

BASE DE DATOS NORMACEF

Referencia: NFJ059676

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 22 de septiembre de 2015

Vocalía 4.^a

R.G. 2294/2013

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Interpretación. *Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.* Los órganos de aplicación de los tributos están vinculados por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, debiendo aplicarlos cuando exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a las consultas. En dichas circunstancias, si el órgano aplica un criterio distinto, el acto administrativo que dicte vulnera lo dispuesto en el art. 89.1 de la Ley 58/2003 (LGT) y debe declararse no conforme a Derecho por el órgano revisor. Ahora bien, las contestaciones de la Dirección General de Tributos a las consultas que se le plantean no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. Así está previsto expresamente en el art. 89.1 párrafo tercero de la Ley 58/2003 (LGT), y encuentra su sentido en la separación entre las funciones y, por ende, entre los órganos de aplicación de los tributos y de revisión de los actos resultantes de dicha aplicación. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 83, 89 y 239.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en la reclamación económico-administrativa que, en única instancia, pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesta por **L... SL**, con NIF..., actuando en su nombre y representación D. ... y con domicilio a efectos de notificaciones en ... , contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid (Agencia Estatal de Administración Tributaria), por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2010, del que resulta una cantidad a devolver de 457.514,74 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero.**

En relación con la entidad **L... SL**, en fecha 2 de junio de 2011 se inician actuaciones de comprobación e investigación relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2010. Las actuaciones, de carácter parcial, se limitan a la comprobación de la procedencia de la solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2010, por importe de 746.454,32 euros, y finalizan mediante la incoación de acta de disconformidad A02-72142936 en fecha 9 de octubre de 2012.

La propuesta de liquidación contenida en el acta de disconformidad se confirma en el acuerdo de liquidación dictado el 27 de marzo de 2013, del que resulta una cantidad a devolver de 457.514,74 euros.

Los hechos y fundamentos de derecho contenidos en el acuerdo de liquidación son, en síntesis, los siguientes:

1. La actividad desarrollada por la entidad consiste en la comercialización de packs compuestos por una guía y una tarjeta regalo que puede ser canjeada por servicios de hostelería, restauración o estética, entre otros. Dichos servicios serán prestados por los proveedores incluidos en la guía, a elección del cliente, proveedores establecidos tanto en el territorio peninsular como en Baleares, en Canarias y en el extranjero, principalmente en Portugal.

La venta de los packs se realiza a través de internet, de distribuidores o en tiendas propias.

Las operaciones declaradas por la entidad por esta actividad son las siguientes:

A) Operaciones sujetas y no exentas:

- Comisiones de venta percibidas de los establecimientos proveedores de los servicios de hostelería y restauración.
- Gastos de envío por las ventas de packs realizadas por internet que se repercuten a los clientes.

B) Operaciones no sujetas:

- Venta de packs directamente por la entidad o a través de distribuidores.
- Venta de packs respecto a los que ha transcurrido la fecha de caducidad para su utilización. Los packs tienen un determinado plazo para ser utilizados desde el momento de la compra; transcurrido el plazo sin ser utilizados, la entidad considera como ingreso el importe obtenido por la venta del pack, y como operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, según criterio de la Dirección General de Tributos.

2. Según jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contenida en sentencias como la de 21 de febrero de 2006, asunto C-419/02, BUPA Hospitals, o la de 16 de diciembre de 2010, asunto C-270/09, MacDonald Resorts Ltd, entre otras, las entregas de cheques regalo, vales o bonos a cambio de un precio que dan derecho al disfrute de los servicios que elija el cliente de los que figuran en una lista, si en el momento inicial no están perfectamente identificados los servicios futuros ni el lugar de prestación de los mismos, no existe devengo del impuesto por pago anticipado del futuro servicio. Por tanto, no existe operación relevante a efectos del IVA, dado que no hay entrega de bienes ni prestación de servicios y el desconocimiento de las condiciones del futuro devengo impide la exigibilidad del impuesto por pago anticipado.

Cuando se preste el servicio elegido, existirá una prestación de servicios gravada sobre la base de la contraprestación pagada por el destinatario del servicio, debiendo el prestador facturar al destinatario al tipo impositivo que corresponda.

Por último, de la citada jurisprudencia se deduce que no cabe desligar la entrega inicial del bono de la prestación de servicios final, de forma que se consideran una única operación, lo que resulta de la consideración de la operación inicial como irrelevante a efectos del impuesto.

La Dirección General de Tributos, en consultas como la V2546-11 o la V0687-12, se atiene a la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, si bien se pronuncia sobre dos aspectos no planteados en la misma:

- Estima que en el momento inicial de entrega del bono existe una entrega de medios de pago, lo que le lleva a considerar exentos los servicios de intermediarios o distribuidores del bono.
- En el supuesto de que se produzca la caducidad del derecho a obtener la entrega de bienes o prestación de servicios, considera que no existe hecho imponible a efectos de IVA dado que no se realiza ningún acto de consumo susceptible de imposición, a pesar de que el emisor del bono retenga en su poder el importe pagado por el cliente en la adquisición.

3. De acuerdo con lo anteriormente expuesto, considera la Inspección que el régimen aplicable a las operaciones realizadas por **L... SL** es el siguiente:

- En el momento inicial de venta del pack no existe devengo del impuesto por pago anticipado.
- Efectuada la entrega por intermediación del distribuidor sí se produce el devengo de la comisión correspondiente al mismo, sin perjuicio de la transferencia de los fondos recibidos del cliente descontada la comisión y el impuesto.
- Si se utiliza el servicio, **L... SL** percibe la comisión correspondiente del establecimiento que presta el servicio, reteniendo su importe de la cantidad recibida del cliente, y transfiriendo al establecimiento la cantidad que proceda por el servicio y el IVA que grava la operación. **L... SL** facturará por la intermediación repercutiendo el impuesto sobre la base de la comisión devengada. A su vez, el establecimiento facturará al cliente por el servicio prestado al tipo impositivo que corresponda, sobre una base imponible que se obtiene a partir del precio de venta IVA incluido.

4. La cuestión controvertida se plantea en relación con el régimen aplicable en caso de caducidad del bono, respecto a la que no existe amparo en la doctrina del Tribunal Europeo. Sí se pronuncia al respecto la Dirección General de Tributos, si bien no justifica sus conclusiones.

En este punto cabe acudir a la sentencia de la Audiencia Nacional 567/01 de 9 de abril de 2003, que confirma la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 25 de abril de 2001, 895/98, de las que resulta que existe un vínculo obligacional o relación contractual entre el emisor del bono y el cliente que lo adquiere pagando el precio correspondiente, de forma que si el bono caduca la retención por el emisor del importe pagado constituye la contraprestación de unos servicios que suponen la realización del hecho imponible del impuesto. La falta de tipificación expresa en la normativa del impuesto del hecho realizado, al ser un contrato

innominado o atípico, no obsta para apreciar la existencia del hecho imponible en cuanto que se percibe una cantidad de dinero que tiene por causa una atribución de un derecho (al servicio futuro) o la asunción de una obligación (intermediar en la obtención del servicio futuro).

Esta consideración es coherente con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea según la cual la operación es única, procediendo la calificación cuando se consuma la operación, y debiendo recibir el mismo tratamiento que una prestación de servicios en la que no existiera bono.

La conclusión alcanzada por la Inspección es que cuando se produce la caducidad existe un servicio perfectamente identificado, consistente en la obligación de intermediar en el servicio futuro durante un periodo determinado, a cambio de una cantidad de dinero percibida en el momento de la entrega del pack, lo que supone la realización de un servicio incluido en el ámbito de aplicación del impuesto al ser realizado por un empresario en el desarrollo de su actividad empresarial.

De acuerdo con lo anterior, la regularización practicada consiste en considerar que las cantidades percibidas que correspondan a packs no utilizados y, por tanto, caducados a 31 de diciembre de 2010, son contraprestación de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segundo.

Contra el acuerdo de liquidación descrito en el antecedente de hecho anterior, la entidad interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 30 de abril de 2013.

En el correspondiente trámite de puesta de manifiesto, la entidad presenta escrito en el que, en síntesis, formula las siguientes alegaciones:

1. En relación con la tributación por el Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de packs cuando no son canjeados en el plazo establecido, tanto el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (sentencias BUPA, Mac Donald o RCI Europe) como la Comisión Europea en su Propuesta de Directiva y la Dirección General de Tributos han considerado que el devengo del impuesto sólo tiene lugar cuando se canjean los bonos, momento en el que se conoce el bien o servicio que se recibe y el lugar de la entrega o prestación. La compra de los packs no es un fin en sí misma, sino los bienes o servicios por los que se canjean, por tanto, si no se produce el canje, no se devenga el impuesto, dado que no se produce ningún acto de consumo.

2. No puede considerarse, como afirma la Inspección, que con la caducidad del bono y la retención de la contraprestación pagada se produzca un servicio identificable consistente en facilitar o intermediar en el servicio futuro durante un tiempo determinado; además, no se entiende que con una única venta de un pack se produzcan dos clases de servicios en función de la existencia o no del canje, sin que se hayan modificado las condiciones contractuales entre la entidad y el cliente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central consiste en determinar si el acuerdo de liquidación dictado por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2010, es ajustado a Derecho.

Segundo.

Tal como se expone en los antecedentes de hecho, la actividad desarrollada por la entidad reclamante consiste en la comercialización de "cajas regalo" compuestas por una guía y una tarjeta regalo que puede ser canjeada por servicios de hostelería, restauración o estética, entre otros, durante un periodo preestablecido. Dichos servicios serán prestados por los proveedores incluidos en la guía, a elección del cliente, proveedores establecidos tanto en el territorio de aplicación del impuesto como fuera del mismo.

Cuando se produce el canje y se recibe el servicio por el cliente, la reclamante percibe la comisión correspondiente del establecimiento que presta el servicio y la cuota de IVA que corresponda, reteniendo su importe de la cantidad recibida del cliente, y transfiriendo al establecimiento la cantidad que proceda por el servicio. La reclamante factura por el servicio de intermediación repercutiendo el impuesto sobre la base de la

comisión devengada. A su vez, el establecimiento facturará al cliente por el servicio prestado al tipo impositivo que corresponda, sobre una base imponible que se obtiene a partir del precio de venta IVA incluido.

La cuestión planteada en la presente reclamación consiste en determinar el régimen aplicable en el Impuesto sobre el Valor Añadido en aquellos casos en los que la entidad reclamante obtiene definitivamente el importe satisfecho por el adquirente de las “cajas regalo” cuando no se produce el canje por servicios de hostelería y restauración dentro del periodo fijado, por tanto, sin que dichos servicios hayan sido efectivamente prestados.

La controversia se centra en la consideración de la existencia de una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso expuesto. El criterio adoptado por la Inspección se basa en que cuando se produce la caducidad del pack existe un servicio perfectamente identificado, consistente en la obligación de intermediar en el servicio futuro durante un periodo determinado, a cambio de una cantidad de dinero percibida en el momento de la entrega del pack, lo que supone la realización de un servicio incluido en el ámbito de aplicación del impuesto al ser realizado por un empresario en el desarrollo de su actividad empresarial.

Frente al criterio de la Administración, la reclamante alega que, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria y las consultas de la Dirección General de Tributos (V2456-11, de 17 de octubre de 2011, y V0687-12, de 2 de abril de 2012), el devengo del impuesto sólo tiene lugar cuando se canjean las tarjetas, momento en el que se conoce el bien o servicio que se recibe y el lugar de la entrega o prestación. La compra de los packs no es un fin en sí misma, sino los bienes o servicios por los que se canjean, por tanto, si no tiene lugar el canje, no se devenga el impuesto, dado que no se produce ningún acto de consumo.

En relación a la cuestión controvertida en la presente reclamación, el acuerdo de liquidación impugnado cita el criterio adoptado por la Dirección General de Tributos en las consultas V2456-11 y V0687-12, señalando:

“La DGT, en general, se atiene a la doctrina del TJCE, a la cual se remite en sus resoluciones, si bien en el momento inicial de entrega del bono, cuando no están determinados todos los elementos del devengo, no existiendo operación relevante a efectos del IVA y por tanto no procediendo la exigibilidad anticipada del impuesto, estima que existe una entrega de medios de pago, conclusión que no se encuentra presente en ninguna de las sentencias del TJCE relativas a la cuestión, lo que le lleva a considerar exentos los servicios de intermediarios o distribuidores del bono. Igualmente, la DGT se pronuncia sobre un aspecto no planteado en ninguna de las sentencias del TJCE, sin que tampoco exista ninguna previsión en la propuesta de directiva, cual es el supuesto de que se produzca la caducidad del derecho a obtener la entrega de bienes o prestación del servicio (caducidad del Bono por transcurso del plazo previsto para ejercer el derecho a la obtención de la entrega o prestación), estimando que no existe hecho imponible a efectos del IVA, y ello a pesar de que le emisor del bono retenga en su poder el importe pagado por el cliente por la adquisición.

(...).

Hasta aquí parece claro el régimen fiscal que procede aplicar a las operaciones realizadas, no obstante la doctrina de la DGT en cuanto a la existencia de medios de pago que consideramos que no está amparada por la doctrina del TJCE, siendo en relación con la caducidad del bono donde se plantean dudas sobre el régimen que procede aplicar, por no existir ningún pronunciamiento expreso del TJCE, ni contenerse ninguna previsión en la Propuesta de Directiva, ni razonarse la conclusión a la que llega la DGT en sus resoluciones”.

La consulta V2456-11 se plantea por una entidad que quiere efectuar en España la distribución y venta de un producto denominado cofre-regalo, en virtud del cual el adquirente o, en caso de posterior transmisión, el poseedor final del mismo, podrá acceder a alguno de los servicios que se le ofrecen (hostelería, restauración, ocio, etc.) en diversos centros asociados en España o en el extranjero. El cofre-regalo incluye una guía de prestaciones de servicios y un vale no nominativo, por cuyo importe, impuestos indirectos incluidos, puede el tenedor elegir el servicio de los incluidos en la guía, antes de una fecha límite de utilización. El adquirente del vale reservará directamente el servicio elegido en el centro asociado, el cual le prestará el servicio a cambio de la entrega del correspondiente vale. El criterio expresado en relación con la cuestión controvertida en la consulta V2456-11 es el siguiente:

“3. De igual forma, cuando se produzca la pérdida o la caducidad del producto de forma que el cliente no redima el vale en ninguno de los establecimientos asociados, tampoco se producirá ningún hecho imponible gravable por el Impuesto, dado que no se efectúa ningún acto de consumo susceptible de imposición, por lo que tampoco se producirá el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en estos supuestos”.

En cuanto a la consulta V0687-12, se refiere a una entidad que se dedica a la venta de productos vacacionales en complejos hoteleros situados en España, Austria, Francia, Irlanda, Malta, Noruega, Portugal y Reino Unido. La prestación de dichos productos se realiza entre otros, por medio de un sistema de aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles de uso turístico basado en puntos, consistente, básicamente, en

la atribución anual al cliente, durante cierto número de años, de unos determinados puntos que pueden ser redimidos por estancias en cualquiera de los complejos hoteleros ofrecidos. El criterio relativo a la cuestión controvertida es el siguiente:

“5.- Supuesto de que no se produzca el canje total o parcial de puntos.

En caso de que algún año no se produzca el canje de los puntos a que tiene derecho el cliente, o bien no se produzca el registro en el hotel correspondiente, no se producirá ningún hecho imponible gravable por el Impuesto, dado que no se efectúa ningún acto de consumo susceptible de imposición, por lo que tampoco se producirá el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido en estos supuestos”.

Tercero.

Debemos en este punto acudir a lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que regula los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas:

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

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

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.

(...):

Las actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Inspección son actuaciones de aplicación de los tributos, según establece el artículo 83 de la Ley 58/2003, General Tributaria:

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

(...):

Por tanto, la Inspección, en el ejercicio de sus actuaciones inspectoras, de conformidad con el transcrito artículo 89.1 de la Ley 58/2003, está vinculada por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que debe aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, establecida en el apartado 7 del artículo 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, es ésta doctrina la que vincula a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto.

Esta vinculación, en caso de que el criterio o la doctrina fueran favorables al contribuyente, genera en él un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del acto, cuya vulneración exige la anulación del acto.

De lo expuesto en el fundamento de derecho anterior se deduce que la consulta V2456-11, de 17 de octubre de 2011, contiene unos hechos o circunstancias respecto a los que se existe identidad con los correspondientes a la entidad reclamante, que ha aplicado en sus autoliquidaciones el régimen tributario establecido en dicha consulta, sin que en ningún momento la Inspección haya cuestionado tal identidad de hechos o circunstancias. Por tanto, la Inspección debió aplicar los criterios reflejados en la citada consulta al dictar su acuerdo de liquidación, con independencia de su discrepancia respecto a los mismos.

Es relevante en este sentido la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 16 de marzo de 2011, recurso 260/2008, que en su fundamento de derecho quinto dispone lo siguiente:

Tal y como expuso esta Sala y Sección en Sentencia de fecha 21 de diciembre de 2006 -rec. núm.814/2003 -, entre otras, el dictamen del Director General de los Tributos es un instrumento válido para fundamentar la cuestión controvertida, y está expresado en términos incondicionales y claros.

En efecto, en el presente supuesto el planteamiento de la consulta es claro y no se presta a confusión, en la medida en que se expone con rigor y detalle el presupuesto de hecho, al igual que también es diáfano el sentido de la consulta, cual es interrogar sobre si la nueva ayuda forma parte de los ingresos de explotación platanera pudiéndose aplicar, respecto de los mismos, la bonificación controvertida.

(...).

En este caso, no sólo el planteamiento de la consulta es claro y no se presta a confusión, en la medida en que se expone con rigor y detalle el presupuesto de hecho, al igual que también es diáfano el sentido de la consulta, sino que es incluso más diáfano, si cabe, la respuesta de la consulta, que es inequívoca, clara y no da lugar a confusión alguna.

Esta consulta resulta vinculante, dada la fecha en que ha sido emitida, conforme a lo dispuesto en el art. 89.1 de la Ley General Tributaria de 2003, pero aún en el caso de que no lo fuere, ya ha expuesto esta Sala en Sentencia de fecha 21 de diciembre de 2006 -rec. núm. 814/2003 -, anteriormente referida, que "el hecho en que tanto se insiste de que la consulta no sea vinculante no autoriza a pensar que carece por completo de valor alguno, pues una Administración que sirve con objetividad los intereses generales, más allá de sus propios intereses como organización, debe respetar el criterio jurídico de los órganos llamados, en mayor o menor medida, a sentar doctrina administrativa. Desde esta perspectiva, que la consulta no sea vinculante no autoriza a desconocerla pura y simplemente sin incurrir en una cierta arbitrariedad, prohibida en el artículo 9.3 de la Constitución, al margen de que, en el seno de la propia organización administrativa, quedaría también resentido el propio principio jerárquico, pues se dejaría al albedrío de cualquier órgano de mayor o menor importancia, central o periférico, desdecirse de los autorizados criterios de un órgano que, entre sus competencias, ostenta una significativa en materia de consultas".

De ahí que, cuando menos, debió motivarse en Derecho, lo que en modo alguno se ha hecho, qué razones había para considerar errónea, de hecho o de derecho, la resolución de la D.G.T. y por qué se aparta el órgano de resolución de lo dictaminado para responder a una consulta, con posible vulneración, al no hacerlo, de lo prevenido en el artículo 54.1.c) de la Ley 30/92, a cuyo tenor "serán motivados, con sucinta referencia de hechos y fundamentos de derecho: c) Los que se separen del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos", máxime teniendo en cuenta que no hay razón alguna para excluir el deber de motivar cuando el criterio haya sido sentado en procedimientos que, aunque diferentes a aquél en que debe dictarse resolución, tienen por objeto, precisamente, una función de orientación y consulta -a la postre, de favorecer la seguridad jurídica- orientar a los administrados y también a la propia Administración para el correcto ejercicio de sus potestades, siempre con el sometimiento, en su actuación, al control jurisdiccional.

De ahí que el respeto al principio de confianza legítima, reconocido en el artículo 3.1, segundo párrafo, de la Ley 30/92, imponga a la Administración la carga de expresar los motivos por los que juzga inaplicable, erróneo o contrario a Derecho el contenido propio de una consulta, sin que para llenar esta exigencia sea suficiente aducir, como se hace en el escrito de contestación a la demanda, lo siguiente:

"En este contexto, a pesar de lo manifestado por la Dirección General de Tributos en las consultas que invoca la actora, no podemos compartir la configuración de esas ayudas como "rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos en Canarias por ellos mismos, propios de actividades agrícolas..." que es precisamente la base sobre la que se aplica la reducción del 50% de la cuota...", pues tal afirmación no desacredita como tal la conclusión material de la consulta.

En términos similares se pronuncia la sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de marzo de 2007, recurso 320/2004.

Asimismo, el carácter vinculante de las consultas tributarias escritas para los órganos de aplicación de los tributos se recoge en la resolución del recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central en fecha 29 de septiembre de 2011, RG 591/2010, cuyo fundamento de derecho expone:

Sexto.

Por último, quiere este Tribunal Central pronunciarse acerca de las afirmaciones del Director recurrente sobre el valor de las contestaciones de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda a consultas vinculantes y su deber de seguimiento por parte de los Tribunales Económico-Administrativos.

No tiene en cuenta el Director recurrente la tradicional separación entre las funciones, y por ende los órganos, de aplicación de los tributos y de revisión de los actos resultantes de dicha aplicación, distinción que ya estaba recogida en la Ley 230/1963 General tributaria (en este sentido, su artículo 90 “Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten y estarán encomendadas a órganos diferentes”) y que hoy consagra el artículo 5 de la vigente Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cuando señala que:

“Artículo 5.º La Administración Tributaria.

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

2. En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos, el ejercicio de la potestad sancionadora y la función revisora en vía administrativa corresponde al Ministerio de Economía y Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a otro órgano o entidad de derecho público.

En los términos previstos en su Ley de creación, dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo la declaración de nulidad de pleno derecho regulada en el artículo 217 y las reclamaciones económico-administrativas reguladas en el capítulo IV del título V de la presente Ley.

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

Así, el Título III de la citada Ley General Tributaria regula “La aplicación de los tributos” y el Título IV se dedica a “La potestad sancionadora”, siendo en el Título V donde se regula la función de “Revisión en vía administrativa”.

Pues bien, teniendo en cuenta lo anterior, según el artículo 89 de la Ley General Tributaria, invocado por el propio recurrente, las contestaciones a las consultas exclusivamente tienen carácter vinculante para los órganos de aplicación de los tributos, y no para los órganos de revisión entre los que se encuadran los Tribunales Económico-Administrativos. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar.

De acuerdo con todo lo anterior, este Tribunal declara no ajustado a Derecho el acuerdo de liquidación impugnado, procediendo su anulación.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, vista la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA

estimarla, anulando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.