



**Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 4ª,
Sentencia de 17 Abr. 2019, Rec. 866/2016**

Ponente: Gandarillas Martos, Miguel de los Santos.

Nº de Recurso: 866/2016

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS. Regularización de los ejercicios 2010 a 2013. Sujeto pasivo perceptor de rendimientos procedente de una comunidad en régimen de atribución de rentas. Aplicación de la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo una vez constatado que los requisitos a nivel del socio se cumplían, de acuerdo con el criterio de la propia AEAT. Cambio interpretativo de la Administración por el que se reputa errónea lo que antes consideró que era la línea a seguir, y posterior comprobación limitada dirigida únicamente a revisar la reducción aplicada por el sujeto pasivo. Nulidad. El principio de confianza legítima impide aplicar de forma retroactiva el criterio interpretativo del TEAC para revisar ejercicios en los que el contribuyente actuó conforme al criterio administrativo entonces vigente.

La Audiencia Nacional estima íntegramente el recurso contra las desestimación por silencio del Tribunal Económico-Administrativo Central frente a las reclamaciones económico-administrativa interpuestas contra liquidaciones relativas al impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2010 a 2013.

SENTENCIA Nº:

Ilma. Sra. Presidente:

Dª. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. SANTOS GANDARILLAS MARTOS

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

Dª. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a diecisiete de abril de dos mil diecinueve.

Han sido vistos por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el presente recurso tramitado con el número 866/2016, interpuesto por don Alfredo representado por la procuradora doña María Villanueva Ferrer, contra las desestimación por silencio del Tribunal Económico-Administrativo Central frente a las reclamaciones económico-administrativas 0/07502/2015, 00/07507/2015, 00/07508/2015, y 00/07509/2015, interpuestas



contra liquidaciones relativas al impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2010 a 2013.

Ha comparecido como parte demandada la Administración General del Estado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte actora interpuso ante esta Sala recurso contencioso-administrativo contra la desestimación por silencio del Tribunal Económico-Administrativo Central frente a las reclamaciones económico-administrativas 0/07502/2015, 00/07507/2015, 00/07508/2015, y 00/07509/2015, interpuestas contra liquidaciones relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los ejercicios 2010 a 2013. Se acordó la incoación del proceso contencioso-administrativo, al que se dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta jurisdicción.

SEGUNDO.- La parte actora formalizó la demanda mediante escrito presentado el 2 de febrero de 2017, y tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó suplicando: *«[1]) Se declaren nulos, anulen, revoquen y dejen sin valor y efecto los actos administrativos impugnados, esto es, las cuatro liquidaciones por el IRPF 2010-2013 dictadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria que se señalan en el Hecho 6º de esta demanda, y las resoluciones presuntas del Tribunal Económico-Administrativo Central que desestiman las reclamaciones económico-administrativas formuladas contra las cuatro liquidaciones.*

2) Se condene a la Agencia Estatal de Administración Tributaria a devolver a mi mandante las cantidades pagadas en virtud de dichos actos de liquidación, con los intereses de demora que procedan conforme a la Ley General Tributaria. [...]»

TERCERO.- El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 6 de abril de 2017, limitándose a reproducir íntegramente la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, y termina suplicando la desestimación del recurso y la confirmación del acto impugnado.

CUARTO.- Tras acordarse el recibimiento del pleito a prueba y practicarse la propuesta y admitida, se presentó por las partes escrito de conclusiones, tras lo cual se señaló para que tuviera lugar la votación y fallo para el 10 de abril de 2019, fecha en la que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se impugnan en el presente recurso contencioso-administrativo la desestimación por silencio del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) frente a las reclamaciones económico-administrativas 0/07502/2015, 00/07507/2015, 00/07508/2015, y 00/07509/2015, interpuestas contra liquidaciones relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) de los ejercicios 2010 a 2013.

La cuestión que se debatió ante la Administración tributaria, y que no mereció una respuesta expresa del TEAC, se centró en cómo debía interpretarse la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo que introdujo la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, en su disposición adicional 27ª, para la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para el ejercicio 2009, 2010 y 2011. Deducción que se mantuvo en



el 2012 por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, en el 2013 por Ley 16/2012, de 27 de diciembre y el 2014 por Ley 22/2013, de 23 de diciembre.

Se habilitaba a los contribuyentes que tenían una cifra neta de negocios inferior a 5.000.000 euros, a aplicarse una reducción del 20% del rendimiento neto si mantenían su plantilla media por encima de la que tenían en 2008 (y así sucesivamente para los distintos años), La reducción sin embargo, no era aplicable cuando la plantilla media excedía de 25 empleados.

Las dudas iniciales surgieron cuando el sujeto pasivo del impuesto percibía sus rendimientos de una comunidad en régimen de atribución de rentas y si los requisitos debían apreciarse y concurrir en el socio o en la comunidad.

Como veremos, y es aquí donde radica la discusión central, la Administración tributaria, tanto la propia Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) como la Dirección General de Tributos (DGT), interpretaron que era en la persona del socio donde debían acreditarse el concurso de los requisitos para poder disfrutar de la reducción. Así procedió el recurrente que, como participe en una comunidad en atribución de rentas, aplicó la reducción por creación o mantenimiento de empleo, una vez constatado que los requisitos a nivel del socio se cumplían.

En el mes de marzo de 2015 la AEAT inició contra el Sr. Alfredo cuatro procedimientos de comprobación limitada por el IRPF de los ejercicios de 2010 a 2013, dirigidos a comprobar la reducción aplicada del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo. Se dictaron propuestas de liquidación en las que siguiendo la resolución del TEAC, de 5 de febrero de 2015, recurso 3654/2013, que tuvo su origen en una recurso de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la propia AEAT, se consideró que los requisitos para la aplicación de la deducción debían concurrir en la entidad y no en el socio.

Presentadas alegaciones comunes a los cuatro expedientes, se dictaron otras tantas liquidaciones confirmando las propuestas, por importes de (x) euros, para el año 2010; (y) euros para el 2011; (z) euros para el 2012; y (w) euros para el 2013.

Las reclamaciones económico-administrativas que *per saltum* se interpusieron, no obtuvieron respuesta en plazo del TEAC, deduciendo contra la inactividad el recurso contencioso-administrativo que nos toca resolver.

SEGUNDO.- Antes de entrar en el fondo del debate, a pesar de que el recurso se ha deducido contra el silencio del TEAC, transcurrido un año desde la interposición el 1 de septiembre de 2015 de la reclamación económico-administrativa sin obtener respuesta, la Sala ha podido comprobar, sin que este dato haya sido comunicado por el recurrente, que fue dictada resolución expresa el 8 de marzo de 2018, en la reclamación 7502/2015.

Este extremo tampoco parece que haya sido conocido por quien defiende a la Administración, lo que resulta sorprendente, sobre todo en lo que podría haber suscitado algunas dudas sobre la viabilidad del recurso interpuesto contra la desestimación presunta, al no haber ampliado el recurso contra el acto expreso.

No obstante, a los meros efectos de la admisibilidad del recurso instado contra el silencio el que la parte actora no haya ampliado el recurso contra la posterior resolución expresa, no parece ofrecer mayores problemas cuando también es desestimatoria, como es el caso. Así se ha pronunciado la STS de 15 de junio de 2015, unificación de doctrina 1762/2014, en la que ya no se exige la ampliación del recurso iniciado por silencio de la Administración, cuando posteriormente se le da



al administrado una respuesta expresa desestimatoria. Decía en su FJ 8 « conforme a los más recientes pronunciamientos, hay que entender que la ampliación del recurso es facultativa y no necesaria cuando la pretensión mantiene su virtualidad impugnatoria a pesar de la resolución tardía. En ese caso puede entender legítimamente el recurrente que la resolución tardía no afecta al objeto esencial de su recurso [(así STC 231/2001, de 26 de noviembre; en parecido sentido Sentencia de esta Sala de 6 de febrero de 2009 (Casación 1887/2007))].

Por consiguiente, no es conforme a Derecho la doctrina de la sentencia impugnada en cuanto, sin la suficiente matización, asocia la pérdida sobrevenida de objeto del proceso iniciado frente a la desestimación presunta por silencio administrativo a la falta de ampliación de la impugnación a la posterior resolución expresa por la Administración. Al contrario, la interpretación correcta del artículo 36.1 LJCA, de acuerdo con el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), exige distinguir los siguientes supuestos:

a) Si la resolución expresa, posterior al silencio administrativo, satisface íntegramente la pretensión, lo procedente será el desistimiento o la satisfacción extraprocesal de la pretensión (art. 76 LJCA).

b) Si la resolución expresa, posterior al silencio administrativo, es plenamente denegatoria de la pretensión, el demandante podrá ampliar el recurso contencioso-administrativo, conforme al artículo 36.1 LJCA; pero si no lo hace, no por eso habrá perdido sentido su recurso.».

Por lo tanto, si bien es cierto que la constancia de la respuesta expresa al inicial recurso instado por inactividad no ofrece problemas sobre su admisibilidad, la Sala lamenta y hubiera agradecido que alguna de las partes no haya puesto de manifiesto este relevante extremo, ya que podría haber resultado de interés para la resolución del litigio.

TERCERO.- En síntesis el escrito de demanda, tras una detallada descripción de los antecedentes, con reproducción de la nota informativa de la AEAT, de los manuales para la declaración del impuesto de cada ejercicio, y de resoluciones a consultas vinculantes de la DGT, sostiene que es contrario al principio de confianza legítima la retroactividad con la que se aplicó el criterio interpretativo del TEAC. No se podían revisar los ejercicios en los que se autoliquidó conforme a los criterios entonces vigentes. Se trata de una interpretación retroactiva contraria a derecho. Afirma, con carácter subsidiario, que la hermenéutica correcta fue la inicialmente mantenida por la AEAT y la DGT, frente a la unificación de criterio del TEAC.

Por su parte el abogado del Estado en su contestación afirma que la resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015, establece un criterio vinculante para toda la Administración tributaria estatal. Continúa diciendo que la esta posibilidad de revisión ha sido admitida por el la STS de 16 mayo 1988 (sin más citas identificativas), al permitir que la Administración rectifique errores anteriores o modificar su conducta siempre que se atenga a criterios jurídicos, que viene enmarcado por dos límites el interés público y la ilegalidad del precedente. Con aplicación de los artículos 89 y 242 de la Ley 58/2003, la resolución del TEAC altera las circunstancias que el órgano de aplicación de los tributos tuvo en cuenta en su momento y por lo tanto, permitiría a la Administración tributaria modificar el criterio hasta entonces seguido al introducir un nuevo criterio.

No puede hablarse de una doctrina o criterio favorable ni desfavorable, porque ello dependerá de las circunstancias de cada contribuyente, y no olvida que muchos se han podido ver favorecidos con este cambio de criterio. Por ello no ve obstáculo o reparo alguno para su aplicación a los



ejercicios no prescritos. No cabe la previsión del artículo 10.2 de la Ley 58/2003 puesto que no se trata de una norma jurídica sino de un cambio en la interpretación de un precepto legal.

Descarta que se pueda evocar el principio de confianza legítima, puesto que no está exento de ciertos límites. Cita la STS 10 de noviembre de 2009, que sostiene que no alcanza al ejercicio de las potestades regladas, en el que la Administración se encuentra desprovista de un margen de discrecionalidad y ha de someterse estrictamente a la legalidad. En estos casos, la regularización sí resulta procedente, sin embargo se excluye la imposición de sanciones, pues la cobertura ofrecida por las previas consultas de la DGT impide apreciar el elemento subjetivo de la culpabilidad en quienes las siguieron.

CUARTO.- Resumidas la posiciones de las partes en litigio, lo primero que debemos decidir es si resulta aceptable que la Administración despliegue un procedimiento de comprobación a ejercicios en los que el sujeto pasivo actuó, se comportó y procedió conforme a los criterios en ese momento vigentes y reconocidos por la propia Administración, cuando pasado el tiempo, la propia Administración revisó la interpretación de los preceptos aplicables.

No importa tanto entrar a resolver la parte planteada con carácter subsidiario con la demanda en torno a la correcta interpretación del criterio para la aplicación de la exención por creación de empleo, y si las circunstancias deben concurrir en sede del sujeto pasivo o de la comunidad de bienes para los casos de atribución de rentas. Es más, tal y como va a discurrir el razonar de esta sentencia, este aspecto nos parece irrelevante.

Lo primordial es fijar como se proyecta hacia atrás el cambio interpretativo de la Administración que, tras el paso de un tiempo, modifica su parecer y reputa errónea lo que antes consideró que era la línea a seguir.

Para la correcta contextualización del debate conviene tener presente cuales fueron los explícitos criterios hermenéuticos publicados por la Administración tributaria sobre cómo aplicar la deducción por creación y mantenimiento de empleo, que de manera detallada describe el actor en su escrito de demanda, información que ha sido debidamente documentada y sobre la que no existe controversia.

1. - En marzo de 2010 la AEAT publicó en su web una Nota Informativa, sobre este cuestión en los siguientes términos: «Nota informativa: dudas de cumplimentación del modelo 184 (...) Reducción del 20% por mantenimiento o creación de empleo. (...) En conclusión, la reducción del rendimiento neto de actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo deberá calcularla individualmente cada socio, heredero, comunero o partícipe teniendo en cuenta la totalidad de las actividades económicas realizadas y consignarla, si procede su aplicación, en su declaración individual de IRPF.».

2. - Por parte de la DGT se dictaron, al menos tres consultas vinculantes en el año 2010. Todas se refieren a entidades en régimen de atribución de rentas. Son las siguientes:

a) DGT V1520-10, 7 de julio de 2010. Se trataba de sociedad civil profesional dedicada a la abogacía que pregunta si los requisitos de la reducción debían verificarse a nivel de la entidad o de cada uno de los socios, en función de su porcentaje de participación. Decía que «[l]os límites relativos a la cifra neta de negocios, plantilla media inferior a 25 empleados, gastos de personal y el requisito de plantilla media correspondiente a cada ejercicio; serán los correspondientes al contribuyente y no a la entidad en régimen de atribución de rentas, por lo que serán la cifra neta de negocios, la plantilla media y los gastos de personal correspondiente a cada socio, que vendrán



determinados en función de su porcentaje de participación, siendo en este caso dicho porcentaje el que le corresponda de los rendimientos de la actividad económica desarrollada.».

b) DGT V1553-10, 12 de julio de 2010. En ese caso estaba ante una comunidad de bienes, con dos personas físicas que ejercían actividades económicas. Dijo que «[l]os límites relativos a la cifra neta de negocios, plantilla media inferior a 25 empleados, gastos de personal y el requisito de plantilla media correspondiente a cada ejercicio; serán los correspondientes al contribuyente y no a la entidad en régimen de atribución de rentas, por lo que serán la cifra neta de negocios, la plantilla media y los gastos de personal correspondiente a cada comunero, que vendrán determinados en función de su porcentaje de participación.».

c) DGT V2083-10, 21 de septiembre de 2010, en una sociedad civil con dos socios. Afirmó que «[l]os límites relativos a la cifra neta de negocios, plantilla media inferior a 25 empleados, gastos de personal y el requisito de plantilla media correspondiente a cada ejercicio; serán los correspondientes al contribuyente y no a la entidad en régimen de atribución de rentas, por lo que serán la cifra neta de negocios, la plantilla media y los gastos de personal correspondiente a cada socio, que vendrán determinados en función de su porcentaje de participación.».

3.- En los Manuales de IRPF que la AEAT publica todos los años para la campaña de Renta, editados por la propia AEAT, a través de su Departamento de Gestión Tributaria

a) Manual IRPF 2010, pág. 206: «[P]ara determinar el derecho a la reducción deben tomarse en consideración el conjunto de las actividades realizadas por el contribuyente, tanto si se realizan directamente por éste como si se ejercen a través de una entidad en régimen de atribución de rentas. En este último caso, los requisitos exigidos deberán cumplirse por el contribuyente (no por la entidad en régimen de atribución), teniendo en cuenta tanto la actividad realizada a través de la entidad en régimen de atribución como las restantes actividades que, en su caso, desarrolle el contribuyente. En relación con la actividad realizada a través de la entidad en régimen de atribución de rentas, para determinar el cumplimiento de los requisitos exigidos se considerarán las magnitudes existentes en la entidad en la parte que corresponda con el porcentaje de participación del contribuyente en la entidad».

b) Manual IRPF 2011, pág. 208: «[P]ara determinar el derecho a la reducción deben tomarse en consideración el conjunto de las actividades realizadas por el contribuyente, tanto si se realizan directamente por éste como si se ejercen a través de una entidad en régimen de atribución de rentas. En este último caso, los requisitos exigidos deberán cumplirse por el contribuyente (no por la entidad en régimen de atribución), teniendo en cuenta tanto la actividad realizada a través de la entidad en régimen de atribución como las restantes actividades que, en su caso, desarrolle el contribuyente. En relación con la actividad realizada a través de la entidad en régimen de atribución de rentas, para determinar el cumplimiento de los requisitos exigidos se considerarán las magnitudes existentes en la entidad en la parte que corresponda con el porcentaje de participación del contribuyente en la entidad».

c) Manual IRPF 2012, pág. 216: «[P]ara determinar el derecho a la reducción deben tomarse en consideración el conjunto de las actividades realizadas por el contribuyente, tanto si se realizan directamente por éste como si se ejercen a través de una entidad en régimen de atribución de rentas. En este último caso, los requisitos exigidos deberán cumplirse por el contribuyente (no por la entidad en régimen de atribución), teniendo en cuenta tanto la actividad realizada a través de la entidad en régimen de atribución como las restantes actividades que, en su caso, desarrolle el



contribuyente. En relación con la actividad realizada a través de la entidad en régimen de atribución de rentas, para determinar el cumplimiento de los requisitos exigidos se considerarán las magnitudes existentes en la entidad en la parte que corresponda con el porcentaje de participación del contribuyente en la entidad.

Importante: los requisitos establecidos para la aplicación de esta reducción son exigibles al contribuyente (socio, comunero o partícipe) y no a la entidad en régimen de atribución de rentas a través de la que se desarrolla la actividad económica».

d) Manual IRPF 2013, pág. 222: «[P]ara determinar el derecho a la reducción deben tomarse en consideración el conjunto de las actividades realizadas por el contribuyente, tanto si se realizan directamente por éste como si se ejercen a través de una entidad en régimen de atribución de rentas. En este último caso, los requisitos exigidos deberán cumplirse por el contribuyente (no por la entidad en régimen de atribución), teniendo en cuenta tanto la actividad realizada a través de la entidad en régimen de atribución como las restantes actividades que, en su caso, desarrolle el contribuyente. En relación con la actividad realizada a través de la entidad en régimen de atribución de rentas, para determinar el cumplimiento de los requisitos exigidos se considerarán las magnitudes existentes en la entidad en la parte que corresponda con el porcentaje de participación del contribuyente en la entidad.

Importante: los requisitos establecidos para la aplicación de esta reducción son exigibles al contribuyente (socio, comunero o partícipe) y no a la entidad en régimen de atribución de rentas a través de la que se desarrolla la actividad económica».

QUINTO.- Lo que se refleja de manera indubitada en el anterior fundamento, es que la Administración tenía «claro», en el momento en que el que las autoliquidaciones fueron confeccionadas por el sujeto pasivo, donde debían concretarse los requisitos para poder aplicarse la reducción por creación o mantenimiento de empleo: en sede del socio o partícipe cuando lo era de una comunidad de bienes de donde procedían los rendimientos, en este caso de las actividades económicas. Este criterio también había sido bendecido por la DGT que en las tres consultas vinculantes en casos análogos al que se encontraba el recurrente, siguió la misma línea interpretativa.

La labor de información y asistencia a los obligados tributarios, desplegada al amparo del artículo 85.2, b), c) y e), y las actuaciones de comunicación del artículo 87.1 de la Ley 58/2003, no dejaba lugar a dudas.

Del mismo modo y en idéntica línea, el carácter vinculante de las consultas del artículo 89.1, amparaba la interpretación y forma de proceder del obligado tributario, pero sobre todo obligaba a Administración en sus diferentes tareas en la aplicación de los tributos, en tanto no se modificase «la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso».

En definitiva, la línea hermenéutica, tanto de la Administración encargada de la aplicación de los tributos, como del propio Ministerio de Hacienda, a través de su Dirección General de Tributos, era pública, notoria y conocida por los contribuyentes, tanto a través de la publicación de los Manuales de ayuda para la configuración de las autoliquidaciones, como por las consultas vinculantes resueltas por la Dirección.

SEXTO.- Las circunstancias que concurren en el presente litigio parecen el paradigma de la transgresión del principio de confianza legítima, que recogía el artículo 3.1 de la hoy derogada Ley



30/1992, hoy en su homólogo apartado e) de la Ley 40/2015, del sector Público, junto a la buena fe y lealtad institucional.

Hagamos un somero repaso de la relevancia de la confianza legítima en nuestro ordenamiento jurídico.

Comenzaremos con la jurisprudencia del TJUE, que la ha destacado como parte de los principios fundamentales de la Unión (véase, en particular, la sentencia de 5 de mayo de 1981, Dürbeck, 112/80, Rec. p. 1095, apartado 48). Se ha afirmado que todo particular tiene el derecho a invocar el principio de protección de la confianza legítima cuando se encuentre en una situación de la que se desprenda que la Administración comunitaria, al darle seguridades concretas, le hizo concebir esperanzas fundadas (sentencias de 16 de diciembre de 1987, Delauche/Comisión, 111/86, Rec. p. 5345, apartado 24; de 25 de mayo de 2000, Kögler/Tribunal de Justicia, C-82/98 P, Rec. p. I-3855, apartado 33, y de 22 de junio de 2006, Bélgica y Forum 187/Comisión, C-182/03 y C-217/03, Rec. p. I-5479, apartado 147). Además, las garantías dadas deben ser conformes con las normas aplicables (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de junio de 1985, Pauvert/Tribunal de Cuentas, 228/84, Rec. p. 1969, apartados 14 y 15, y de 6 de febrero de 1986, Vlachou/Tribunal de Cuentas, 162/84, Rec. p. 481, apartado 6).

En la sentencia de 13 de febrero de 2019, asunto C-434/17, se puntualizaba que «34 En efecto, procede recordar que el principio de seguridad jurídica, que forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión, exige, en particular, que las normas jurídicas sean claras, precisas y previsibles en cuanto a sus efectos (sentencia de 18 de noviembre de 2008, Förster, C-158/07, EU:C:2008:630, apartado 67).

35 El imperativo de seguridad jurídica se impone con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede implicar cargas financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que esta les impone (sentencia de 29 de abril de 2004, Sudholz, C-17/01, EU:C:2004:242, apartado 34 y jurisprudencia citada).

36 También se ha declarado que, para respetar los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, las normas sustantivas del Derecho de la Unión deben interpretarse, en principio, en el sentido de que solo contemplan situaciones creadas con posterioridad a su entrada en vigor (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de septiembre de 2002, Falck y Acciaierie di Bolzano/Comisión, C-74/00 P y C-75/00 P, EU:C:2002:524, apartado 119). Así, el principio de seguridad jurídica se opone, en general, a que un acto de la Unión comience a producir efectos antes de su publicación o de su notificación, según proceda, puesto que el Tribunal de Justicia ha declarado que puede ocurrir de otro modo, con carácter excepcional, siempre que lo exija un fin de interés general y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados (véanse, en este sentido, las sentencias de 30 de septiembre de 1982, Amylum/Consejo, 108/81, EU:C:1982:322, apartado 4, de 26 de abril de 2005, «Goed Wonen», C-376/02, EU:C:2005:251, apartado 33 y jurisprudencia citada, y de 28 de noviembre de 2006, Parlamento/Consejo, 0413/04, EU:C:2006:741, apartado 75 y jurisprudencia citada).».

Tal y como se ha entendido la confianza legítima, se vincula al principio de seguridad jurídica y adquiere un rango de relevancia equiparable al de legalidad. En determinadas circunstancias, como es el caso, es la seguridad jurídica la que prima sobre la legalidad ordinaria.

Dentro del ámbito doméstico, la relevancia de la confianza legítima como corolario del principio de seguridad jurídica, «protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a



la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles» (entre otras muchas, STC 82/2009). Según esta doctrina para determinar cuándo una norma puede vulnerar este principio ha de estarse a las circunstancias específicas que concurren en cada caso, tomando en consideración especialmente «la previsibilidad de la medida adoptada, las razones que han llevado a adoptarla y el alcance de la misma», pues «solo después de una ponderación de los distintos elementos en presencia es posible concluir si el art. 9.3 C.E. ha resultado vulnerado o si, por el contrario, la seguridad jurídica, que, insistimos, no es un valor absoluto, debe ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos.» (STC 182/1997, FJ 13).

Se destaca en la STC 173/1996, que «La seguridad jurídica, según constante doctrina de este Tribunal, es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio». Y si bien no puede, como se advertía en su FJ 8, erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente, (STC 150/90), ni debe entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 27/81 y 6/83), «sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad» (SSTC 150/90 y 197/92).

Bien es cierto que estas consideraciones tuvieron lugar como contraste del principio de seguridad jurídica con el principio de legalidad, dentro del marco legislativo, pero no significa que los criterios hermenéuticos que destilan pueden ser aplicados frente a los actos aplicativos dictados por la Administración.

Concretamente referido a cuestiones relativas a cambios interpretativos de normas jurídicas, y las consecuencias de quienes se ampararon en criterios anteriores al modificado, podemos destacar la STC de 7/2015. En ese ocasión se sometió al amparo del Alto Tribunal el cambio de criterio del Tribunal Supremo en la necesidad de anticipar en el escrito de preparación del recurso de casación contencioso-administrativo los concretos preceptos o la jurisprudencia que se reputaban infringidos, en principio solo exigidos en los supuestos del art. 89.2 LJCA para resoluciones dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia.

El Tribunal Supremo acogió una interpretación según la cual, la expresión de los motivos del recurso debía exigirse para todos los recursos de casación, también en aquellos dirigidos contra resoluciones de la Audiencia Nacional, extremo que antes se venía exigiendo solo para las casaciones contra sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia. El Constitucional no cuestiona este cambio de criterio, y ratifica que el Supremo era soberano en la interpretación de los requisitos para la preparación y admisión del recurso de casación. Lo único que cuestiona es que resultara exigible a recursos de casación preparados con anterioridad al conocimiento por las partes de la nueva doctrina del Tribunal Supremo.

Fue en el ATS de 10 de febrero de 2011, casación 2927/10, donde se estableció este cambio, exigiendo que en todos los recursos de casación interpuestos contra sentencias de la Audiencia Nacional, la expresión en el escrito de preparación del recurso de casación de los preceptos que se estimasen vulnerados y de la jurisprudencia que se considerase infringida. El solicitante de amparo, que ya había preparado su escrito de casación, intentó subsanar mediante la



presentación de un posterior escrito ante el Tribunal Supremo la omisión inicial en la cita legal, y que no pudo hacer con ocasión de la preparación del recurso de casación anterior al cambio de criterio, lo que le fue rechazado.

El Tribunal Constitucional estimó el amparo, en uno de los dos motivos invocados al considerar que «la efectividad del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) requiere que el Tribunal Supremo enjuicie la procedencia de admitir o no el recurso de casación, al margen del defecto que puede resultar de la ausencia de cita en el escrito de preparación de las concretas infracciones normativas o jurisprudenciales que la parte considere infringidas.».

Lo que subyace en esta sentencia, como pretende explicar el voto particular formulado, fue la reacción del Constitucional ante la transgresión del principio de confianza legítima. La indefensión la generó el Tribunal Supremo, no por su cambio de criterio, que fue perfectamente legítimo, sino por su aplicación a recursos ya interpuestos bajo la anterior doctrina, agravado en el caso del amparo al no permitirle subsanar ese postrero requisito.

En este repaso jurisprudencial, concluiremos con alguno de los pronunciamientos del Tribunal Supremo donde entra en juego el principio de confianza legítima. En la sentencia de 13 de junio de 2018, casación 2800/2017, FJ 3, se afirma 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.».

SÉPTIMO.- Si nos centramos en los parámetros utilizados por la última de la sentencia citada, dictada con la nueva casación, o lo que es lo mismo, fijando la doctrina jurisprudencial, comprobamos que en supuesto que enjuiciamos, lo que hizo el recurrente fue seguir a pies juntilla lo dicho por la Administración en el momento en que debía configurar sus autoliquidaciones. Fue fiel a los manuales y a las consultas, o siguiendo los términos en los que se ha pronunciado el Tribunal Supremo, lo hizo de conformidad con lo actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión debía ser exigido a tenor de la normativa vigente y de la línea hermenéutica explícitamente manifestada y comunicada.

Que el interesado no hubiese formulado consulta resulta irrelevante, incluso se nos antoja innecesario que lo hiciera a la vista de las ya pronunciadas por la DGT. La sentencia 19 de septiembre de 2017, casación 2941/2016, FJ 3, afirma que «La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 89, para reforzar el principio de seguridad jurídica, estableció un régimen de consulta vinculante para los órganos y entidades encargados de la aplicación de los tributos, tanto respecto de quien formula la consulta como de 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.».



Debemos descartar que, en las circunstancias concurrentes en el litigio que enjuiciamos, la actuación llevada cabo por el sujeto pasivo en los ejercicios anteriores a la resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015, no se sustentó en parámetros negativos o excluyente de la confianza legítima, que como recoge la citada sentencia del Supremo, se identifica en (i) creencias subjetivas del administrado, (ii) que descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, o (iii) que puede aplicarse con eficacia anulatoria sin actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente.

Por ello, si bien es cierto que a partir de la resolución del TEAC, de 5 de febrero de 2015, dictada en el recurso 3654/2013, de alzada para la unificación de criterio interpuesto, «toda» la Administración estaba vinculada por el cambio de criterio, y cesó el halo de confianza legítima creado por las anteriores actuaciones, debían respetarse las decisiones que el administrado tomó con anterioridad sustentadas hasta en lo que ese momento era la interpretación dada tanto por la AEAT como por la DGT, lo que inhabilitaba a la Administración tributaria para iniciar cualquier tipo de procedimiento de aplicación de los tributos con ese único objeto o finalidad.

A lo dicho podemos añadir que el principio de seguridad jurídica, y el de confianza legítima, en los términos que hemos examinado adquieren especial relevancia en el ámbito de la aplicación de los tributos por el sistema de autoliquidación sobre el que pivota nuestro ordenamiento jurídico desde el año 1978. El que recaiga sobre el contribuyente la obligación, no solo material del pago del tributo, sino la formal de declararlo, identificarlo, determinarlo, calcularlo, cuantificarlo y, en su caso pagarlo, supone un esfuerzo y una carga nada despreciable. A la opción por este sistema no ha sido ajeno el Legislador; entre otras razones por eso se explican las obligaciones que recaen sobre la Administración de información y asistencia a del artículo 85.2, b), c) y e), las actuaciones de comunicación del artículo 87.1, o las consultas del artículo 89 de la LGT a la que ya nos referimos.

Resulta manifiestamente contradictorio que un sistema que descansa a espaldas del obligado tributario, cuando el contribuyente haya seguido el dictado o pautas de la Administración tributaria, un posterior cambio de criterio del aplicado, cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar, no deje a salvo y respete lo hasta ese momento practicado por el administrado, salvo que el nuevo resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente.

Por último, resulta llamativa la única consecuencia «beneficiosa» o «favorable» que tanto el representante de la Administración como la tardía resolución expresa del TEAC reconocen al recurrente, tras el cambio de criterio y el mantenimiento de la regularización de los ejercicios controvertidos. La solución frente al cambio de criterio es que el contribuyente no debe ser sancionado.

No encontramos el calificativo adecuado para expresar la sola posibilidad de que el particular pudiera ser sancionado por seguir los dictados de la Administración.

Vale con que, en virtud de un mal entendido principio de legalidad tributaria se pudiera defender la procedencia de la regularización, exigiendo deuda e intereses de demora, pero el solo hecho de mencionar el ejercicio de la potestad sancionadora, aunque sea para descartar su despliegue, se nos antoja aberrante.



OCTAVO.- Lo dicho nos conduce a la íntegra estimación del presente recurso anulando por no se ajustadas a derechos la liquidaciones impugnadas, condenando a la Administración a la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente por el recurrente, y a los intereses de demora devengados desde la fecha en que los ingresos tuvieron lugar.

A pesar de que no es objeto del presente recurso, la posterior resolución expresa del TEAC de 8 de marzo de 2018, carece de efectos jurídicos por ser contraria a lo dicho en esta sentencia.

NOVENO.- En cuanto a las costas, deben serle impuestas a la Administración de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la LJCA.

FALLAMOS

Que debemos estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Alfredo contra la desestimación por silencio del Tribunal Económico-Administrativo Central frente a las reclamaciones económico-administrativas 7502/2015, 07507/2015, 07508/2015, y 7509/2015, con los siguiente pronunciamientos:

a) Anulamos la liquidación NUM001, ejercicio 2010 y deuda tributaria de (x) euros; la liquidación NUM002, ejercicio 2011 y deuda tributaria de (y) euros; la liquidación NUM003, ejercicio 2012 y deuda tributaria de (z) euros; y la liquidación NUM004, ejercicio 2013 y deuda tributaria de (w) euros.

b) Condenamos a la Administración a la devolución de las cantidades ingresadas, así como a los intereses de demora desde la fecha en que los ingresos tuvieron lugar.

c) Condenamos a la Administración a las costas causadas.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2. de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.