

“DOBLE TIRO” Y DOCTRINA VINCULANTE PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA:

**NORMATIVA A TENER EN CUENTA Y
ÚLTIMOS CRITERIOS JURISPRUDENCIALES.**

CUESTIONES A ANALIZAR

- 1.- DOCTRINA DEL “DOBLE TIRO”
 - 1.1.- Aclaraciones previas
 - Concepto
 - Ámbito de aplicación
 - Delimitación frente a otros supuestos
 - 1.2.- Normativa a tener en cuenta
 - Delimitación frente a otros supuestos y actos de ejecución
 - 1.4.- Jurisprudencia
 - Jurisprudencia anterior a 2024
 - Jurisprudencia 2024

- 2.- DOCTRINA VINCULANTE PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. ESPECIAL REFERENCIA A CONSULTAS VINCULANTES DGT
 - 2.1.-Aclaraciones previas
 - 2.2.- Normativa
 - 2.3.- Jurisprudencia

1.- DOCTRINA DEL “DOBLE TIRO”

1.1.- ACLARACIONES PREVIAS

- **CONCEPTO**

- Posibilidad de que la AT competente dicte una nueva liquidación, en caso de que la primera haya sido objeto de anulación
- Por contraposición a la doctrina del “tiro único”

- **ÁMBITO DE APLICACIÓN.**

- Anulación de un acto administrativo, como consecuencia de la estimación total de las pretensiones del recurrente, por razones de fondo.

- **DELIMITACIÓN FRENTE A OTROS SUPUESTOS Y ACTOS DE EJECUCIÓN**

- Posibles decisiones ante la impugnación del OT:

- Desestimación
- Estimación
 - Total o parcial
 - Por motivos de fondo o de forma
 - Con efectos de nulidad o de anulabilidad

1.2.- NORMATIVA A TENER EN CUENTA

– 1.3.2.- Actos de ejecución – 66.1 y 66.2 R Rv

1. Los actos resolutorios de los procedimientos de revisión serán ejecutados en sus propios términos, salvo que se hubiera acordado la suspensión de la ejecución del acto inicialmente impugnado y dicha suspensión se mantuviera en otras instancias.

La interposición del recurso de alzada ordinario por órganos de la Administración no impedirá la ejecución de las resoluciones, salvo en los supuestos de suspensión.

2. Los actos resultantes de la ejecución de la resolución de un recurso o reclamación económico-administrativa deberán ser notificados en el plazo de un mes desde que dicha resolución tenga entrada en el registro del órgano competente para su ejecución.

De oficio o a instancia de parte, la Administración en el plazo de un mes, procederá a regularizar la obligación conexas correspondiente al mismo obligado tributario vinculada con la resolución objeto del recurso o reclamación de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 225.3 y 239.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Los actos de ejecución no formarán parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación.

En la ejecución de las resoluciones serán de aplicación las normas sobre transmisibilidad, conversión de actos viciados, conservación de actos y trámites y convalidación previstas en las disposiciones generales de derecho administrativo.

- 1.3.3.- Desestimación – 66.6 R Rv

- *Cuando la resolución administrativa confirme el acto impugnado y este hubiera estado suspendido en periodo voluntario de ingreso, la notificación de la resolución iniciará el plazo de ingreso del artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Si la suspensión se produjo en periodo ejecutivo, la notificación de la resolución determinará la procedencia de la continuación o del inicio del procedimiento de apremio, según que la providencia de apremio hubiese sido notificada o no, respectivamente, con anterioridad a la fecha en la que surtió efectos la suspensión.*
- *La liquidación de intereses de demora devengados durante la suspensión se realizará de la siguiente forma:*
 - **a) Si la suspensión hubiese producido efectos en periodo voluntario**, el órgano que acordó la suspensión liquidará los intereses de demora por el periodo de tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario y la finalización del plazo de pago en periodo voluntario abierto con la notificación de la resolución que ponga fin a la vía administrativa o hasta el día en que se produzca el ingreso dentro de dicho plazo.
 - *Cuando la suspensión hubiera sido acordada por el tribunal, la liquidación de intereses de demora a que se refiere el párrafo anterior será realizada por el órgano que dictó el acto administrativo impugnado.*
 - *Si la suspensión hubiese limitado sus efectos al recurso de reposición y la resolución de este recurso hubiese sido objeto de reclamación económico-administrativa, los intereses de demora se liquidarán desde el día siguiente al del vencimiento del plazo de ingreso en periodo voluntario hasta la fecha de la resolución del recurso de reposición.*
 - **b) Si la suspensión hubiese producido efectos en periodo ejecutivo**, el órgano de recaudación liquidará los intereses de demora por el periodo de tiempo comprendido entre la fecha en la que surtió efecto la suspensión y la fecha de la resolución que ponga fin a la vía administrativa.
 - *Si la suspensión hubiese limitado sus efectos al recurso de reposición y la resolución de este recurso hubiese sido objeto de reclamación económico-administrativa, los intereses de demora se liquidarán desde la fecha en que surtió efectos la suspensión hasta la fecha de la resolución del recurso de reposición.*

- 1.3.4.- Estimación parcial – 66.3 R Rv

Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

En el caso de la anulación de liquidaciones, se exigirán los intereses de demora sobre el importe de la nueva liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Cuando la resolución parcialmente estimatoria deje inalterada la cuota tributaria, la cantidad a ingresar o la sanción, la resolución se podrá ejecutar reformando parcialmente el acto impugnado y los posteriores que deriven del parcialmente anulado. En estos casos subsistirá el acto inicial, que será rectificado de acuerdo con el contenido de la resolución, y se mantendrán los actos de recaudación previamente realizados, sin perjuicio, en su caso, de adaptar las cuantías de las trabas y embargos realizados.

Cuando el importe del acto recurrido hubiera sido ingresado total o parcialmente, se procederá, en su caso, a la compensación prevista en el artículo 73.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

– 1.3.5.- Retroacción de actuaciones – 66.4 R Rv

No obstante lo dispuesto en los apartados anteriores, **cuando existiendo vicio de forma no se estime procedente resolver sobre el fondo del asunto,**

- la resolución ordenará la retroacción de las actuaciones,
- se anularán todos los actos posteriores que traigan su causa en el anulado y,
- en su caso, se devolverán las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora

Plazo :

- El que quedaba del procedimiento inicial
- Salvo que proceda aplicar 150.7 LGT

- *150.7 LGT (Plazo de las actuaciones inspectoras)*

Cuando una resolución judicial o económico-administrativa aprecie defectos formales y ordene la retroacción de las actuaciones inspectoras, éstas deberán finalizar

- en el período que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo previsto en el apartado 1 o*
- en seis meses, si este último fuera superior.*

El citado plazo se computará desde la recepción del expediente por el órgano competente para ejecutar la resolución.

Se exigirán intereses de demora por la nueva liquidación que ponga fin al procedimiento.

- La fecha de inicio del cómputo del interés de demora será la misma que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 26, hubiera correspondido a la liquidación anulada y*
- el interés se devengará hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.*

– 1.3.6.- Estimación total por razones de fondo –
66.3 y 66.5 R Rv

66.3

Cuando se resuelva sobre el fondo del asunto y en virtud de ello se anule total o parcialmente el acto impugnado, se conservarán los actos y trámites no afectados por la causa de anulación, con mantenimiento íntegro de su contenido.

66.5

Cuando la resolución estime totalmente el recurso o la reclamación y no sea necesario dictar un nuevo acto, se procederá a la ejecución mediante la anulación de todos los actos que traigan su causa del anulado y, en su caso, a devolver las garantías o las cantidades indebidamente ingresadas junto con los correspondientes intereses de demora.

1.3.- JURISPRUDENCIA

- **EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL DE LA DOCTRINA DEL “DOBLE TIRO”**

- Origen de esta doctrina:

- Comprobaciones de valores
- Anulado un acto por razones de fondo, la AT puede dictar un nuevo acto ... pero ¿bajo qué circunstancias?

- Jurisprudencia anterior a 2024

- STS 07.10.2000
- STS 19.11.2012
- STS 29.09.2014
- STS 15.06.2015 Y 29.06.2015
 - Ámbito de ejecución
 - No cabe una nueva instrucción
- STS 11.03.2021
- STS 22.07.2021
 - Retroacción
- STS 22.09.2022
 - No retroacción; no se aplica 150.7 LGT

– Jurisprudencia 2024

- STS ya emitidas
 - STS 03.04.2024
 - STS 05.04.2024
 - STS 13.05.2024
 - STS 12.06.2024
- ATS admitido a casación, pendiente de STS
 - ATS 2960/2024, 06.03.2024 – recurso 4123/2023

– Criterios emitidos en STS 2024

- En casos de anulación total por motivos de fondo, la ejecución se agota con la eliminación de la anterior liquidación
- La AT puede iniciar un nuevo procedimiento
 - El objetivo de ese nuevo procedimiento consiste en dictar un nuevo acto administrativo (o nueva liquidación) en el que se rectifiquen los errores de la primera liquidación, conservando los actos y trámites del procedimiento anulado, en la medida en que mantengan su validez
 - Los recursos y reclamaciones sí interrumpen la prescripción
 - Los actos resultantes del nuevo procedimiento no podrán ser objeto de incidente o recurso contra la ejecución

- Límites que deben respetarse para el nuevo acto de liquidación:
 - Que no haya prescrito el derecho de AT a liquidar
 - Que no exista una reforma a peor
 - Que no haya reincidencia en el error
 - En caso de actos sancionadores: que no se concluya en ne bis in idem en su vertiente procedimental

STS 03.04.2024
(ERGINEDOM SL)

- **SUPUESTO BÁSICO**

- Procedimiento de inspección
 - IVA 2007
- Defecto inicial
 - Falta de acreditación de requisitos para renuncia a exención en transmisión de un inmueble en 2007
- Situación que se plantea
 - 3 liquidaciones administrativas sucesivas que son anuladas

- **PRINCIPALES ANTECEDENTES**

- 2007 - ERGINEDOM transmite un inmueble con repercusión de IVA, por renuncia a exención
- 2008 – Inicio de procedimiento de inspección para verificar correcta repercusión de IVA
- 2009 – Acuerdo de liquidación 1 (no procedía renuncia a exención, ni consiguiente repercusión de IVA) que es objeto de REA ante TEAR Cataluña

- 2009 – **Acuerdo de liquidación 1** (no procedía renuncia a exención, ni consiguiente repercusión de IVA)
 - Es objeto de REA ante TEAR Cataluña
- 2011 – Resolución TEAR Cataluña 1 anulando la liquidación 1 y ordenando retroacción por falta de acreditación
 - Es objeto de REA ante TEAC
- 2011 – Retroacción de actuaciones solicitando informe a DCGC y **Acuerdo de liquidación 2**
 - Es objeto de REA ante TEAR Cataluña
- 2014 – Resolución TEAC anulando la R TEAR Cataluña, porque, al ser vicio sustantivo, no procedía retroacción
- 2014 – Resolución TEAR Cataluña 2 con estimación parcial
 - Es objeto de REA ante TEAC
- 2015 – **Acuerdo de liquidación 3** (con ajuste por intereses de demora)

- 2015 – Ejecución de R TEAC de 2014, por improcedencia de retroacción
 - Se anulan las liquidaciones 2 y 3, sin perjuicio del derecho a dictar nuevo acto administrativo, mientras la potestad esté viva
- 2016 – AEAT inicia nuevo procedimiento de inspección, respecto de transmisión de inmueble en 2007 y **Acuerdo de liquidación 4** (no procedía renuncia a exención, ni consiguiente repercusión de IVA)
 - Es objeto de REA ante TEAC
- 2020 – TEAC desestima reclamación contra acuerdo de liquidación 4
 - Es objeto de recurso ante AN
- 2022 – AN desestima el recurso
 - Es objeto de recurso ante TS
- **2024 – TS desestima el recurso (STS 03.04.2024)**

• **CUESTIONES DE INTERÉS CASACIONAL**

- **Primera: Determinar si la potestad que la jurisprudencia reconoce a la AT para reiterar una liquidación tras una estimación total por razones sustantivas, permite rectificar los errores cometidos en la primera liquidación tramitando un nuevo procedimiento de comprobación e investigación**
 - En casos de anulación total por motivos de fondo, la ejecución se agota con la eliminación de la anterior liquidación
 - Posteriormente, la AT sí puede iniciar un nuevo procedimiento de comprobación
 - El objetivo de ese nuevo procedimiento consiste en dictar un nuevo acto administrativo (o nueva liquidación) en el que se rectifiquen los errores de la primera liquidación
 - Los actos resultantes del nuevo procedimiento no podrán ser objeto de incidente o recurso contra la ejecución
 - Ese procedimiento debe respetar los siguientes límites:
 - » Que no haya prescrito el derecho de AT a liquidar
 - » Que no exista una reforma a peor
 - » Que no haya reincidencia en el error
 - Los actos resultantes del nuevo procedimiento no podrán ser objeto de incidente o recurso contra la ejecución

– **Segunda: Principio de conservación de actos y trámites no afectados por la causa de anulación**

- Si en el nuevo procedimiento resulta de aplicación el principio de conservación de actos y trámites no afectados por la causa de anulación del acto anulado en el primer procedimiento, de acuerdo con artículo 66.3 R Rvs, que concreta en el ámbito tributario las previsiones generales del artículo 51 de la Ley 39/2015
 - Sí opera ese principio de conservación , teniendo en cuenta que el artículo 66.2 R Rvs, se remite a las disposiciones generales de derecho administrativo en esta materia
 - En cualquier caso, en la liquidación dictada tras el nuevo procedimiento de inspección, no se tuvo en cuenta el informe de la DCGC que se había obtenido como consecuencia de la retroacción que posteriormente fue considerada improcedente.

- Tercera: Prescripción

- Si a efectos del inicio de un nuevo procedimiento de inspección, opera la excepción jurisprudencial que priva de efectos interruptivos de la prescripción, a las reclamaciones y recursos de cualquier clase que plantearan los interesados para conseguir la declaración de caducidad
 - El obligado tributario reivindica el principio de buena administración, teniendo en cuenta que se dictaron 3 acuerdos de liquidación que fueron objeto de anulación antes de dictar el definitivo en el seno de un nuevo procedimiento de inspección
 - El TS considera que la excepción jurisprudencial arriba citada no es extrapolable a los supuestos de prescripción relativos a procedimientos de inspección, dada su distinta naturaleza

STS 05.04.2024/13.04.2024/12.06.2024
(JOSÉ ORDOÑO SL)

• **SUPUESTOS QUE SE PLANTEAN**

- STS 05.04.2024 – IVA 2009 + STS 02.07.2020
- STS 13.04.2024 – IS 2006 A 2009 + STS 22.07.2020
- STS 12.06.2024 – IVA 2007 Y 2008 + STS 22.07.2020

- Defecto que se aprecia en liquidaciones iniciales
 - Anulación de las respectivas liquidaciones, por improcedente utilización de la calificación tributaria (13 LGT)
- Liquidaciones resultantes de nuevo procedimiento de inspección
 - Regularizan por simulación

• **CUESTIONES DE INTERÉS CASACIONAL**

- Reafirmar, reforzar, aclarar, completar o, en su caso, revisar, la jurisprudencia sobre si, en aquellos casos en los que por sentencia judicial se anulan liquidaciones tributarias por motivos de fondo, la AT puede iniciar un nuevo procedimiento inspector sobre los mismos conceptos tributarios y periodos y con igual alcance y extensión que el previo, y dictar, tras la tramitación del citado nuevo procedimiento, unas nuevas liquidaciones
- Esclarecer si procede examinar en el marco del incidente de ejecución de sentencia aquellas cuestiones y motivos de impugnación contra las nuevas liquidaciones dictadas tras la anulación, por motivos de fondo, de las anteriores liquidaciones y, en particular, las cuestiones relativas a la prescripción del derecho de la AT a liquidar la deuda tributaria, a la ausencia o insuficiencia de la motivación de las liquidaciones y a la cuantificación de los intereses de demora liquidados.

2.- DOCTRINA VINCULANTE PARA AT.

**ESPECIAL REFERENCIA A CONSULTAS
DGT, A LA LUZ DE ÚLTIMA
JURISPRUDENCIA.**

2.1.- ACLARACIONES PREVIAS

– 3.2 LGT

- La aplicación del sistema tributario se basará en los principios de proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

– 85 a 91 LGT

Sección 2.ª Información y asistencia a los obligados tributarios

Artículo 85. Deber de información y asistencia a los obligados tributarios.

Artículo 86. Publicaciones.

Artículo 87. Comunicaciones y actuaciones de información.

Artículo 88. Consultas tributarias escritas.

Artículo 89. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.

Artículo 90. Información con carácter previo a la adquisición o transmisión de bienes inmuebles.

Artículo 91. Acuerdos previos de valoración.

- Artículos 129 y ss de la Ley 39/2015 (LPAC)
 - Principios de buena regulación, evaluación normativa, publicidad de las normas, planificación normativa y participación de los ciudadanos

- Doctrina vinculante para la AT (órganos de aplicación de tributos)
 - 1º - Consultas DGT
 - 2º- Doctrina TEAC
 - 3º- Jurisprudencia TS

- Causas de la litigiosidad en ámbito tributario
 - Complejidad del sistema fiscal, con distintos niveles de administración con competencias normativas
 - Cambios normativos continuos
 - Problemas regulatorios
 - Cambios de criterios interpretativos (ej: Jurisprudencia TS)

2.2.- NORMATIVA A TENER EN CUENTA

- 2.2.1.- CONSULTAS VINCULANTES

- LGT

Artículo 88. Consultas tributarias escritas.

1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

2. Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

La consulta se formulará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, con el contenido que se establezca reglamentariamente.

3. Asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

4. La Administración tributaria archivará, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo y no sean subsanadas a requerimiento de la Administración.

5. La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.

6. La Administración tributaria competente deberá contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo en el plazo de seis meses desde su presentación. La falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.

7. El procedimiento de tramitación y contestación de las consultas se desarrollará reglamentariamente.

8. La competencia, el procedimiento y los efectos de las contestaciones a las consultas relativas a la aplicación de la normativa aduanera comunitaria se regulará por lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario.

[Subir](#)

Artículo 89. Efectos de las contestaciones a las 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.

2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.
3. La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación.

- RGAT

Artículo 65. Órgano competente para la contestación de las consultas tributarias escritas.

En el ámbito de competencias del Estado, la competencia para contestar las consultas a las que se refiere esta subsección corresponderá a la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 88.8 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- **Artículo 66. Iniciación del procedimiento para la contestación de las consultas tributarias escritas.**

1. Las consultas se formularán por el obligado tributario mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, que deberá contener como mínimo:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante.

En el caso de que se actúe por medio de representante deberá aportarse la documentación acreditativa de la representación.

b) Manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta, salvo que esta sea formulada por las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

c) Objeto de la consulta.

d) En relación con la cuestión planteada en la consulta, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso.

e) Lugar, fecha y firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.

2. En el caso de que la consulta verse sobre la existencia de un establecimiento permanente o sobre una transacción transfronteriza, el consultante deberá declarar dicha circunstancia con carácter expreso, sin perjuicio de la apreciación de oficio por parte de la Administración tributaria competente para la contestación de la consulta.

Asimismo, el escrito de consulta deberá contener, además de los datos incluidos en el apartado 1 de este precepto, los siguientes datos:

- a) Identificación del grupo mercantil o fiscal al que pertenece, en su caso, el consultante.
- b) Descripción de la actividad empresarial o las transacciones o series de transacciones desarrolladas o a desarrollar. En cualquier caso, dicha descripción se realizará con pleno respeto a la regulación del secreto comercial, industrial o profesional y al interés público.
- c) Estados que pudieran verse afectados por la transacción u operación objeto de consulta.
- d) Personas residentes en otros Estados que pudieran verse afectadas por la contestación a la consulta.
- e) Otros datos que fueran exigibles por la normativa de asistencia mutua aplicable.

3. En la solicitud se podrá incluir un domicilio a efectos de notificaciones y aquella se podrá acompañar de los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración tributaria.
4. A los efectos de este artículo, serán válidos los documentos normalizados que apruebe la Administración tributaria.
5. Las consultas podrán presentarse utilizando medios electrónicos. No obstante lo anterior, la presentación deberá efectuarse por dichos medios en el caso de los obligados tributarios que estuvieran obligados a relacionarse con la Administración por los citados medios.
6. Si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en los apartados 1 y 2 de este artículo, se requerirá al obligado tributario o a las entidades a que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsanen el defecto con indicación de que de no atender el requerimiento en el plazo señalado se le tendrá por desistido de la consulta y se archivará sin más trámite.
7. Si la consulta se formulase después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario.

Artículo 67. Tramitación del procedimiento para la contestación de las consultas tributarias escritas.

1. Durante la tramitación del procedimiento se podrá requerir al obligado tributario la documentación o información que se estime necesaria para efectuar la contestación.
2. Asimismo, se podrá solicitar de otros centros directivos y organismos los informes que se estimen pertinentes para la formación del criterio aplicable al caso planteado.

Artículo 68. Contestación de consultas tributarias escritas.

1. Cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración deberá motivar dicho cambio.
2. Cuando la consulta haya sido formulada por alguna de las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, su contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2.

- 2.2.2.- RESOLUCIONES TEAC

- LGT

Artículo 242. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

1. Las resoluciones dictadas por los tribunales económico-administrativos regionales y locales y por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía que no sean susceptibles de recurso de alzada ordinario y, en su caso, las dictadas por los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía en única instancia, podrán ser impugnadas, mediante el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, por los Directores Generales del Ministerio de Economía y Hacienda y por los Directores de Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y por los órganos equivalentes o asimilados de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía respecto a las materias de su competencia, cuando estimen gravemente dañosas y erróneas dichas resoluciones, o cuando apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales Económico-Administrativos del Estado o de los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Cuando los tribunales económico-administrativos regionales o locales o los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía dicten resoluciones adoptando un criterio distinto al seguido con anterioridad, deberán hacerlo constar expresamente en las resoluciones.

2. El plazo para interponer el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio será de tres meses contados desde el día siguiente al de la notificación de la resolución.

Si la resolución no ha sido notificada al órgano legitimado para recurrir, el plazo de tres meses para interponer el recurso se contará desde el momento en que dicho órgano tenga conocimiento del contenido esencial de la misma por cualquier medio.

El documento acreditativo de la notificación recibida o, en su caso, del conocimiento del contenido esencial de la resolución, deberá acompañarse al escrito de interposición del recurso.

3. La resolución deberá dictarse en el plazo de tres meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, fijando la doctrina aplicable.

4. Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

Artículo 243. Recurso extraordinario para la unificación de doctrina.

1. Contra las resoluciones en materia tributaria dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central podrá interponerse recurso extraordinario para la unificación de doctrina por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, cuando esté en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones.

Dicho recurso extraordinario también podrá ser interpuesto por los Directores Generales de Tributos de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía, u órganos equivalentes, cuando el recurso tenga su origen en una resolución de un órgano dependiente de la respectiva Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía.

2. Será competente para resolver este recurso la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, que estará compuesta por el Presidente del Tribunal Económico-Administrativo Central, que la presidirá, tres vocales de dicho Tribunal, el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, el Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el Director General o el Director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto a que se refiere la resolución objeto del recurso y el Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Cuando el recurso tenga su origen en una resolución de un órgano dependiente de una Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía, las referencias al Director de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y al Director General o Director del Departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se entenderán realizadas a los órganos equivalentes o asimilados de dicha Comunidad Autónoma o Ciudad con Estatuto de Autonomía.

3. La resolución que se dicte se adoptará por decisión mayoritaria de los integrantes de la Sala Especial. En caso de empate, el Presidente tendrá siempre voto de calidad.

4. La resolución deberá dictarse en el plazo de seis meses y respetará la situación jurídica particular derivada de la resolución recurrida, estableciendo la doctrina aplicable.

5. La doctrina establecida en las resoluciones de estos recursos será vinculante para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

– **2.2.3.- CONCLUSIONES SOBRE EFECTOS
VINCULANTES DE CONSULTAS DGT Y
RESOLUCIONES TEAC**

- A quién vinculan
- Requisitos para que las consultas sean vinculantes

2.3.- JURISPRUDENCIA

STS ANTERIORES A 2024

- **STS 10.05.2021**
- **STS 01.03.2022**
- **STS 24.10.2023**

STS 2024

- **STS 22.01.2024**
- **STS 25.01.2024**
- **STS 26.06.2024 – recurso 7664/2022**
 - **Antecedentes de hecho**
 - **Admisión del recurso de casación**
 - **Fundamentos de derecho**
 - Posición de las partes
 - **Cuestiones que se plantean**
 - Ámbito de aplicación de esta STS
 - Supuestos que se deben diferenciar
 - En caso de concurrencia de derecho de Unión Europea / consultas vinculantes
 - » Principio de legalidad frente a principio de legalidad
 - » ¿Conveniencia de haber planteado cuestión prejudicial?

2.4.- CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE REFORMA

- **PRINCIPIOS A TENER EN CUENTA**

- Legalidad
- Actos propios, seguridad jurídica, confianza legítima
 - STEDH 26.05.2020
 - STJUE 21.09.2017
 - STS 19.09.2017, 10.05.2021, 01.03.2022, 24.10.2023

- **APLICACIÓN TEMPORAL DE LOS CAMBIOS DE CRITERIO DOCTRINALES Y JURISPRUDENCIALES**
 - Problemas que se plantean
 - Posibles soluciones
 - Necesidad de regulación normativa
 - Criterios para la aplicación de reformas normativas
 - Criterios R TEAC
 - 28.10.2013, 10.09.2019, 11.06.2020, 23.03.2022, 23.06.2022, 29.05.2023

¡MUCHAS GRACIAS!