

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Comentario a la Sentencia de 19 de septiembre de 2018, rec. 553/2017

Ponente: Santiago Macho Macho

Procedimiento tributario. Efectos vinculantes de las consultas tributarias. Aplicación retroactiva de los cambios de criterio administrativos.

El principio de seguridad jurídica y el de protección de la confianza legítima impiden que un cambio de criterio del TEAC -que corrige el criterio sentado por la DGT en consultas vinculantes- se aplique con carácter retroactivo en procedimientos de comprobación tributaria, cuando el contribuyente ajustó su comportamiento al criterio precedente expresado en una consulta vinculante aplicable durante el período impositivo que se pretende comprobar.

Fundamentos de derechos

(...)

CUARTO.-

La cuestión planteada en autos es idéntica a la ya resuelta en por esta Sala en asunto seguido a instancia de persona que está en la misma situación profesional que la aquí recurrente, por lo que, conforme al principio de unidad de doctrina, a lo allí dicho nos remitimos y ahora reproducimos, determinado la estimación del recurso.

(...)

TERCERO.- En cuanto al fondo dispone el art. 89.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que "*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"

De la literalidad del precepto se extrae que las respuestas a las consultas escritas formuladas por los contribuyentes generan un efecto vinculante para la Administración respecto del consultante y de aquellos terceros que se encuentren en una situación que presente rasgos de identidad con la que fue objeto de consulta tributaria. Este efecto vinculante presenta límites cronológicos. Por lo que hace al inicio de su efectividad es preciso que la consulta se formule con anterioridad al vencimiento del plazo para presentar la declaración tributaria de que se trate, por la llamada que se hace al apartado segundo del art. 88 de LGT; y por lo que hace al fin del valor vinculante de las consultas tributarias, éste termina con la modificación del criterio que se impone por la interpretación de la doctrina de los órganos

económico administrativos o la jurisprudencia de los Tribunales, y desde luego cuando se produce una modificación legislativa que afecta a los preceptos interpretados en la consulta.

En el caso que se nos presenta nos encontramos con un criterio vinculante expresado por la Dirección General de los Tributos de manera reiterada, que era de aplicación a la fecha de la presentación de la autoliquidación de IRPF correspondiente al periodo impositivo 2012, 2013 y 2014, criterio que se ve modificado posteriormente por el TEAC por resolución de 5 de febrero de 2015, constante el plazo que permite a la Administración efectuar la comprobación de la declaración tributaria del contribuyente. Por lo que en suma se nos plantea la cuestión jurídica de si es posible ejercitar la facultad de comprobación y liquidación del impuesto por parte de la Administración como consecuencia de la sobrevenida alteración de un criterio tributario que se imponía como vinculante durante el periodo impositivo al que se refería la declaración tributaria.

El supuesto sin estar perfectamente resuelto por la norma legal, si apunta hacia la imposibilidad que afecta a la Administración de realizar esta corrección retroactiva de su anterior criterio vinculante. Razones relacionadas con la seguridad jurídica y con su corolario principio de protección de la confianza legítima abonan esta solución. La consulta vinculante, y la posibilidad de extensión de sus efectos a supuestos idénticos, se configura como un elemento encaminado a dotar de seguridad jurídica al contribuyente que se precave de adaptar su conducta a los criterios previamente expresados por la Administración. De escaso servicio para este fin sería la respuesta vinculante si se admitiera, tal y como propone la Administración demandada, que cualquier resolución judicial o económico administrativa que la rechazara, habilitase a la Administración para corregir a quienes se ajustaron al criterio administrativo sobrevenidamente modificado. El momento a partir del cual rige la jurisprudencia o doctrina administrativa que supera al criterio expresado en la consulta será el del dictado de la resolución de que se trate, para a partir de entonces la Administración tributaria rectificar las declaraciones que se refieran a periodos impositivos posteriores a esta fecha, y que hayan ignorado la nueva interpretación prevalente de los Tribunales.

El contribuyente que declaró conforme al criterio de la consulta vinculante no puede ser objeto de una comprobación por motivo de su rectificación, pues vería frustrada la confianza que depositó en las posiciones expresadas por la Dirección General de los Tributos con fuerza vinculante, pues no incurrió en ninguna falta interpretativa corregible a posteriori, sino que tal falla sería en todo caso vinculable a la errónea interpretación de la Administración Tributaria.

En este punto merece recordarse que el principio de protección de la confianza legítima opera esencialmente como contrapeso en el marco del ejercicio de las facultades revisoras que la Administración ejerce respecto de sus propios actos, de manera que la producción de actos nuevos no genere un daño excesivo a los administrados que depositaron una confianza razonable en la durabilidad de las situaciones jurídicas creadas por los actos administrativos que, precedentes, son sustituidos.

Esta teoría formulada por la doctrina alemana y plasmada en la legislación federal sobre procedimiento administrativo bajo la clásica denominación germana del "vertrauensschutz" o "protección de la confianza", da el salto a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y por su influencia, a la jurisprudencia patria mediante una aplicación extensiva del principio de buena fe en la actuación de las Administraciones Públicas que consagraba el desaparecido art. 3.1 de la Ley 30/1992, que hoy suple el art. 3.1 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

En esta línea la Sentencia de TS de 27 Abril de 2015 (Rec. 1965/2012) en la que se lee que "*Como dijimos en nuestra sentencia de 7 de abril de 2014 (casación 3699/12, FJ 3º), el principio que exige proteger la confianza legítima no resulta novedoso ni extravagante en nuestra jurisprudencia. Son varias las sentencias que le han dado operatividad en distintos ámbitos para amparar a administrados que han actuado bajo la cobertura del mismo. Pueden así consultarse las sentencias de 23 de noviembre de 1984 (repertorio de jurisprudencia 1984/5956), 30 de junio de 2001 (casación 8016/95), 26 de abril de 2010 (casación 1887/05), 28 de noviembre de 2012 (casación 5300/09) y 22 de enero de 2013 (casación 470/11), las dos penúltimas dictadas en materia tributaria, que no hacen sino adoptar los criterios ya sentados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme a la que el principio que nos ocupa*

vincula a todos los poderes públicos (i) si la creencia del administrado que lo sustenta se basa en signos externos y no en meras apreciaciones subjetivas o convicciones psicológicas y, (ii) ponderados los intereses en juego, la situación de quien legítimamente se ha fiado de la Administración es digna de protección [sentencias de 26 de abril de 1988 , Krüechen (316/96) ; 1 de abril de 1993, Lageder y otros (asuntos acumulados C-31/91 a C-44/91) ; 5 de octubre de 1993, Driessen y otros (asuntos acumulados C-13/92 a C-16/92) ; 17 de julio de 1997 , Affish (C-183/95) ; 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C-381/97) ; y 11 de julio de 2002 , Marks & Spencer (C-62/00)].

Dicho principio, que se encuentra hoy positivado en el artículo 3.1, párrafo segundo, de la Ley 30/1992, está relacionado con los más tradicionales en nuestro ordenamiento de seguridad jurídica y buena fe en las relaciones entre la Administración y los particulares.

No obstante, conviene tener presente, como advertíamos en la sentencia de 13 de junio de 2011 (casación 1028/09, FJ 2º), que ni el principio de buena fe ni el de confianza legítima pueden justificar la petrificación de criterios administrativos contrarios al ordenamiento jurídico. En la citada sentencia, recordábamos lo dicho en la de 15 de abril de 2002 (casación 10381/97, FJ 8º), esto es, que el principio de protección de la confianza legítima comporta, como ya hemos apuntado, que la autoridad pública no pueda adoptar medidas que frustren la esperanza inducida por la razonable estabilidad de sus decisiones, en función de las cuales los administrados han ordenado su comportamiento. O, en otros términos, su virtualidad puede provocar la anulación de un acto de la Administración o la obligación de esta última de responder de la alteración de las circunstancias habituales y estables, generadoras de esperanzas fundadas en su mantenimiento, cuando la mudanza se produce sin mediar las debidas previsiones correctoras o compensatorias, sin conocimiento anticipado o sin medidas transitorias suficientes y proporcionadas al interés público para que los sujetos puedan acomodar su conducta [en igual sentido la sentencia de 25 de octubre de 2004 (casación 8145/99, FJ 3º)]."

Más recientemente la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha tenido ocasión de abordar una problemática parecida abundando en la cuestión del alcance del principio de confianza legítima en el ámbito tributario en aquellos supuestos polémicos que se sustancian cuando se genera un cambio de criterio jurisprudencial o en la doctrina de los tribunales económico administrativos, y ha afirmado la imposibilidad de aplicar retroactivamente los nuevos criterios cuando el contribuyente se ajustó en su actuación a criterios jurídicos precedentes deducibles indubitadamente, aun de forma tácita, por el modo de conducirse la Administración, en el caso estudiado por la STS de 13 de junio de 2018 (Rec. 2800/2017) se trataba de un supuesto en el que durante un dilatado período de tiempo la Administración consideró determinada suerte de operaciones como no sujetas a imposición, para posteriormente en contra de este modo de conducirse dilatado en el tiempo, modificar su posición, en expresión de la meritada sentencia del TS " *Sí podemos afirmar, empero, que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imposables), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios*". Luego, concluimos nosotros, que con mayor rigor debe exigirse esa vinculación de la Administración a su propio precedente, cuando además este ha sido objeto de manifestación explícita a través de un instrumento concebido en nuestra legislación tributaria como elemento dirigido a proporcionar seguridad jurídica a los contribuyentes.

En definitiva el recurso contencioso administrativo merece prosperar, en el entendido de que no es posible aplicar la doctrina de los TEA con carácter retroactivo en procedimientos de comprobación tributaria, cuando el contribuyente ajustó su comportamiento al criterio precedente expresado en una consulta vinculante aplicable durante el período impositivo de que se trate.