

DOSSIER PRÁCTICO
FRANCIS LEFEBVRE

Recurso Contencioso-
Administrativo

Especialidades Tributarias

ACTUALIZADO A MAYO DE 2007

El presente Dossier es el fruto
de un estudio cedido a
Ediciones Francis Lefebvre
por:

JOSÉ IGNACIO RUIZ DE PALACIOS VILLAYERDE

(Profesor de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de La Rioja. Abogado)

ROSA LITAGO LLEDÓ

(Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, Universitat de València.
Magistrada Suplente del TSJ de Valencia)

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.
Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01
www.efl.es

ISBN: 978-84-96535-49-7
Depósito legal: M-25012-2007

Impreso en España
por Printing'94
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

PLAN GENERAL

	n° marginal
Capítulo 1. Ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa	10
A. Las disposiciones generales de rango inferior a la ley de naturaleza financiera y tributaria sometidas a la jurisdicción contencioso-administrativa	100
1. Delimitación	110
2. Disposiciones normativas en materia tributaria	120
3. Decretos legislativos	150
B. Responsabilidad patrimonial de la Administración	500
1. La acción de responsabilidad patrimonial	510
2. Supuestos incluidos y excluidos	550
3. Ejemplos	600
Capítulo 2. Órganos y competencias	700
a. Competencias de los Juzgados de lo Contencioso-administrativo	725
b. Competencias de las Salas de lo Contencioso-administrativo	730
c. Competencias en relación con los actos y disposiciones de las Haciendas locales	750
d. Competencias en relación con los actos y disposiciones de las Haciendas autonómicas	754
e. Competencias en relación con los actos y disposiciones de la Hacienda estatal	757
Capítulo 3. Las partes	770
1. Capacidad procesal	771
2. Representación y defensa	774
3. Legitimación	780
Capítulo 4. Reglas procesales generales	800
Sección 1. Objeto	810
1. Pretensiones y motivos	810
2. Congruencia procesal	820
Sección 2. Presupuesto	840
A. Disposiciones de carácter general en materia tributaria	841
1. Recurso directo	844
2. Recurso indirecto y cuestión de ilegalidad	850
3. Control jurisdiccional de la potestad reglamentaria	890
B. Actos impugnables en materia tributaria	900
1. Presupuestos procesales del recurso contra actos de la Administración tributaria	910
2. Caracterización de la Administración tributaria sometida a control judicial	925
3. Delimitación del objeto del recurso. Actos impugnables	960
C. Impugnación de la inactividad de la Administración tributaria	990

	nº marginal
1. Trascendencia en relación con el diseño actual de la actuación administrativa en materia tributaria	991
2. Articulación procesal del recurso contra la inactividad de la Administración tributaria	1015
D. Recursos contra actuaciones materiales de la Administración constitutivas de vías de hecho	1035
1. Innovación de la LJCA art.30	1036
2. Actual protección jurisdiccional de la vía de hecho	1041
3. Perfiles legales del recurso	1070
Sección 3. Acumulación	1080
Sección 4. Cuantía	1085
Capítulo 5. Procedimiento ordinario	1400
A. Diligencias preliminares: la declaración de lesividad	1500
B. Interposición del recurso	1520
1. Escrito de interposición y solicitud de suspensión	1521
2. Cómputo de plazos	1530
3. Plazo para la interposición del recurso contencioso-administrativo en los casos de silencio negativo en vía administrativa tributaria previa	1540
4. Efectos	1550
C. Reclamación del expediente	1560
D. Emplazamiento y personación de los demandados	1570
E. Demanda y contestación a la demanda	1580
F. Prueba	1590
1. La contabilidad	1596
2. Las facturas y documentos sustitutivos	1610
3. Los documentos públicos administrativos (diligencias y actas de la Inspección de tributos)	1615
4. Impugnación de una comprobación administrativa de valores. Tasación pericial contradictoria	1630
G. Sentencia	1640
1. Contenido motivado de la sentencia	1651
2. Control jurisdiccional de la potestad reglamentaria y prohibición de sustitución	1655
3. Efectos de la sentencia	1680
Capítulo 6. Procedimiento abreviado	2000
1. Supuestos en los que procede en materia tributaria	2010
2. Trámites procesales	2015
Capítulo 7. Procedimientos especiales	2300
1. Procedimiento para la protección de derechos fundamentales	2310
2. La cuestión de ilegalidad	2390
Capítulo 8. Medidas cautelares	2600
A. Características generales	2605
B. Suspensión de la ejecución de los actos de naturaleza tributaria	2650

	n° marginal
1. Mantenimiento de la suspensión acordada en vía administrativa en el paso a la vía contencioso-administrativa	2670
2. Suspensión automática y los criterios de la LJCA	2700
3. Suspensión sin garantías	2760
C. Suspensión de sanciones tributarias	2800
D. Suspensión de la ejecución de actos administrativos tributarios emitidos por las entidades locales	2930
Capítulo 9. Ejecución de sentencias	3500
A. Ejecución de sentencias de contenido tributario	3510
1. Sentencias ejecutables	3510
2. Forma en que deben ejecutarse las sentencias	3530
3. Garantías de la ejecución	3570
B. Suspensión e inexecución de sentencias	3600
C. Extensión de los efectos de las sentencias	3625
Capítulo 10. Recursos	4000
A. Recurso ordinario de apelación	4010
B. Recurso de casación	4040
C. Recurso de casación para la unificación de doctrina	4180
D. Recurso de casación en interés de la Ley	4220
E. Recurso de revisión	4300
Capítulo 11. Costas procesales	5000
Anexos	6000
Jurisprudencia tributaria en el ámbito del recurso de casación en interés de la Ley	6010
Bibliografía	6100

Principales abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
AT	Audiencia Territorial
AP	Audiencia Provincial
BOE	Boletín oficial del Estado
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCAA	Comunidades Autónomas
Cest	Consejo de Estado
Circ	Circular
Const	Constitución española de 27 de diciembre de 1978
D	Decreto
DGT	Dirección General de Tributos
Dict	Dictamen
DL	Decreto Ley
DLeg	Decreto Legislativo
ITPyAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
JCA	Juzgados de lo contencioso-administrativo
JT	Jurisprudencia Tributaria (Aranzadi)
L	Ley
LBRL	Ley reguladora de las Bases del Régimen Local (L 7/1985)
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
LGP	Ley General Presupuestaria (L 47/2003)
LGT/1963	Ley General Tributaria (L 230/1963)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LHL	Ley Reguladora de las Haciendas Locales (RDLeg 2/2004)
LJCA	Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 29/1998)
LJCA/56	Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (L 27-12-1956)
LO	Ley Orgánica
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial (L 6/1985)
LOTIC	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (L 2/1979)
LRJPAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (L 30/1992)
NF	Norma Foral
OF	Orden Foral
OM	Orden ministerial
RD	Real Decreto
RDLeg	Real Decreto Legislativo
Rec	Recurso
Resol	Resolución
RGI	Reglamento General del Inspección (RD 939/1986)
RGR	Reglamento General de Recaudación (RD 939/2005)
RGRV	Reglamento General de Revisión en vía administrativa (RD 520/2005)
RJ	Repertorio de jurisprudencia Aranzadi
RSAN	Reglamento sancionador (RD 2063/2004)

TCO	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional
TJCE	Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

CAPÍTULO 1

Ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa

SUMARIO

Las disposiciones generales de rango inferior a la Ley de naturaleza financiera y tributaria sometidas a la jurisdicción contencioso-administrativa	100
Responsabilidad patrimonial de la Administración pública	500

10

A. Las disposiciones generales de rango inferior a la Ley de naturaleza financiera y tributaria sometidas a la jurisdicción contencioso-administrativa

(LJCA art.1.1)

SUMARIO

Delimitación	110
Disposiciones normativas en materia tributaria	120
Decretos legislativos	150

100

1. Delimitación

Con carácter general, la LJCA art.1.1 es el punto de partida en la tarea de delimitación del **ámbito** del recurso contencioso-administrativo contra disposiciones de carácter general, por diversas razones:

1) Porque realiza la necesaria matización en torno al **rango inferior** a la **ley** de las disposiciones generales susceptibles de este **control jurisdiccional**; matiz que únicamente reitera la LJCA art.123.1, no así la LJCA art.25, 26 y 27, relativos al objeto del recurso, ni la LJCA art.71.2 y 73 en relación con el contenido y efectos de la sentencia.

De ello se desprende el principio general de **exclusión** de las **leyes**. Pero también afecta a las **disposiciones del Gobierno** con fuerza de Ley, de especial relevancia en el ámbito financiero:

– En el caso de los Decretos Leyes (Const art.86) porque se excluyen igualmente correspondiendo su enjuiciamiento al TCo (TS 30-12-86, RJ 7708; 1-3-88, RJ 1998\1768; 9-11-92, RJ 1130).

– Respecto a la legislación delegada estableciendo expresamente su exclusión no absoluta, pese al rango de ley que les atribuye la Const art.82.1 y despejando así las

110

dudas sobre su posible control jurisdiccional limitado exclusivamente a los supuestos de exceso respecto a la delegación (ver nº 150).

115

2) Porque denota la trascendencia de la **distinción** entre **disposición y acto administrativo** en tanto que el recurso contencioso-administrativo contra disposiciones generales no es una manifestación del control de la actividad administrativa, sino de la de elaboración de normas que se integran en el ordenamiento jurídico (cc). Circunstancia de enorme relevancia en el ámbito tributario en punto a la proliferación de «disposiciones interpretativas» como circulares, instrucciones..., cuya impugnación, en principio, no seguirá la vía del recurso contra disposiciones generales, ni, por ende, la decisión judicial sobre su legalidad gozará de los efectos propios de aquél (ver nº 800 s.).

PRECISIONES La nueva definición del ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa recogido en la LJCA art.1.1 provocó la modificación de la LOPJ art.9.4 redacc. LO 6/1998, en aras a la consecución de la coherencia entre ambos textos. Dicho precepto fue nuevamente reformado por LO 19/2003.

116

Jurisprudencia del Tribunal Supremo Sin embargo, la exclusión de las leyes del ámbito de control de la jurisdicción contencioso-administrativa que se desprende de la LJCA art.1.1 no ofrece novedad alguna respecto a la Ley anterior y a su constante reiteración por la **Jurisprudencia** del Tribunal Supremo en el **ámbito tributario**:

a) La TS 19-1-88, RJ 85, respecto a la pretensión ejercitada en esta sede en torno a la pretendida inconstitucionalidad de la L 5/1983, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria en relación con la tasa fiscal que grava los juegos de suerte, envite o azar recuerda la TS 25-6-87, y afirma que este esquema procedimental olvida o desconoce que el ámbito propio del orden jurisdiccional contencioso-administrativo, según la cláusula general configurada en la Const art.106, comprende el control de «la **potestad reglamentaria** y la **legalidad de la actuación administrativa**».

b) La TS 3-11-93, RJ 8408, rechazó la pretensión del actor de **declaración de nulidad** de la L 44/1978 art.10 y 36, para la que carecen de jurisdicción los Tribunales Contencioso-administrativos. En efecto, a tenor de la LJCA/56 art.1.1, la Jurisdicción Contencioso-administrativa conocerá de las pretensiones que se deduzcan en relación con los actos de la Administración pública sujetos al derecho administrativo y con las disposiciones de categoría inferior a la ley, lo que inequívocamente significa que no pueden ser atacadas en ella las disposiciones con rango legal, salvo excepciones muy concretas concernientes a los Reales Decretos Legislativos y a los Decretos-Leyes o algún novedoso supuesto derivado de la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea.

PRECISIONES La delimitación del ámbito efectuada por la LJCA art.1 no parece consentir, sin embargo, el control de la adecuación de las Leyes al **Derecho comunitario** (TS 26-11-90, RJ 1704), que sólo lo permite cuando las normas internas dictadas para el desarrollo de la Directiva sean de rango inferior a la ley (TS 8-10-92, RJ 8462), aunque sí cabrá su inaplicación por la existencia de contradicción (TS 24-4-90, RJ 2747).

c) La anterior exclusión no se limita a las leyes estatales sino que es igualmente predicable respecto a las **autonómicas** (TS 1-7-85, RJ 3941 y 24-10-85, RJ 5017).

Pese al carácter absoluto de la exclusión, la Jurisprudencia admite el pronunciamiento de los Tribunales Contencioso-administrativos en torno a materias como la **infracción del principio de reserva de ley** por una norma reglamentaria, si bien ciñéndolo a considerar si se hallaba habilitada o no legalmente, en este caso concreto, para regular la periodificación y fraccionamiento del pago del IRPF, precepto legal en cuya revisión no puede entrar el tribunal por venirle vedado en virtud de lo que dispone la LJCA art.1 (TS 12-11-93, RJ 8437); o bien en torno a la **derogación de un reglamento** —el RD 3250/1976— operado por la L 40/1981 art.25, relativo al importe de las contribuciones especiales locales (TS 22-6-90, RJ 5444).

117

Extensión de la delimitación La exclusión operada por la LJCA art.1.1 no limita sus efectos a las disposiciones con rango formal de ley sino que extiende su eficacia a otras disposiciones normativas como los **reglamentos** que sean transcripción literal de la ley de cobertura, ya que cualquier pronunciamiento sobre ellos lo sería de aquélla, excediéndose, por tanto, las competencias que le son propias, claramente definidas en el artículo la LJCA e invadiendo las propias del TCo (TS 7-11-92, RJ 8640), respecto al RD 9-3-90 que reproducía de manera literal la L 65/1997 art.113, de Presupuestos Generales del Estado para 1998. Efecto que se produce incluso respecto de las **Ordenes ministeriales** (TS 7-2-84, RJ 784).

118

PRECISIONES No es admisible el recurso contencioso-administrativo contra un reglamento que se limita a **reproducir una norma con rango de ley**, pues supone impugnar ésta resultando el cauce adecuado para ello la cuestión de inconstitucionalidad (TS 14-4-97, RJ 3079; TS 6-10-97, RJ 8480).

2. Disposiciones normativas en materia tributaria

Los **efectos anulatorios** de la disposición general que actualmente, y más allá del recurso directo, conlleva el recurso indirecto inmediata o mediatamente, a través de la **cuestión de ilegalidad**, y la **estructura de la LJCA** basada en cuatro modalidades de recurso contencioso-administrativo plantean, desde una perspectiva novedosa, un problema de gran relevancia en materia tributaria.

120

PRECISIONES Debidas al «cúmulo de normas tributarias» (Giannini) y a las dificultades para su aplicación a los innumerables casos de la vida económico-social; o bien, ocasionadas por «la gran imperfección técnica de muchas leyes fiscales» (Berliri), como señalara Vicente-Arche Domingo, «la excesiva proliferación de las **circulares ministeriales** que tienden a aclarar el texto de la Ley, produce en muchas ocasiones resultados totalmente opuestos a los deseables, induciendo a los órganos administrativos a olvidar el recto significado de la ley y a sustituirlo por las instrucciones de los superiores jerárquicos, con grave quiebra de la legalidad ordinaria».

En definitiva, la unificación de efectos anulatorios acrecienta la necesidad de discernir la naturaleza normativa o no de determinados actos o supuestas disposiciones, tales como las **circulares e instrucciones** (nº 122) o incluso las **consultas vinculantes** (nº 130).

121

Este problema se centra en su **impugnación en sede jurisdiccional** en dos planos diferentes:

a) Permitiéndola o no a expensas de LJCA art.69.c) en relación con los art.1 y 25 a 30.

b) Respecto a los supuestos en que sea posible, encauzándola por una u otra modalidad de recurso, con la consecuencia, de sus diferentes efectos: la relativa a las disposiciones normativas, a través del recurso directo y el recurso indirecto y, en su caso, la cuestión de ilegalidad, y la que atañe a los actos administrativos.

PRECISIONES 1) Las circulares e instrucciones son verdaderos **actos administrativos** (TCO 47/1990; CEst Dict 42171/79). Mediante éstas, los órganos administrativos superiores pueden dirigir las actividades de sus órganos jerárquicamente dependientes, organizar internamente el servicio o imponer criterios de aplicación o interpretación administrativa de disposiciones y normas.

2) Las circulares ni son **reglamentos** ni obligan a terceros, salvo que se trate de sujetos sometidos a relaciones de sujeción especial (TS 9-4-92, RJ 3008).

122 **Circulares e instrucciones** Con anterioridad esta cuestión se había planteado al hilo de la admisibilidad del recurso de casación (LJCA/56 art.93.3 y actualmente LJCA art.86.3). Así, el TS auto 30-1-98, RJ 1024 lo admite respecto al índice de valores del **Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana** por considerar que sí tiene naturaleza de disposición general de rango reglamentario, engarzada, en una secuencia temporal sucesiva, con la correspondiente Ordenanza fiscal a la que sirve de complemento. Sin embargo, el TS auto 7-4-97, RJ 3438 y auto 9-3-98, RJ 3305, lo rechazan frente a la **Circular DGT 1/1992** —que cuantificó las cuotas fijas de la tasa fiscal sobre el juego exigibles por las máquinas recreativas tipo «B» y «C»—, en razón de que, a estos efectos, sólo cabía calificarla como simple acto administrativo que en ningún caso alcanza la vertiente de disposición general.

123 Pese a ello, se estimó un recurso de casación desde el punto de vista procedimental por la susceptibilidad de la impugnación directa de la misma, con la secuela de su nulidad e invalidez que se alcanzaba tras conceptuarla como un puro **acto administrativo general de carácter interpretativo**, distinto de una disposición reglamentaria y de una simple instrucción de carácter interno de la Administración tributaria, ya que al constituir la Circular una concreción económica del tributo y liquidarse éste por el sistema de la autoliquidación, aquella tenía un **efecto directo e inmediato** sobre la conducta de los sujetos pasivos de la tasa. Acto que constituía una concreción aclaratoria que implicaba la fijación de unas **cuotas**, elemento esencial del tributo, por lo que resultaba evidente que el contenido de la Circular infringía y vulneraba los principios de legalidad, de jerarquía normativa y reserva legal. Y si bien la Circular DGT 1/1992 no era una disposición general y no era preciso, por tanto, efectuar la publicación prevista en la LJCA/56 art.72.2, sí era conveniente publicar el fallo estimatorio de la sentencia por mor de haberlo sido, en su día, también, la citada Circular cuya invalidez, a todos los efectos, se proclamaba (TS 28-6-99, RJ 5133).

124 Admitida igualmente la impugnación directa por la TS 4-12-99, RJ 9275, se reconoce, no obstante, que la atípica naturaleza de la Circular cuestionada daba lugar a diversidad de fórmulas de impugnación. Precisamente, y basándose en ella, el TS 15-7-00, RJ 4880, afirmó que aunque la Circular DGT 1/1992 no sea tampoco una simple instrucción interna de la Administración tributaria y, por lo tanto, pudo ser objeto de impugnación directa, las que, desde luego no concurren son las características para constituir una **disposición reglamentaria**, susceptible de impugnación

indirecta y en consecuencia dar paso a la casación, con independencia de la cuantía de la pretensión modificatoria de las liquidaciones inicialmente combatidas. Pero la improcedencia del recurso de casación al amparo de la LJCA art.86.3 no significa (TS 16-11-99, RJ 9257), que puedan subsistir, en cualquier trance, actos liquidatorios, o en su caso de autoliquidación, que pudieran haber tenido lugar en aplicación de la Circular de referencia y ni siquiera la misma Circular. Producida su anulación, y pese a que dicha variedad de fórmulas de impugnación, con arreglo a diferentes circunstancias procesales y distintas pretensiones según los casos, ha podido producir resultados inarmónicos, lo único que puede hacerse es impedir que tenga cualquier efecto (TS 28-6-99, RJ 5133).

Con carácter general, cabe concluir (TS 10-2-01, RJ 1019), que estas «supuestas disposiciones», en referencia a las circulares e instrucciones (TS 16-11, RJ 9257 y 4-12-99, RJ 9275), pese a su trascendencia en el ámbito tributario, **carecen de la eficacia normativa *ad extra*** de la propia Administración tributaria, y si tuvieran mandatos imperativos afectantes al *status* tributario de los administrados, habrían de tenerse por nulas y sin valor en cuanto a ellos pudiera afectar. Con otras palabras: tales disposiciones, como máximo, sólo podrían tener valor obligatorio para los propios órganos administrativos inferiores en virtud del principio de jerarquía administrativa, porque ni siquiera la LGT/1963 art.18 las reconoce si no proceden del Ministro y se manifiestan mediante Orden ministerial. Argumento decisivo respecto a las Resoluciones del Director de la AEAT de pretendido alcance general (Falcón y Tella).

PRECISIONES 1) El contenido de la LGT/1963 art.18 es reproducido en la actualidad por la LGT art.12.3.

2) La Jurisprudencia del TS ha venido reconociendo su carácter normativo (TS 2-11-82, RJ 6949).

Consultas vinculantes El TS se ocupó de rechazar el acceso a la Jurisdicción Contencioso-administrativa por el cauce previsto para las disposiciones generales de rango inferior a la Ley, de las respuestas a las consultas vinculantes formuladas con ocasión de la implantación del IVA, supuesto especialmente previsto por la L 46/1985 art.53, de Presupuestos Generales del Estado para 1986 (TS 10-2-01, RJ 1019).

PRECISIONES Las contestaciones a consultas de los administrados han sido consideradas excluidas del concepto de **acto administrativo** (TS 7-5-79, RJ 2260).

La trascendencia de la misma es que el Tribunal la hace extensible al régimen general previsto por la LGT/1963 art.107 desarrollado para esta modalidad por el RD 404/1997 (actualmente en vigor según los términos de la LGT disp.derog.única.2 y disp.trans. 2ª), y que en este aspecto es perfectamente trasladable a la LGT art.88 y 89. Básicamente porque la argumentación del TS se centra fundamentalmente en refutar los argumentos de la recurrente en casación que, acogiendo a las peculiaridades que ofrecía el supuesto, las consideraba como **norma o disposición administrativa interpretativa** enmarcada en el ámbito de la LGT/1963 art.18.

PRECISIONES Las peculiaridades del supuesto enjuiciado eran especialmente, y además de la que se refería a su carácter vinculante, la que aludía a su contenido, que sólo podía versar sobre cuestiones impositivas que afectaran «con generalidad» a los miembros o asociados de las entidades y organizaciones consultantes (por lo demás, y junto a las federaciones que las agrupa-

125

130

131

ran, únicos habilitados para plantearlas); a la competencia de los órganos que podían emitirlos: los órganos directivos del Ministerio de Hacienda que tuvieran «atribuida la facultad reglamentaria en el orden tributario o general, o en el de los distintos tributos su iniciativa, propuesta o interpretación; y, por último, a **su publicación** en el BOE.

132 Las **razones** de rechazo del TS son varias y atañen a la naturaleza jurídica de las consultas vinculantes:

1º. Porque su **sustrato legal** no se halla en la potestad reglamentaria o interpretativa ejercida ésta con carácter de norma –que no constituye, por tanto, expresión de un mero parecer o criterio de la Administración–, sino en el deber de la Administración de responder las consultas, inscrito en el más general de información y asistencia a los contribuyentes, correlativo al derecho de aquéllos reconocido por la derogada L 1/1998 art.3.a), 5 y 8 (LGT art.85 y 88) Conforme a ello, las consultas tributarias, cualquiera que sea su naturaleza, son **instrumentos de colaboración** de la Administración con los contribuyentes o con las entidades que legítimamente los representan.

133 2º. Las consultas no son **elementos determinantes del ejercicio de la potestad reglamentaria** o interpretativa que las leyes –singularmente la LGT/1963 art.6 y 18– puedan reconocer (LGT art.12). Las razones de lo anterior son:

– Porque, de lo contrario, nos hallaríamos, de un lado, ante una modalidad de la potestad reglamentaria ejercida no a instancia e iniciativa de la Administración, sino **a voluntad de los administrados**.

– Y, de otro, habría que admitir la existencia de **disposiciones reglamentarias procedentes de la Dirección General de Tributos** (órgano competente en el caso enjuiciado) o procedentes de los órganos a los que se refiere la LGT/1963 art.107.6. Posibilidad que debe rechazarse habida cuenta del ámbito al que se restringe el ejercicio de las potestades aludidas, limitándose al Gobierno de la Nación (Const art.97 y L 50/1997 art.1), Gobiernos autonómicos y Corporaciones locales en los términos de la LGT/1963 art.6.1; a los Ministros en las materias propias de su departamento o en los términos previstos en la legislación específica (L 50/1997 art.4.1.b) y L 6/1997 art.12.2.a) (LGT art.88).

– Aparte de ello, recuerda el Tribunal que en materia tributaria y siempre que exista habilitación expresa de una ley, también corresponde al **Ministro de Hacienda** (hoy de Economía y Hacienda) dicha competencia (LGT/1963 art.6 y 18, LGT art.7.1, e) 2º párr y TCo 185/1995), que habrá de ejercerla mediante orden publicada en el BOE, pero con la particularidad de que esa potestad reglamentaria y esa potestad interpretativa con tal carácter normativo no son delegables, en ningún caso, en los órganos inferiores, en cuanto ahora importa, al Ministro. Por ello, si de una disposición normativa se tratase, habría que concluir en su nulidad, porque, más allá de la corrección de su contenido, constituiría una manifestación de la potestad reglamentaria producida fuera de los cauces prevenidos constitucional y legalmente.

134 3º. Pese a su carácter vinculante (actualmente generalizado), éste se circunscribe a un **ámbito muy limitado**: los órganos de gestión de la Administración tributaria. En la actualidad, la LGT art.89.1 refiere dicha obligación a los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos (LGT art.83). Resultando ajeno a los órganos de revisión administrativa como los Tribunales Económi-

co-administrativos y a los Tribunales de Justicia. Circunstancia que las diferencia claramente de las disposiciones administrativas innovadoras del ordenamiento jurídico.

PRECISIONES Incluso destaca el TS que, aun cuando éste es riguroso conforme a la LGT/1963 art.107.4, 3er. párr. y RD 404/1997 art.14.1, siempre resultará que ese carácter vinculante, donde despliega toda su potencialidad, es en las **consultas «favorables»** a las particulares circunstancias del sujeto pasivo consultante, puesto que las desfavorables, en último término, podrían ser modificadas mediante la técnica de «revocación de actos» (LRJPAC art.105), porque no podrían ser de peor condición las respuestas a consultas vinculantes que los «actos de gravamen o desfavorables» que, según este precepto redacc L 4/1999, «las Administraciones públicas podrán revocar en cualquier momento siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico» (LGT art.219).

4º. Por último, tampoco gozan de la **generalidad** propia de aquéllas. Sin que pueda confundirse con la referencia de la LGT/1963 art.107.3, pues la generalidad que éste contempla se requiere para permitir la legitimación distinta de la del sujeto pasivo y el resto de los obligados tributarios.

En este sentido, debe tenerse en cuenta que, actualmente, la eficacia de las consultas vinculantes se prevé más allá de los propios consultantes:

– Se impone a los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos la obligación de **aplicar los criterios** contenidos en consultas formuladas respecto a supuestos en los que exista identidad en los hechos y en las circunstancias de los sujetos (LGT art.89.1 párr. 3º).

– Se prevé la **exclusión de responsabilidad** por infracción tributaria cuando se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el caso de que el obligado se haya ajustado al criterio sostenido por la Administración en consultas formuladas por otro obligado tributario siempre y cuando exista una igualdad sustancial de situaciones que permita aplicar dichos criterios y siempre que éstos no hayan sido modificados (LGT art.179.2.d).

PRECISIONES Concluida la inimpugnabilidad de las consultas por el cauce de las disposiciones generales de rango inferior a la ley, no procede tampoco admitirla por el relativo a los **actos administrativos**, categoría en la que no cabe encuadrarlas. Ni siquiera atendidas las características del supuesto concreto en que la consulta fue formulada por la Federación Española de Industrias de Alimentación, entre los actos administrativos de destinatario plural contemplados por la LRJPAC art.59.5.a) (ver nº 820 s.).

Otros supuestos Otros supuestos problemáticos en el ámbito tributario son las ponencias de valores (nº 141), las normas forales de las Juntas Generales de Guipúzcoa, Vizcaya y Álava reguladoras del Impuesto sobre Sociedades (nº 142) y las resoluciones del ICAC (nº 143).

Ponencias de valores Su naturaleza cuasi normativa determina que, a efectos de casación, su cuantía sea indeterminada (ver nº 1085 s.). Se trata de una **actuación instrumental** de naturaleza técnico-económica, realizada para la generalidad de los afectados, que sirve de base a los posteriores actos concretos de valoración de los bienes catastrales y liquidatorios del IBI, en cuanto en ella se recogen los valores del suelo y las construcciones, así como los coeficientes correctores a aplicar en su ámbito territorial (L 1/2004 art.27.4, del Catastro Inmobiliario) (TS 1-2-05, RJ 1383).

135

136

140

141

142 Normas forales de las Juntas Generales de Guipúzcoa, Vizcaya y Álava reguladoras del impuesto sobre Sociedades Se les niega rango y fuerza de Ley y las declara incluidas en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA art.1.1) (TS 9-12-04, RJ 130).

143 Resoluciones del ICAC Con base en la doctrina del TCo (TCo 185/1995), se les otorga valor normativo (TS 27-10-97, RJ 7758).

PRECISIONES No puede considerarse una disposición general un **Decreto del Alcalde**, sino que es un acto singular referido a las relaciones entre el Ayuntamiento y la Unión Temporal de Empresas concesionaria de un servicio municipal (TSJ Castilla y León (Valladolid) 8-6-05, JT 2006/1664).

3. Los Decretos legislativos

150

SUMARIO	
Trascendencia en el ámbito financiero y tributario	160
Alcance del control judicial	170
Efectos del enjuiciamiento	300

151 La previsión de la LJCA art.1.1 que posibilita expresamente la revisión en sede contencioso-administrativa de los Decretos legislativos «cuando excedan los **límites de la delegación**», es una de las principales novedades de dicha Ley desde la perspectiva de la delimitación del objeto del recurso contencioso-administrativo, en general, y en particular referida a la materia financiera.

152

PRECISIONES La **trascendencia** que, con carácter general, tiene dicha novedad se cifra en los siguientes aspectos, brevemente reseñados, por su incidencia en la materia tributaria:

- Consagrar legalmente una **función** de la Jurisdicción Contencioso-administrativa plenamente consolidada en la Jurisprudencia del TCo y del TS, pese al silencio de su antecesora la LJCA/56.
- Dotar de **contenido** concreto la previsión constitucional que alberga la Const art.82.6.
- Porque, habida cuenta del principio general de exclusión del ámbito contencioso-administrativo de las normas con rango legal, la LJCA es absolutamente respetuosa con la **naturaleza** de esta manifestación legislativa, la delegación recepticia (TS 3-2-97, RJ 1552) y con los límites constitucionales a que se halla sujeta.
- Precisamente, la principal peculiaridad de este instituto es su **rango de ley**, pese a su elaboración por el Gobierno, condicionado, no obstante, y esta es la clave, a su ajuste «perfecto» con la ley delegante. De manera que el exceso, en sentido amplio, respecto a ella, el incumplimiento de la condición constitucionalmente impuesta para conferirle rango legal, es el presupuesto habilitante de su control por los órganos jurisdiccionales contencioso-administrativos.
- En tal sentido, la previsión de la LJCA art.1.1 aboga definitivamente por excluir el **monopolio del enjuiciamiento** de los Decretos legislativos por el TCo, y consagra legalmente la convivencia de dos ámbitos de fiscalización, coincidentes únicamente respecto al eventual exceso (*ultra vires*) del Decreto legislativo, ámbito al que se limita el posible enjuiciamiento por el órgano contencioso-administrativo, y que, en puridad, se ceñirán a perspectivas diversas (TS 27-1-79, RJ 45). Pese a que la trascendencia de la LJCA art.1.1 se materializa en esta posible fiscalización

coincidente, ya el Consejo de Estado advirtió respecto del Anteproyecto de Ley del principal problema que con ello se suscita, originado por ser aquélla la única previsión contenida en toda la LJCA –que no corrigió dicha carencia– acerca de los decretos legislativos: el de su necesaria articulación.

- La aludida **omisión** del régimen de impugnación de los Decretos legislativos plantea, además de lo anterior, la genérica necesidad de integración de dicho régimen jurídico. La LJCA art.1.1, aun siendo una previsión constitucionalmente legítima «parece obedecer –afirma Sánchez Morón– al conocido prejuicio dogmático que considera que los Decretos legislativos *ultra vires* tienen rango reglamentario». De ser cierto, efectivamente no hay tal laguna, pues se rigen por lo dispuesto para la impugnación de los reglamentos, por la razón apuntada y por una puramente terminológica, pues la LJCA se refiere en todo momento a la impugnación de las «disposiciones generales». En tal sentido, la **dualidad** del recurso, directo e indirecto, no planteaba ya dudas en la Jurisprudencia del TS (así, en TS 14-4-95, RJ 3323 y 15-6-96, RJ 6680, 6681 y 6682 se resuelven recursos indirectos contra el RDLeg 1175/1990). Cabe por ello predicar la continuidad de tal opción al amparo de la LJCA art.26 y 27, si bien con una diferencia esencial respecto al régimen anterior: la generalización de los **efectos de la declaración de nulidad** por la estimación del exceso sobre la delegación legislativa, frente a lo que acontece en las sentencias citadas, dictadas al abrigo de la Ley anterior.

a. Trascendencia en el ámbito financiero y tributario

(Const art.82)

Las razones que justifican el análisis de esta cuestión se ponen de manifiesto por lo siguiente:

1) Su tradicional **aplicación** en materia financiera.

PRECISIONES 1) La LGT/1963 art.11 y disp.trans.1ª denotaban la importancia de esta figura en un contexto histórico en que se llevó a cabo la profunda reforma de los tributos estatales al socaire de la L 41/1964 mediante textos refundidos, cuya utilización aún se observaba hasta hace poco por la vigencia –parcial– del RDLeg 1091/1988; así como en materia tributaria son expresivos de ello el RDLeg 1/1993 (ITP y AJD) y el RDLeg 1299/1986. Ejemplos a los que se adjuntaba, hasta la entrada en vigor de la LGT, el RDLeg 2795/1980.

2) Similar trascendencia histórica ha tenido en sede de **Haciendas locales** la otra modalidad de delegación recepticia: las leyes de bases. No en vano la regulación de las tarifas del IAE y la Instrucción para su aplicación mediante RDLeg 1175/1990, es una de las cuestiones que más conflictividad ha planteado en sede jurisdiccional.

2) El fenómeno apuntado no resulta extraño si reparamos en que el fundamento práctico de este instituto jurídico (Calvo Ortega) responde a la **complejidad** o tecnicismo de determinadas materias que aconsejarían su regulación detallada por el poder ejecutivo, siempre dentro de los principios y criterios señalados por la ley delegante. Característica de la que participan las materias que conforman el ordenamiento tributario.

3) A nadie escapa que el valor de este razonamiento en los momentos a que nos hemos referido adquiere en la actualidad inusitado vigor en materia tributaria y se halla por ello en la base, junto a la exigencia constitucional de seguridad jurídica, del reciente fenómeno de **refundición de los textos legales** a que asistimos y que afecta a figuras nucleares de nuestro sistema impositivo. Por orden cronológico, la labor refundidora se ha plasmado en cinco Reales Decretos Legislativos: RDLeg 1/2004, por el que se aprueba el texto refundido R de la Ley del Catastro Inmobiliar-

160

161

rio; RDLeg. 2/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Haciendas Locales; RDLeg 3/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la LIRPF; RDLeg 4/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; y, finalmente, RDLeg 5/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la LIRNR.

162

4) La LGT/1963 art.11, ha sido considerado el **precursor** del régimen contenido en la Const art.82.

PRECISIONES 1) El TS considera la **impronta** de la LGT/1963 art.11 del modo siguiente: este artículo impuso unos límites al ejercicio de potestades normativas a la Administración, efectuadas en virtud de delegaciones o autorizaciones legislativas referidas a materias reservadas a la Ley (LGT/1963 art.10), que han adquirido rango constitucional (Const art.82), ya que se extiende su ámbito a todos los productos normativos que sean consecuencia de delegación legislativa recepticia. Resolviéndose con ello el principal inconveniente que planteaba tal precepto antes de la entrada en vigor de la Const: su **rango de ley ordinaria**, coincidente con el que ostenta la Ley delegante que podía así excluir o derogar tales exigencias para un caso concreto. Esto es, adolecía del necesario fundamento jurídico que no es otro que su plasmación constitucional (TS 17-4-95, RJ 3323).

2) Tiempo atrás, y con anterioridad a la entrada en vigor de la Const, el profesor García de Enterría, aun negando la posible generalización de la LGT/1963 art.11.1 fuera de la materia tributaria –por su fundamento constitucional en el principio de reserva de ley casi exclusivo de la materia fiscal y ajeno prácticamente al resto del Derecho administrativo– le reconoce la virtud de ser un «criterio bastante preciso (...) sobre el enunciado de la delegación y su grado de concreción» y que «como tal criterio no es más que la aplicación del que resulta directamente de las normas constitucionales (*sic*)», llegando a constituir, por su uso generalizado en las Leyes de Bases, «una verdadera **costumbre constitucional**».

163

5) El devenir de este instituto ha puesto de manifiesto, que, efectivamente, podía extraerse un **criterio general**, reflejado actualmente en la Const art.82. Haciendo, en consecuencia, innecesaria su plasmación específica para la materia tributaria, pese a la exigencia de reserva de ley, puesto que ésta es insoslayable dado su rango constitucional y se halla además reforzada por el principio de preferencia de ley que, como mínimo, deriva de la LGT/1963 art.8. Reflejo de ello es la plausible omisión actual de cualquier referencia a este instituto en la LGT Secc. 1ª, Cap. II, Tít. I.

PRECISIONES Abundando en la impronta de la LGT/1963 art.11, y en pro de la generalización de lo dispuesto por su apartado tercero, se manifestaba González Pérez al afirmar que dicho precepto establecía «una norma general cuyo ámbito no puede limitarse al ordenamiento tributario». En esta misma línea ya mucho antes la TS (S 5ª) 19-1-70, RJ 149, le atribuía el calificativo de «**principio general**».

164

6) La principal virtualidad de la LGT/1963 art.11.3 –habida cuenta de su antelación respecto de la Const y de la omisión por la LJCA/56 art.1– estribaría en reconocer el presupuesto necesario de **procedibilidad** para el enjuiciamiento de los Decretos legislativos «como si de reglamentos se tratara» (Falcón y Tella).

PRECISIONES 1) Desde dicha perspectiva procesal y pese a lo paradójico de la expresión, se salva de este modo el obstáculo «insalvable» de la imposible **fiscalización de las leyes** por la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

2) Así, la TS 27-1-79, RJ 45, afirmaba que entra dentro de la función revisora atribuida por la Ley a los Tribunales de la Jurisdicción examinar si la Administración, al elaborar un texto refundido, procedió con arreglo a Derecho o incidió en infracción del procedimiento y si la refundi-