en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades de determinadas transacciones o sobre precios de transferencia aceptables.

La contestación dada a la consulta tiene efectos vinculantes para la Administración en relación con los hechos y circunstancias concretas de la cuestión consultada. Si los hechos o circunstancias cambian la eficacia vinculante desaparece. También puede modificarse la eficacia de una consulta si se produce un cambio legislativo importante.

Con efectos a partir del 1 de julio de 2019 se aplica un nuevo régimen de consultas tributarias en operaciones internacionales. Conforme a esta regulación sólo se pueden emitir rulings si:

- La entidad solicitante forma parte de un grupo de empresas que realiza suficientes actividades operativas comerciales en los Países Bajos (es decir, tiene un nexo económico en ese país);
- la entidad solicitante lleva a cabo dichas actividades operativas por cuenta y riesgo propios, con personal suficiente, a nivel del grupo, presente en los Países Bajos; y

- dichas actividades guardan proporción con la función de la entidad dentro del grupo.

El criterio del nexo económico ha sustituido, a partir del 1 de julio de 2019, a los requisitos de sustancia que se aplicaban antes de esa fecha.

En el nuevo régimen no se concederá ningún tax ruling internacional si el objetivo decisivo de la operación u operaciones es la elusión de impuestos neerlandeses o extranjeros, o la consulta se refiere a operaciones directas con entidades residentes en jurisdicciones designadas como de baja tributación o no cooperativas.

Las tax rulings internacionales tienen, en principio, una validez de 5 años. En casos excepcionales, este periodo puede ampliarse a 10 años. La administración tributaria holandesa publica un resumen anónimo de cada ruling internacional emitido.

Especial interés ofrece la regulación del plazo de resolución de consultas tributarias en los Países Bajos. De acuerdo con lo previsto en el artículo 4:14 de la General Administration Law Act el plazo de resolución mientras no se establezca un plazo específico al efecto para las consultas tributarias es de ocho semanas.

6. SUECIA

Es uno de los países con un sistema más avanzado de consultas tributarias desde 1951 (cuando se aprobó la Ley relativa a las resoluciones preliminares en materia tributaria), si bien posteriormente fue modificada su regulación en 1991. Como particularidades de este sistema cabe destacar que la competencia para resolver las consultas tributarias corresponde a un órgano independiente de los órganos de gestión y recaudación, concretamente al Skaterättsnämnden o National Council for Advance Tax Rulings (conocido comúnmente como la Comisión tributaria) y que las contestaciones emitidas por este

órgano tienen carácter vinculante para la Administración tributaria y para los Tribunales administrativos mientras no se modifique la norma aplicable al caso.

Inicialmente las consultas sólo podían plantearse en materia de impuestos directos y a partir de 1991 se amplió la posibilidad a los impuestos indirectos, especialmente al IVA. Precisamente la Comisión está dividida en dos Secciones: la primera se encarga de responder las consultas relativas a impuestos directos y la segunda se ocupa de las que se refieran a impuestos indirectos. Cada sección se compone de siete miembros, entre los que se incluyen representantes de la Swedish National Tax Board, que viene a ser el equivalente a nuestra Agencia Estatal de Administración Tributaria, miembros de Tribunales administrativos, miembros del sector privado (en el momento actual hay un representante de la Confederación de Empresas Suecas) y Profesores de Universidad. La Comisión está asistida en sus deliberaciones por un secretariado del que forman parte abogados con amplia experiencia en materia tributaria.

En relación con la naturaleza de este órgano se planteó la duda de si el mismo debería considerarse parte integrante del sistema judicial sueco a efectos de su posible legitimación para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. La Comisión Europea defendía que la Comisión tributaria sueca no desempeñaba una función jurisdiccional, puesto que sus actividades tenían más bien un carácter administrativo, mientras que el gobierno sueco mantenía su carácter de órgano jurisdiccional. Finalmente, esa posibilidad fue rechazada por el TJUE que en el caso C-134/97, Victoria Film A/S, declaró que no era competente para responder a las cuestiones planteadas por este órgano porque el mismo actúa como administración al emitir una consulta vinculante que interesa al contribuyente en la medida en que le permite planificar mejor sus actividades, pero no es un órgano

judicial porque no le incumbe dirimir un litigio.

Los escritos de solicitud deben reunir los requisitos legalmente exigidos e incorporar toda la información de la que se disponga a fin de que el órgano pueda emitir su resolución. En caso de presentar defectos se requerirá para su subsanación. Una vez admitido el escrito en el que se formula la consulta, será remitido a la National Tax Board que podrá efectuar los comentarios que estime oportunos. Posteriormente, la Comisión pondrá en conocimiento del solicitante esos comentarios para que este pueda verificar si ha incluido en la solicitud toda la información necesaria, junto con todos los argumentos legales que sean relevantes.

Una vez recibido el escrito definitivo de solicitud, el secretariado preparará un informe completo sobre la solicitud, acompañado de una recomendación exponiendo su opinión sobre cómo debería resolver el asunto el Consejo. El escrito de solicitud, los comentarios efectuados por el National Tax Board y el informe del secretariado son enviados a los miembros de la Comisión para su estudio antes de la correspondiente sesión plenaria. La Comisión responderá a la cuestión formulada por el consultante si considera que dispone de todos los datos necesarios para hacerlo. Si no es así, puede decidir solicitar información adicional al consultante.

El tiempo de tramitación depende de circunstancias tales como la complejidad del caso o la necesidad de completar la solicitud. El plazo medio de contestación de las consultas según la página web de la Comisión es de tres meses desde que haya finalizado el intercambio de documentos entre el solicitante y el Consejo (<https://www.skatterattsnamnden.se/attansoka.4.7f2824581614cb166511cd.html>).

Cabe la posibilidad de solicitar la tramitación por la vía de urgencia, pero la resolución en estos casos no tardará menos de

un mes, circunstancia que ha sido criticada en alguna ocasión por el mundo empresarial.

Si la Comisión, teniendo en cuenta el contenido de la solicitud, considera que no puede emitirse una consulta, la solicitud será desestimada. Además, no se admiten consultas sobre materias relacionadas con la valoración de bienes inmuebles a efectos del Impuesto sueco sobre la propiedad (property tax), sobre la valoración de operaciones vinculadas o referidas a cuestiones de prueba.

El solicitante tiene que pagar una tasa por la tramitación y resolución de la consulta, cuyo importe se calcula a partir de las normas específicas aprobadas al efecto y depende de la dificultad de esta y del tiempo que se estime necesario para la resolución de la consulta. No se cobra tasa respecto de las consultas sobre impuestos indirectos, por entender que el empresario en última instancia no es beneficiario de la contestación, ya que no soporta el impuesto, sino que lo repercute a sus clientes.

Una peculiaridad del sistema sueco de consultas tributarias es que las contestaciones pueden recurrirse ante el Tribunal Supremo Administrativo. Si el Tribunal anula posteriormente la consulta, la tasa pagada será devuelta al contribuyente.

7. ESTADOS UNIDOS

La figura equivalente a las consultas tributarias en Estados Unidos son las private letter rulings. Son emitidas por el Internal Revenue Service en respuesta a la solicitud presentada por un contribuyente y contienen la interpretación y aplicación de las normas tributarias a los hechos planteados por el contribuyente. Se trata pues de una resolución que interpreta y aplica la normativa tributaria al caso concreto.

Las private letter rulings únicamente vinculan a la Administración tributaria estadounidense con respecto al sujeto que las solicitó y exclusivamente en relación

con la operación a la que se refiere la consulta. No pueden, por tanto, ser utilizadas como precedente por otros contribuyentes, aunque conozcan su contenido. De todos modos, en la práctica, son de gran utilidad para el público en general, ya que permiten conocer cuál es la forma en que la Administración interpreta y aplica la norma tributaria a una operación concreta.

Junto a lo anterior, la propia Administración tributaria tiene la opción de convertir la contestación a una *private letter ruling* en una *Revenue ruling*, que ya sí es una resolución que contiene una interpretación sobre cómo aplicar las normas tributarias (ya sean leyes o reglamentos) a unos hechos concretos y que tiene carácter vinculante para todos los contribuyentes y la propia Administración. Las *revenue rulings* se publican en el *Internal Revenue Bulletin* y en el *Federal Register* con el fin de promover la aplicación correcta y uniforme de las normas tributarias por los empleados del *Internal Revenue Service* y para ayudar a los contribuyentes a lograr el máximo grado de cumplimiento voluntario. El sistema de numeración de las *revenue rulings* corresponde al año de su publicación; así, por ejemplo, el *Revenue Ruling 2023-32* fue el trigésimo segundo emitido este año. Si se trata de la interpretación de normas relativas a procedimientos tributarios con instrucciones, por ejemplo, para la presentación de declaraciones reciben la denominación de *revenue procedures*.

Por otra parte, conviene distinguir las *private letter rulings* del llamado Programa de Acuerdo de Cierre Voluntario (*TEB's Voluntary Closing Agreement Program*). Las *private letter rulings* son apropiadas cuando el contribuyente desea confirmar con el *Internal Revenue Service* que una operación futura no va a suponer una infracción tributaria. En cambio, los *closing agreements* se utilizan cuando el contribuyente desea resolver de forma concluyente las cuestiones fiscales relacionadas con un incumplimiento en

materia tributaria de la forma más rápida posible, incluso si existen argumentos jurídicos que pueden hacerse valer para defender que en realidad no se produjo tal incumplimiento. Las primeras serían semejantes a las consultas tributarias en Derecho español. Los *closing agreements* se enmarcan en los muy diversos cauces de conciliación tributaria previstos en el ordenamiento tributario norteamericano, cuya única manifestación en el nuestro son las actas con acuerdo previstas en el procedimiento de inspección.

Para la obtención de la *private letter ruling* es preciso pagar una tasa. El procedimiento y la tasa que abonar para poder obtener la *private letter ruling* se regulan en una norma que se publica anualmente llamada *Revenue Procedure*, concretamente en la primera que se aprueba cada año. Si no se abona por adelantado la tasa y se acredita esta circunstancia, la Administración no tramitará la solicitud presentada por el contribuyente.

Un aspecto interesante de la regulación de las consultas tributarias en Estados Unidos es que en ciertos casos cabe pedir la tramitación urgente de una consulta (*Fast-Track Process*). Esta novedad se introdujo con efectos desde el 27 de julio de 2023 a través del *Revenue Procedure 2023-26* en materia de Impuesto sobre Sociedades para reorganizaciones y operaciones complejas. Para ello es preciso que el solicitante explique cuáles son los motivos que avalan su petición y justifique el pago de la tasa prevista para estos casos. En estos supuestos la consulta puede responderse en un plazo de 12 semanas (o incluso menos si el contribuyente acredita una necesidad empresarial) frente al plazo normal de resolución que a veces llega a 180 días o incluso llega a superar este plazo.

Otro aspecto atractivo del procedimiento estadounidense de resolución de las *letter rulings* es el derecho que se concede al consultante para pedir la celebra-

ción de una reunión con un representante de la Administración tributaria para ampliar la información suministrada junto con la solicitud y explicar con más detalle la operación u operaciones a que alude la consulta. Cuando la Administración estime que dicha reunión puede resultar de utilidad accederá a la petición y así se lo comunicará al solicitante. En todo caso, la reunión se celebrará como máximo dentro de los veintiún días hábiles siguientes a aquel en que se solicitó.

8. AUSTRALIA

Australia cuenta con un sistema muy completo de consultas tributarias vinculantes (binding rulings system). El régimen allí vigente desde 1992 ofrece a los ciudadanos más información y les otorga mayor certeza que los existentes en la mayoría de los países de la OCDE.

En Australia existen dos tipos de rulings: public rulings y private rulings. Las public rulings contienen la interpretación del Commissioner sobre cómo deben aplicarse las normas tributarias. La iniciativa a la hora de elaborar las public rulings corresponde a la Australian Taxation Office. Existen distintos tipos de public rulings, como son:

- TR – taxation ruling.
- TD – taxation determination (short form ruling).
- LCR – law companion ruling.
- GSTR – GST ruling.
- MT – miscellaneous taxation ruling.
- CR – class ruling.
- PR – product ruling.

Con la excepción de las public rulings sobre clases y productos, normalmente la Administración tributaria australiana publica las public rulings como borradores para que el público haga comentarios antes de finalizarlas. Tanto los borradores como las resoluciones definitivas se publican en la base de datos jurídica de la

ATO (<https://www.ato.gov.au/single-page-applications/legaldatabase#Law>).

El programa “Advice under development” ofrece información detallada sobre las resoluciones públicas que se están elaborando en cada momento.

En cambio, las llamadas private rulings contienen la expresión escrita de la opinión del Commissioner of Taxation sobre la forma en que las normas tributarias se aplicarían a un contribuyente en relación con una operación determinada y se elaboran tras la petición, vía consultas concretas, de los contribuyentes.

La solicitud de private ruling debe hacerse en el modelo aprobado al efecto y de conformidad con las Divisions 357 y 359 del Anexo 1 de la Ley de Administración Tributaria de 1953. La información requerida y la documentación que acompaña a una solicitud de private ruling tiene que ser suficiente para el Commissioner pueda elaborar la contestación y debe incluir necesariamente:

- La entidad o persona a la que se aplicará la contestación.
- Los hechos que describen el esquema u operación cuyo régimen tributario se desea conocer.
- Cuestiones sobre las que se desea que se pronuncie la contestación y argumentos del consultante relacionados con tales cuestiones.

El Commissioner puede solicitar información complementaria para poder pronunciarse.

Con el fin de impulsar el sistema de consultas tributarias, se publican todas las private rulings en la base de datos de la Administración tributaria australiana, eliminando previamente todos los datos personales con el fin de garantizar la privacidad de los contribuyentes. Una copia de la versión editada del fallo que está previsto publicar se incluye con la contesta-

ción de manera que los consultantes que están preocupados de que la versión editada todavía pueda permitir que sean identificados tienen 28 días para ponerse en contacto con la Administración tributaria para informar de estas preocupaciones.

Por otra parte, los contribuyentes pueden oponerse a las *private rulings* que sean adversas de la misma forma que pueden mostrar su oposición a las liquidaciones derivadas de una actuación de comprobación de la Administración. Se puede solicitar su revisión por parte de los Tribunales Administrativos de Apelación o por un Tribunal de justicia. En el texto de la contestación se facilita una explicación de las posibilidades de recurso y cómo ejercerlas. Sobre la forma de oponerse y los plazos véase el enlace <https://www.ato.gov.au/individuals-and-families/your-tax-return/dispute-or-object-to-an-ato-decision>. Solamente puede hacerlo el sujeto que haya formulado la consulta y no cualquier ciudadano. Así lo confirmó en 1994 el Federal Court en su Sentencia *CTC Resources NL v. FC of T*.

Las *private rulings* son vinculantes para la Administración tributaria cuando se trate de supuestos en los que el contribuyente se ha basado en la contestación y ha actuado de conformidad a lo dicho en la misma. Una *private ruling* sólo puede aplicarse a un supuesto que sea idéntico al que se describa en la misma. Si existe una diferencia sustancial entre el supuesto descrito en la misma y lo que realmente ocurre, la *private ruling* no resulta de aplicación.

9. RECAPITULACIÓN

Prescindiendo de los detalles pormenorizados de cada una de las particularidades que la regulación de los procedimientos que guardan semejanza con los que en nuestro ordenamiento se identifican como de “consultas tributarias escritas” (arts. 88 y 89 de la Ley 58/2003, General Tributaria) en la normativa de Derecho compara-

do expuesta se pueden advertir varias coincidencias a tener en cuenta.

Así, mientras que en nuestro Derecho tributario únicamente se contemplan dos regímenes especiales a este respecto -valoración de inmuebles (art. 90 LGT) y acuerdos previos de valoración (art. 91 LGT)- en Derecho comparado la tipología de los procedimientos en esta materia es muy rica y variopinta debido a su objeto y de los contribuyentes legitimados para su instancia.

En este sentido -y atendido el contexto de cada tipología de consulta- el régimen jurídico, requisitos, procedimiento y efectos de las contestaciones que ponen término a cada una de las descritas varía considerablemente. También, como es lógico, el plazo de resolución de cada procedimiento se adecua a las peculiaridades concretas de cada modalidad de consulta.

Por otra parte, no es infrecuente que, en los supuestos que revistan mayor complejidad, se prevea una fase de instrucción -de oficio, o a instancia de parte- en la que se convoca al contribuyente para que aclare todos los extremos de la misma, como tampoco lo es que las dudas más habituales y menos complejas se resuelvan mediante la simple comunicación del criterio ya existente o que incluso en estos casos deba acreditarse que, con carácter previo a la formulación de consulta, se ha hecho uso de los sistemas de información tributaria.

En definitiva, la mayor diferencia entre el régimen español de la regulación de las consultas tributarias y sus equivalentes en Derecho comparado estriba en su carácter homogéneo. En Derecho español, el procedimiento es el mismo e idéntico para la práctica totalidad de las consultas; su régimen jurídico, efectos y plazo de resolución el mismo. En Derecho comparado se prevén muy diversos regímenes jurídicos de consultas debido a su objeto y características propias.

