

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061095

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de diciembre de 2015

Vocalía 12.^a

R.G. 1503/2014

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Interpretación. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas. *Recurso en unificación de criterio contra una resolución de Tribunal Económico-Administrativo Regional que falla siguiendo el criterio de consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.* En el presente caso, en el momento en el que se dictó la liquidación derivada del procedimiento de comprobación e investigación, existían dos contestaciones vinculantes a consultas realizadas a la Dirección General de Tributos del actual Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en las que se sentaba un criterio contrario al aplicado en la regularización inspectora, criterio que no es confirmado por el TEAR, lo que hace que la Directora del Departamento pretenda discutir la procedencia de dicho criterio a través del presente recurso extraordinario. Así las cosas, el acto administrativo que da lugar a la resolución del TEAR cuyo criterio aquí se pone en entredicho, nunca debió haberse dictado. La Inspección, en el ejercicio de sus actuaciones inspectoras, de conformidad con el art. 89.1 de la Ley 58/2003 (LGT), 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 TEAC, establecida en el art. 239.7 de la Ley 58/2003 (LGT). De acuerdo con todo lo anterior, puesto que nunca debió dictarse el acto de liquidación, la resolución del TEAR -la cual estima debido a la existencia precisamente de contestaciones vinculantes sin perjuicio de que además formule otros pronunciamientos a modo de *obiter dicta*-, es ajustada a Derecho, por lo que se desestima el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Asimismo, debe subrayarse que si con motivo de la formulación de este recurso extraordinario alzada para la unificación de criterio, este Tribunal Central entrase a conocer sobre el fondo del asunto, se estaría permitiendo a los órganos de aplicación de los tributos la vulneración del carácter vinculante para ellos de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos que fueran favorables para los obligados tributarios, pues bastaría con que en un caso concreto no se siguiese el criterio de la contestación dada a la consulta para que, a resultas de una ulterior impugnación por parte del contribuyente y estimación por un TEAR en única instancia, se acabara residenciando en este Tribunal Central una discusión que nunca debió llegarle. Cuestión distinta sería que a pesar de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos, no se apreciara por la Inspección entre el supuesto planteado en la consulta y el regularizado identidad sustancial; o que existiera una doctrina distinta del Tribunal Central, que es la que prevalecería sobre la de las consultas; o que ante este Tribunal Central estuvieran ya planteadas resoluciones en las que se discutiera el criterio procedente y que con posterioridad al momento en que se dictaron esos actos sometidos a revisión, la Dirección General de Tributos sentase un criterio favorable al contribuyente, distinto del utilizado por los órganos de aplicación de los tributos. En casos como los descritos, este Tribunal Central sí podría entrar en el fondo del asunto y acabar sentando un criterio distinto a de las consultas, por el carácter predominante que a su doctrina atribuye la Ley General Tributaria. Pero ninguna de las descritas es la situación que aquí se plantea. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

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

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba señalada, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por **LA DIRECTORA DEL DEPARTAMENTO DE ADUANAS E IMPUESTOS ESPECIALES DE LA AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, con domicilio a efectos de notificaciones en Av. Llano Castellano, n.º 17,

28034-Madrid, contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid de fecha 25 de septiembre de 2012, por la que se resuelve la reclamación número 28/17882/2010.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

De los antecedentes obrantes en el expediente de aplicación de los tributos, resultan acreditados los siguientes hechos:

1. Iniciado procedimiento inspector, éste finalizó con acuerdo de liquidación sobre Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) en operaciones de importación del ejercicio 2007. El acuerdo recoge que el interesado tiene como actividad la comercialización de artículos de deporte, importando gran parte de los productos desde países de Asia. A su vez, tiene suscritos otros contratos con otras empresas de la misma localización para que inspeccionen que los productos que se fabrican y se entregan se hagan bajo las especificaciones dadas por el propio importador a los fabricantes.

El acuerdo de liquidación considera que esos servicios de inspección tenían la consideración de gastos accesorios a la importación y que incrementaban la base imponible del IVA a la importación, conforme al artículo 83.1.b) de la Ley 37/1992 (en adelante, LIVA).

2. Contra el acuerdo de liquidación se interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid (en adelante, TEAR), alegando, entre otras cuestiones, la infracción del artículo 83 LIVA.

3. El TEAR dictó resolución alcanzando la conclusión de que tales gastos no forman parte de la base imponible, basándose en sentencia de la Audiencia Nacional sobre un asunto idéntico del mismo interesado, sentencia que se apoya en consultas de la Dirección General de Tributos en las que se afirma que, al tratarse de servicios prestados fuera del territorio de aplicación de impuesto (en adelante TAI), prestados por empresarios no establecidos en el TAI a un empresario que sí está establecido, se produce la inversión del sujeto pasivo, siendo en este caso el sujeto pasivo el propio interesado. La reclamación fue estimada.

Segundo.

Frente a la resolución del TEAR, la Directora del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria interpone el presente recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, formulando, en síntesis, las alegaciones siguientes:

1. Del expediente se deduce que la problemática concreta que se plantea respecto de los servicios prestados después de la fabricación de determinados productos para el control, seguimiento e inspección de los productos fabricados para que se embarquen conforme a determinadas especificaciones es la de determinar si esos servicios son efectivamente autónomos de las importaciones o por el contrario si están vinculados directamente a las mismas, procediendo en este caso a la aplicación del artículo 83.1.b) LIVA y a la adición de esos gastos a la base imponible del IVA a la importación.

2. La base imponible del IVA a la importación no se asimila al valor en aduana, sino que se adicionan otros conceptos, entre otros los gastos accesorios a la importación hasta la llegada al destino de los bienes en la Comunidad.

3. El valor añadido en cada fase, se articula con carácter general mediante la repercusión al adquirente del impuesto sobre la contraprestación total obtenida, deduciendo las cuotas que a su vez le hayan sido repercutidas por otros empresarios en la fase previa, de forma que cada operador va tributando por el valor que incorpora al producto final, siendo la tributación final de los bienes o servicios independiente del número de fases o transacciones previas al consumo final. Cuando se introducen bienes procedentes de un país tercero no existe una repercusión de las cuotas por parte del vendedor en la medida en que éste no estará establecido en la Comunidad Europea, pero la mecánica es la misma, es decir, deben incorporarse al sistema las cuotas correspondientes al valor total de los bienes para equilibrarlos con los de procedencia comunitaria para, a partir de ese momento, ir incorporando el valor añadido en cada fase posterior. De este modo, las reglas de determinación de la base imponible respecto a los bienes importados tienden a asegurar que el IVA exigible con ocasión de la importación incluye la totalidad de su valor.

4. Con esta finalidad la base imponible del IVA importación trata de incluir todos los conceptos relacionados con los bienes importados hasta su llegada al TAI, comprendiendo los distintos componentes del valor en aduana, los propios derechos de importación y los gastos accesorios que se produzcan en relación a la compra. En este sentido, dado que el objetivo final es el gravamen del valor total incorporado a los bienes, la

enumeración de gastos accesorios que hacen tanto la Directiva Comunitaria como la Ley nacional tiene carácter abierto, permitiendo la inclusión de cualquier gasto siempre que esté correlacionado con los bienes importados.

5. Por otra parte, el gravamen en el momento de la importación de todos los conceptos es independiente del lugar de localización de los servicios, lo que obliga a definir un sistema que garantice el objetivo básico de equilibrio de las condiciones de tributación en los casos en los que tales servicios se localicen en el TAI, ya que de gravarse dichos servicios de forma independiente de la importación se produciría una doble imposición que afectaría exclusivamente a los bienes procedentes de terceros países, del mismo modo que, en sentido contrario, la exclusión de gravamen de gastos directamente relacionados con los bienes importados implicaría un trato discriminatorio en contra de los bienes de procedencia comunitaria.

6. El propio Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 10 de septiembre de 2008 (RG 3817/2007) ha establecido que los gastos relacionados con las compras producidos antes de la importación deben considerarse gastos accesorios y adicionarse a la base imponible del IVA *“En el caso examinado ha quedado acreditado que la sociedad importadora satisface determinadas cantidades por servicios prestados en relación con la compra de determinadas piezas y componentes para la fabricación de vehículos que, aún cuando no forman parte del valor en aduana, deben integrarse en la base imponible del IVA a la Importación en la parte que tales pagos puedan atribuirse a las mercancías importadas.”*

De acuerdo con las consideraciones anteriores, solicita que se establezca el siguiente criterio: *“Que los servicios de control e inspección de los productos con la finalidad de que los mismos se entreguen bajo las especificaciones de la empresa importadora son gastos accesorios a la importación y como tales su contraprestación debe incluirse en la base imponible de las importaciones, con independencia del lugar en el que se localicen a efectos del impuesto y sin perjuicio del derecho a la exención establecida en el artículo 64 de la ley del IVA cuando tales servicios se entiendan prestados en el territorio de aplicación del impuesto”.*

Tercero.

Concedido trámite para alegaciones a la entidad interesada procede a formular alegaciones:

1. Que se trata de servicios contratados con un tercer empresario que contará con su propio personal, para que realice el control y seguimiento de los productos hasta su embarque, así como otras actividades de búsqueda de materias primas, visitas a proveedores, etc que la contratación de dichos servicio se realiza para cada campaña o encargo sin que exista un contrato de exclusividad, y que su remuneración no consiste en un porcentaje sobre el valor de los productos importados, sino que se abona su precio sin que en el mismo influya la mercancía que finalmente será importada.

2. Que la interesada planteó dos consultas vinculantes a la Dirección General de Tributos V0110-05 (contestada el 31 de enero de 2005) y V1873-09 (contestada el 7 de agosto de 2009) en la que se consultaba esta cuestión y las contestaciones fueron en el mismo sentido que la de la resolución del TEAR de Madrid.

3. Conforme a artículo 89.1 de la LGT las consultas vinculantes tiene el efecto de que los órgano encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en ellas, a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dichos obligados y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

4. Que si bien las resoluciones de los recursos extraordinarios de los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio también son vinculantes (complementarios de las consultas vinculantes según la exposición de motivos de la LGT), existiendo ya un criterio vinculante derivado de las consultas tributarias ya citadas, confirmado por la Audiencia Nacional, es contrario a la finalidad de este recurso pretender que el TEAC adopte un criterio distinto del mantenido en las consultas vinculantes. No es jurídicamente posible la coexistencia de dos criterios vinculantes contradictorios entre sí.

5. La Audiencia Nacional en sentencia de 2 de febrero de 2012 (Rec nº 598/2011) ha ratificado el criterio de la Dirección General de Tributos, añadiendo que aunque no existieran las consultas (que citaba) sostiene el mismo criterio. Dicha sentencia no ha sido recurrida por la Administración y es firme, por lo que la interposición de este recurso es contrario al efecto de cosa juzgada.

6. Que no se dan ninguno de los tres motivos para la interposición de este recurso contras las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales, motivos que se contienen en el artículo 242.1 de la LGT.

- Que sean gravemente dañosas y erróneas. No puede considerarse así pues la sentencia de la Audiencia Nacional no fue recurrida; de haberse considerado gravemente daños o errónea sí se hubiera recurrido. No puede ser ahora gravemente dañosa y errónea, y el criterio idéntico anterior no. Es jurídicamente inviable abrir mediante un recurso administrativo una cuestión firme y consentida en vía jurisdiccional. Lo contrario es inseguridad jurídica total.

- Que no se adecuen a la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central. A pesar de que la Administración recurrente cita una resolución del TEAC y una sentencia de la Audiencia Nacional (de 2010) existe la sentencia ya citada de 2 de febrero de 2012 (además de las consultas vinculantes).

- Que apliquen criterios distintos a los empleados por otros tribunales económico-administrativos regionales o locales. Tampoco se ofrece explicación alguna sobre la existencia de pronunciamientos distintos de otros TEAR.

7. Que es claro que el recurrente quiere llevar a cabo una revisión ordinaria utilizando este recurso extraordinario, pues analiza las circunstancias del caso concreto lo que supone una clara extralimitación de la finalidad del este recurso extraordinario.

8. Que los servicios controvertidos son de carácter autónomo. El contrato es siempre por campaña, no existe exclusividad, la remuneración no es un porcentaje sobre el valor de los productos importados, el precio abonado al empresario que presta los servicios no influye en la mercancía.

9. No existe fundamento ni razones para considerar gravemente dañoso o erróneo el criterio del TEAR. El hecho de que el recurrente no comparta el criterio no significa que sea erróneo.

Por último, citando resolución TEAC de 20 de septiembre de 2012, dada la extralimitación producida en la interposición del recurso considera que ello implica su inadmisión o subsidiariamente la desestimación. Inadmisión o desestimación subsidiaria que solicita.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Concurren los requisitos de legitimación, competencia y plazo para entender del presente recurso, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 242 de la Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria.

Segundo.

Con carácter previo a la resolución de la cuestión de fondo controvertida, debe tenerse en cuenta que en el presente caso, en el momento en el que se dictó la liquidación derivada del procedimiento de comprobación e investigación, existían dos contestaciones vinculantes a consultas realizadas a la Dirección General de Tributos del actual Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en las que se sentaba un criterio contrario al aplicado en la regularización inspectora, criterio que no es confirmado por el TEAR, lo que hace que la Directora del Departamento pretenda discutir la procedencia de dicho criterio a través del presente recurso extraordinario.

Así las cosas, el acto administrativo que da lugar a la resolución del TEAR cuyo criterio aquí se pone en entredicho, nunca debió haberse dictado. 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.

(...)”.

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, sería ésta la doctrina que vincularía 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.

Así lo ha señalado recientemente este Tribunal Central en resolución 00/2294/2013 de fecha 22 de septiembre de 2015.

De lo expuesto en el fundamento de derecho anterior se deduce que a la vista de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos V0110-05 de fecha 31 de enero de 2005 y V1873-09 de fecha 7 de agosto de 2009, la Inspección debió aplicar los criterios reflejados en las citadas consultas 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, desdeñarse 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, puesto que nunca debió dictarse el acto de liquidación, la resolución del TEAR- la cual estima debido a la existencia precisamente de contestaciones vinculantes sin perjuicio de que además formule otros pronunciamientos a modo de obiter dicta-, es ajustada a Derecho, por lo que se desestima el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Asimismo, debe subrayarse que si en un supuesto como el presente, con motivo de la formulación de este recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio este Tribunal Central entrase a conocer sobre el fondo del asunto, se estaría permitiendo a los órganos de aplicación de los tributos la vulneración del carácter vinculante para ellos de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos que fueran favorables para los obligados tributarios, pues bastaría con que en un caso concreto no se siguiese el criterio de la contestación dada a la consulta para que, a resultas de una ulterior impugnación por parte del contribuyente y estimación por un TEAR en única instancia, se acabara residenciando en este Tribunal Central una discusión que nunca debió

llegarle. Cuestión distinta sería que a pesar de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos, no se apreciara por la Inspección entre el supuesto planteado en la consulta y el regularizado identidad sustancial; o que existiera una doctrina distinta del Tribunal Central, que es la que prevalecería sobre la de las consultas; o que ante este Tribunal Central estuvieran ya planteadas resoluciones en las que se discutiera el criterio procedente y que con posterioridad al momento en que se dictaron esos actos sometidos a revisión, la Dirección General de Tributos sentase un criterio favorable al contribuyente, distinto del utilizado por los órganos de aplicación de los tributos. En casos como los descritos, este Tribunal Central sí podría entrar en el fondo del asunto y acabar sentando un criterio distinto a de las consultas, por el carácter predominante que a su doctrina atribuye la Ley General Tributaria. Pero ninguna de las descritas es la situación que aquí se plantea.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, visto el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio,

ACUERDA

desestimarlo.

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