

Las consultas tributarias y la doctrina del TEAC: eficacia temporal del cese de los efectos del carácter vinculante de las consultas y los principios de seguridad jurídica y confianza legítima

Análisis de la [SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 866/2016](#)

Félix Alberto Vega Borrego

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Autónoma de Madrid*

Extracto

La sentencia aborda una cuestión de indudable interés: si la Administración tributaria puede regularizar, aplicando retroactivamente un criterio del TEAC, obligaciones tributarias que fueron autoliquidadas por el contribuyente siguiendo un criterio (más favorable) fijado con carácter previo y vinculante en una contestación a una consulta tributaria. Aunque la cuestión se aborda exclusivamente desde la perspectiva de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, también puede ser abordada delimitando el efecto temporal del cese de los efectos vinculantes de las consultas tributarias cuando entran en contradicción con un criterio posterior del TEAC. Esta disparidad de criterios interpretativos tiene su origen en la aplicación de la reducción por creación y mantenimiento de empleo, vigente en el IRPF entre los ejercicios 2009 a 2014, cuando la actividad económica la realiza una entidad en régimen de atribución de rentas. La duda surgió sobre si los requisitos de la reducción debían verificarse a nivel de cada uno de los socios de la entidad (criterio de las consultas) o a nivel de la propia entidad (criterio del TEAC).

Nota: Este trabajo se ha realizado en el marco de los proyectos DER2017-86971-P y PGC2018-099982-B-100, financiados por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades y el FEDER.

1. Supuesto de hecho

La Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 17 de abril de 2019 (rec. núm. 866/2016 –NFJ073351–) aborda una importante cuestión que afecta al potencial conflicto entre la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) y las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos (DGT). Se trata de determinar si la Administración tributaria puede regularizar, aplicando retroactivamente un criterio del TEAC, obligaciones tributarias que fueron autoliquidadas por el contribuyente siguiendo un criterio (más favorable) fijado con carácter previo por la DGT.

En este caso se trata de un contribuyente que aplicó en sus autoliquidaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) una determinada reducción del IRPF siguiendo el criterio establecido por varias contestaciones vinculantes a consultas tributarias escritas emitidas por la DGT al amparo de los artículos 89 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). En particular, la norma en cuestión es la disposición adicional 27.^a de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF), que regula la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo. Esta reducción se introdujo para el ejercicio 2009 y resultó aplicable hasta el periodo impositivo 2014.

Según el criterio de la DGT establecido en las Consultas V1520/2010, de 7 de julio (NFC038791); V1553/2010, de 12 de julio (NFC038837), y V2083/2010, de 21 de septiembre (NFC039341), cuando la actividad económica se realizaba a través de una entidad en régimen de atribución de rentas (EAR), los requisitos de la reducción debían verificarse a nivel de cada uno de los socios, comuneros o partícipes de la EAR, y no a nivel de la propia entidad. En este caso, el contribuyente, de haber tenido que verificar dichos requisitos a nivel de la entidad, no cumplía los requisitos de la reducción. Sí los cumplía, en cambio, si se verificaban a nivel de cada uno de los socios, que era el criterio fijado por la DGT.

Sucede además que, en marzo de 2010, coincidiendo con el comienzo del primer periodo de declaración del ejercicio en que dicha reducción fue aplicable (2009), la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) publicó una nota informativa que señalaba que los requisitos de la reducción había que verificarlos a nivel de los socios y no de la propia EAR. Como puede verse, la AEAT, desde el principio, mantuvo el mismo criterio

que luego fijó la DGT en las consultas indicadas. Además, la AEAT, en los manuales del IRPF de los ejercicios controvertidos, advertía expresamente que los requisitos de la reducción había que cumplirlos a nivel del socio y no de la entidad.

Como último dato para entender el supuesto de hecho, hay que mencionar que la disposición adicional 27.^a de la LIRPF fue modificada hasta en tres ocasiones. El único fin de estas modificaciones fue extender el ámbito de aplicación temporal de esta reducción a los años 2012, 2013 y 2014. Las normas que realizaron estas modificaciones (RDL 20/2011, de 30 de diciembre; Ley 16/2012, de 27 de diciembre, y Ley 22/2013, de 23 de diciembre) no alteraron ni la redacción ni los requisitos materiales de la reducción. Como hemos indicado, se limitaron a ampliar su ámbito de aplicación temporal.

Esta interpretación de la reducción fue cuestionada por algunos contribuyentes, porque consideraban, a diferencia de la AEAT y la DGT, que los requisitos en el caso de realizar la actividad a través de una EAR debían verificarse a nivel de la entidad y no a nivel de sus socios o partícipes –fundamentalmente se trataba de contribuyentes que cumplían los requisitos a nivel de la entidad, pero no en sede de cada uno de los socios–. Este planteamiento fue acogido por algunos Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR) al resolver las reclamaciones económico-administrativas (REA) interpuestas contra las liquidaciones de la AEAT. Este hecho motivó que la AEAT interpusiera ante el TEAC el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio del artículo 242 de la LGT, demandando que se ratificara el criterio marcado inicialmente por la AEAT y la DGT.

El TEAC, en virtud de su Resolución de 5 de febrero de 2015 (RG 3654/2013 –NFJ057151–), desestimó el recurso de la AEAT, en la medida en que fijó como criterio no el mantenido inicialmente por la AEAT y la DGT, sino el patrocinado por algunos TEAR, esto es, los requisitos de la reducción deben verificarse a nivel de la EAR y no de sus socios:

El [TEAC], en Sala, en el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la [AEAT], acuerda DESESTIMARLO, fijando como criterio que en los casos de contribuyentes del [IRPF] que ejerzan actividades económicas a través de una de las entidades a que se refiere el [art. 35.4 LGT], los requisitos y límites para la aplicación de la reducción prevista en la [disp. adic. 27.^a LIRPF], deben cumplirse o cuantificarse en sede de la entidad, y no con relación a cada partícipe o cotitular de la misma en proporción a su respectiva participación.

Como consecuencia del criterio establecido por el TEAC en esta resolución de 2015, la AEAT procedió a regularizar las autoliquidaciones del IRPF de los contribuyentes que se habían aplicado la reducción, pero que, si bien cumplían los requisitos verificados a nivel del socio, no los cumplían a nivel de la entidad. Entre esos contribuyentes se encontraba el

recurrente en el procedimiento que da lugar a la sentencia de la AN objeto de este trabajo. Los ejercicios regularizados fueron 2010, 2011, 2012 y 2013 –no se regularizó el 2009, primer año en que la reducción fue aplicable, porque estaba prescrito–. La AEAT liquidó la cuota y los intereses dejados de pagar como consecuencia de regularizar la aplicación de la reducción. No impuso ninguna sanción.

Por razón de la cuantía, el contribuyente interpuso la REA directamente ante el TEAC. Transcurrido un año sin haber recibido respuesta, el sujeto pasivo acudió a la AN recurriendo la desestimación por silencio de su reclamación por parte del TEAC. El TEAC, antes de que la AN fallara el recurso contencioso-administrativo, resolvió expresamente la reclamación a través de su Resolución de 8 de marzo de 2018 (RG 7502/2015 –NFJ069802–)¹. La sentencia de la AN formalmente no se pronuncia sobre esta resolución del TEAC, dado que el contribuyente no solicitó la ampliación de su recurso a la resolución expresa, tal y como permite el artículo 36.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA).

De acuerdo con lo expuesto, lo que se plantea en la sentencia es si la AEAT puede regularizar los ejercicios no prescritos del IRPF aplicando el criterio fijado por el TEAC en su resolución de 2015, a pesar de que el contribuyente, en los periodos afectados, autoliquidó el impuesto basándose en un criterio distinto –y más favorable para él– establecido tanto por la propia AEAT como por la DGT.

Como motivos de impugnación, el recurrente planteó el carácter prospectivo del cese de los efectos vinculantes de las consultas de la DGT y la posible vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. También cuestionó el tema de fondo, esto es, cómo había que interpretar la reducción implicada, en relación con la verificación de los requisitos a nivel de la EAR (criterio del TEAC) o de sus socios (criterio original de la AEAT, DGT y del propio contribuyente al tomar sus decisiones y confeccionar las autoliquidaciones).

2. Doctrina del tribunal

La sentencia resuelve la cuestión desde la perspectiva de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima siguiendo la doctrina más reciente del Tribunal Supremo (TS) y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), que expone en su FJ 6, para luego aplicarla a los hechos de este caso en su FJ 7. Desde esta perspectiva, la sentencia ni modifica ni matiza el alcance de dicha doctrina, sino que solo la aplica al caso concreto.

¹ Esta resolución ha sido ya objeto de comentario en esta revista: Bas Soria (2018).

Para la AN, la actuación de la AEAT vulneró el principio de confianza legítima en la medida en que:

[...] lo que hizo el [contribuyente] fue seguir a pies juntillas 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 los 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.

El hecho de que el contribuyente afectado no hubiese formulado una consulta de forma específica sobre la cuestión de fondo no constituye, para la AN, un obstáculo para afirmar la vulneración del principio de confianza legítima. La sentencia llega a esta conclusión porque existían en los ejercicios controvertidos ya varias consultas de la DGT, lo que hacía innecesario que el contribuyente planteara «su propia consulta» toda vez que la LGT extiende los efectos vinculantes a cualquier otro obligado tributario si existe identidad entre los hechos y circunstancias del caso concreto.

La sentencia termina con una serie de consideraciones generales de indudable interés, que se sintetizan a continuación:

- Las obligaciones de información y asistencia a los obligados tributarios que establece la LGT, entre las que se encuentran las contestaciones a consultas tributarias escritas, responden al hecho de que el ordenamiento tributario español pivote desde 1977 en la gestión de los tributos a través del sistema de autoliquidación (Marín-Barnuevo Fabo, 2018, p. 87). Este sistema, como dice la sentencia, supone 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.

- Resulta contradictorio con los principios de seguridad jurídica y confianza legítima que en un sistema tributario como el descrito que:

[...] 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 en ese momento practicado por el administrado, salvo que el nuevo resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente.

- No resulta suficiente para justificar la aplicación de un cambio de criterio con efectos retroactivos en una situación como la examinada por la sentencia, la justificación dada por la Administración, esto es, que en estos casos el contribuyente no fue sancionado. Esta justificación la califica así la sentencia:

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.

Finamente, hay que señalar que la sentencia no se pronuncia sobre los otros dos motivos alegados por el recurrente, esto es, el efecto prospectivo del cese de los efectos vinculantes de las contestaciones de la DGT cuando entran en contradicción con un criterio posterior fijado por el TEAC y la interpretación de la reducción por mantenimiento o creación de empleo.

3. Comentario crítico

3.1. Introducción

La sentencia aborda una cuestión de indudable interés: la relación entre los efectos vinculantes de las consultas tributarias escritas y la doctrina vinculante del TEAC cuando sobre la misma cuestión, con posterioridad, el TEAC fija un criterio distinto al de la DGT. En particular, la sentencia resuelve sobre si la AEAT puede regularizar los ejercicios no prescritos anteriores a la resolución del TEAC, aplicando su criterio, a pesar de que el contribuyente hubiera seguido en dichos ejercicios el criterio establecido por la DGT en varias contestaciones de la DGT a consultas vinculantes.

Para abordar esta cuestión, resulta de interés tener en cuenta algunos antecedentes del caso, para entender mejor la posición que sostiene la sentencia y cuál era la posición de la Administración tributaria. Por este motivo, en el siguiente epígrafe, analizaremos algunos antecedentes del caso de la sentencia de la AN, entre los que destaca la Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018 (RG 7502/2015) que, como se indica en el primer epígrafe, es la resolución expresa a la reclamación económico-administrativa interpuesta por el contribuyente. Resulta de interés su análisis, dado que la sentencia de la AN solo resuelve sobre uno de los argumentos alegados por el recurrente.

Posteriormente analizaremos con detalle las tres cuestiones objeto de debate en este asunto.

3.2. Antecedentes: la posición de la AEAT y del TEAC

Las liquidaciones de la AEAT fundamentaron su posición en un Informe del Servicio Jurídico de la AEAT de 28 de mayo de 2015. Los razonamientos de este Informe son similares a los que contiene la Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018 (RG 7502/2015).

La citada resolución del TEAC es la resolución expresa de la reclamación interpuesta por el contribuyente. Como hemos indicado, el contribuyente acudió a la AN sin esperar a la resolución expresa, por lo que el objeto del recurso contencioso-administrativo fue la resolución presunta del TEAC y no la resolución expresa citada. Lógicamente, el recurso contencioso-administrativo se interpuso una vez transcurrido el plazo de un año que el TEAC tenía para resolver, que es el momento en que se produce la desestimación por silencio conforme a lo que dispone el artículo 240.1 de la LGT: «transcurrido [el plazo de un año para resolver] el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente».

Durante la tramitación del recurso ante la AN, el contribuyente, tras recibir la notificación de la resolución expresa, no solicitó la ampliación de su recurso contencioso-administrativo a la resolución expresa del TEAC. Esta situación no provocó, sin embargo, la pérdida del objeto del proceso iniciado contra la resolución presunta, como explica la sentencia en su FJ 2, que sigue la jurisprudencia del TS –entre otras, cabe citar la STS de 15 de junio de 2015, rec. núm. 1762/2014 (NFJ058850)–. Conforme a la doctrina de este tribunal, cuando la resolución expresa es plenamente denegatoria de la pretensión, el demandante puede solicitar la ampliación del recurso, pero «si no lo hace, no por eso habrá perdido sentido su recurso». En consecuencia, dado que ambas resoluciones (la expresa y la presunta) desestimaron la reclamación del contribuyente, no era preciso que el recurrente solicitara la ampliación del recurso contencioso-administrativo prevista en el artículo 36 de la LJCA.

La situación anterior explica que la AN resuelva el fondo del asunto, además de que los efectos de su fallo se proyecten también sobre la resolución expresa del TEAC, como señala la sentencia en su FJ 8: «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». De hecho, así lo reconoce el propio TEAC, pues en su base de datos de doctrina se publica esta resolución con esta advertencia: «Criterio anulado por sentencia firme de la Audiencia Nacional de 17/04/2019, Rec. núm. 866/2016».

Pues bien, aunque la sentencia de la AN no aborde la resolución expresa del TEAC, merece la pena que la analicemos brevemente, en la medida en que aborda las tres cuestiones planteadas por el contribuyente. Como hemos señalado, los argumentos de la resolución expresa coinciden con los del Informe del Servicio Jurídico de la AEAT.

La primera cuestión se refiere a la relación entre las consultas tributarias vinculantes y la doctrina del TEAC.

La resolución del TEAC no entra a valorar si una resolución de este mismo tribunal puede considerarse una de las dos causas que el artículo 89.1 de la LGT menciona para establecer la pérdida de los efectos vinculantes de las contestaciones, esto es, la existencia de cambio legislativo o de jurisprudencia. Sí establece, en cambio, que la Administración tributaria debe respetar en todo caso el carácter vinculante de los criterios del TEAC cuando resuelve, como sucedía en este caso, un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio del artículo 242 de la LGT. Conforme a ello, según el TEAC (FJ 3), «si sobre la cuestión a regularizar, existiera doctrina del TEAC, es esta doctrina la que vincula a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte» sería el artículo 242 de la LGT y no el artículo 89 de la LGT, que es el que establece el carácter vinculante de las contestaciones a consultas escritas.

Por otra parte, el TEAC no encuentra ningún obstáculo para aplicar retroactivamente el criterio establecido por él mismo –nos referimos al de su Resolución de 5 de febrero de 2015–, incluso cuando se trata de un contribuyente que siguió el criterio de la DGT que era, al menos para él, más favorable. La resolución del TEAC justifica esta cuestión en una serie de argumentos que tienen cierta debilidad.

En primer lugar, niega que la doctrina del TEAC de la Resolución de 5 de febrero de 2015 sea desfavorable, pues sus efectos beneficiosos o perjudiciales dependerán del caso concreto.

Como vimos en el primer epígrafe, es cierto que para determinados contribuyentes la resolución puede ser favorable, esto es, para aquellos contribuyentes que no cumplían los requisitos de la reducción a nivel del socio (posición originaria DGT y AEAT), pero sí si eran verificados a nivel de la EAR (doctrina TEAC). Con el nuevo criterio, estos contribuyentes podrían solicitar la rectificación de las autoliquidaciones en las que no aplicaron el criterio por este motivo. Pues bien, aunque es cierto lo que señala el TEAC, no hay que olvidar que se trata de resolver el caso concreto, y en el asunto que nos ocupa es bien claro que el criterio de la resolución del TEAC de 2015 resultaba desfavorable para el contribuyente, pues suponía la pérdida del derecho a aplicar la reducción.

En segundo lugar, el TEAC señala que se trata de un cambio interpretativo y no de un cambio normativo, por lo que no resulta aplicable ni el artículo 10 de la LGT ni la doctrina del Tribunal Constitucional (TC) sobre los límites a la retroactividad de las normas tributarias derivados del principio de seguridad jurídica. Este argumento también adolece de cierta debilidad, pues el principio de seguridad jurídica no solo alcanza a los cambios normativos.

En tercer lugar, la resolución expresa del TEAC rechaza seguir la posición de la propia DGT cuando es la propia DGT la que cambia de criterio, es decir, cuando esta DGT emite un criterio sobre una cuestión distinto al mantenido en una consulta previa. La DGT considera que el cambio de criterio solo tiene efectos prospectivos, por lo que el carácter vinculante del «criterio anterior» se mantiene «en relación con las obligaciones y derechos cuyo cum-

plimiento y ejercicio, respectivamente, hubiesen de materializarse por el obligado tributario durante la vigencia de dicho criterio»². Pues bien, el TEAC rechaza aplicar esta misma posición al caso concreto, con una argumentación ciertamente cuestionable y que para nada tiene en cuenta el principio de seguridad jurídica. Así, el TEAC señala que no se trata de un supuesto idéntico porque, por un lado, las consultas citadas se refirieren al cambio de criterio de la DGT y no al cambio de criterio del TEAC y, por otro, porque los criterios del TEAC tienen mayor fuerza vinculante que los de la DGT, en la medida en que el criterio de esta solo obliga a la Administración tributaria, y el criterio del TEAC obliga tanto a la Administración tributaria (órgano de aplicación de los tributos) como a los propios tribunales económico-administrativos.

En cuarto lugar, la resolución del TEAC menciona una Consulta de la DGT, la V1156/2014, de 28 de abril (NFC050891), afirmando que la misma sostiene que los efectos vinculantes de las consultas de la DGT cesan tan pronto como el TEAC sienta doctrina. Pues bien, este argumento, como ha señalado la doctrina, resulta equívoco pues en esta consulta la DGT solo examina la aplicación retrospectiva de una doctrina del TEAC en un caso en el que no existía «criterio administrativo de la DGT que entrara en colisión con la misma» (Bas Soria, 2018, p. 146). Dicho en otros términos, este argumento de la resolución del TEAC resulta rechazable porque la DGT en esa consulta no se pronuncia sobre la misma cuestión.

Finalmente, la resolución del TEAC termina señalando que:

[...] el hecho de que el obligado tributario haya actuado amparado en las consultas vinculantes impide que su conducta pueda ser objeto de sanción, al no apreciarse negligencia en su comportamiento, pero ello no impide a que, ante un cambio de criterio, se [pueda] proceder a la comprobación correspondiente por parte de la Administración Tributaria, siempre y cuando no hayan prescrito el derecho a liquidar (FJ 4).

Este argumento, como vimos en el epígrafe 2, fue utilizado también por la Abogacía del Estado en su contestación en el procedimiento que da lugar a la sentencia de la AN, señalando la propia sentencia «que el solo hecho de mencionar el ejercicio de la potestad sancionadora, aunque sea para descartar su despliegue, se nos antoja aberrante».

Por otra parte, la Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018 aborda en su FJ 5 si existió o no una vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. La resolución del TEAC fundamenta la cuestión apoyándose en el Informe de la AEAT, en el que se señala básicamente que estos principios tienen sus límites y que sus efectos no alcanzan a potestades regladas, admitiendo que, en su caso, el contribuyente podría recla-

² Vid. las Consultas de la DGT V0001/2013, de 2 de enero (NFC045815); V0002/2013, de 2 de enero (NFC045866), y V0179/2017, de 25 de enero (NFC062951).

mar una indemnización de daños y perjuicios si hubiera existido una vulneración de dichos principios, particular que debería articular a través de una vía distinta a la de la impugnación de los actos dictados.

Como hemos señalado, sobre este extremo, la sentencia de la AN llega a una conclusión distinta, que luego analizaremos en el epígrafe 3.4. Con todo, sí merece la pena destacar que el Informe de la AEAT y la resolución del TEAC fundamentan todo lo anterior citando una Sentencia del TS de 10 de noviembre de 2009, respecto de la cual no indican el número de recurso. Esta omisión dificulta la comprobación de la solidez del argumento de la AEAT y el TEAC, toda vez que existen dos sentencias del TS de esa misma fecha que aluden al principio de confianza legítima. Como veremos inmediatamente, ninguna de ellas constituye un fundamento sólido de la posición mantenida.

La primera Sentencia del TS de 10 de noviembre de 2009 es la que resuelve el recurso número 1626/2005 (NFJ075057). Esta es la única de las dos sentencias que existen que tiene que ver algo con la materia tributaria. De su lectura se deduce que el Tribunal de Defensa de la Competencia «bendijo» la actuación de entidad pública empresarial Correos y Telégrafos (Correos) al comercializar un producto sin repercutir IVA, porque si bien podía ser cierto que la directiva europea establecía la obligación de hacerlo, su actuación se basó en la confianza legítima que le había producido la posición expresada por la DGT en varias consultas, que decían que tal obligación de repercutir IVA no existía.

Por otra parte, la otra Sentencia de 10 de noviembre de 2009, que resuelve el recurso número 5715/2007 (NFJ075080), no tiene nada que ver con lo tributario. El origen del asunto es la denegación a un centro privado del acceso al sistema de concierto educativo. Dicha denegación se basó en que las necesidades educativas de la zona estaban cubiertas, por lo que no era preciso ampliar la oferta educativa introduciendo nuevos centros privados en el sistema de concierto. Los recurrentes alegaron de forma genérica el principio de confianza legítima, sobre la base de algo que no protege este principio: la expectativa de que, al haber habido un incremento de la población de la zona, reflejada en el Padrón, era posible que se ampliaran los centros privados de la zona que podrían acceder al sistema de concierto. La sentencia desestima el recurso, porque no existió nunca un acto de la Administración que pudiera hacer pensar, de forma inequívoca, la concesión del concierto educativo.

En definitiva, puede verse que ni siquiera el apoyo jurisprudencial que esgrime la AEAT y el TEAC es suficiente para fundamentar su posición, esto es, que no existió en este caso una vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. Finalmente, hay que constatar que el TEAC, al abordar esta cuestión, vuelve a aludir a la potestad sancionadora, señalando que estos principios solo se habrían vulnerado si se hubiera sancionado al contribuyente.

La resolución del TEAC aborda en su último fundamento (FJ 6) la cuestión de fondo, esto es, la interpretación de la reducción por mantenimiento o creación de empleo. Aquí la Reso-

lución del TEAC de 8 de marzo de 2018 se limita a remitirse a lo dispuesto en la ya referida Resolución de 5 de febrero de 2015. Como veremos en el epígrafe 3.5, el criterio fijado por el TEAC en esta resolución de 2015 sigue sin ser pacífico, pues algunos tribunales superiores de justicia mantienen de forma reiterada la posición contraria, esto es, la que sostenía originariamente la DGT. Entre otras, cabe citar las siguientes Sentencias del TSJ de Madrid: 20 de mayo de 2016 (rec. núm. 721/2014 –NFJ064011–), 14 de diciembre de 2016 (rec. núm. 345/2015 –NFJ065533–), 17 de octubre de 2018 (rec. núm. 177/2017 –NFJ072231–), 28 de noviembre de 2018 (rec. núm. 247/2017 –NFJ072491–), 13 de diciembre de 2018 (rec. núm. 208/2017 –NF075056–), 16 de enero de 2019 (rec. núm. 290/2017 –NFJ075061–), 22 de enero de 2019 (rec. núm. 289/2017 –NFJ075063–), 4 de julio de 2019 (rec. núm. 983/2018 –NFJ075064–), 4 de julio de 2019 (rec. núm. 964/2018 –NFJ075065–) y 4 de julio de 2019 (rec. núm. 992/2018 –NFJ075066–).

También existe un buen número de sentencias del TSJ de la Comunidad Valenciana que llegan a la misma conclusión. Entre otras, cabe citar las Sentencias de 28 de febrero de 2019 (rec. núm. 681/2016 –NFJ075058–), 21 de marzo de 2019 (rec. núm. 694/2016 –NFJ075059–), 21 de marzo de 2019 (rec. núm. 698/2016 –NFC074025–) y 4 de abril de 2019 (rec. núm. 794/2016 –NFJ075060–).

3.3. Los efectos vinculantes de las consultas de la DGT y la doctrina del TEAC: relación y aspectos temporales

Las contestaciones a las consultas tributarias son manifestaciones formales de un criterio administrativo interpretativo a los efectos de aplicación de la norma, efectuadas por el órgano competente, y dirigidas a producir efectos. Respecto a los efectos vinculantes de las consultas escritas, el artículo 89.1 de la LGT dispone que su alcance temporal se produce «en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, [...] y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta».

Los efectos vinculantes de las contestaciones constituyen una decisión del legislador, que tienen su fundamento en el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la Constitución española (CE), como ha reconocido el TS en su Sentencia de 19 de septiembre de 2017 (rec. núm. 2941/2016 –NFJ075062–), FJ 3:

La [LGT 2003], 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.

Cuando existe una consulta vinculante los órganos de aplicación de los tributos tienen obligación de resolver conforme al criterio interpretativo manifestado por la DGT en la contestación, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias sobre los que versa la consulta y las circunstancias del obligado tributario. En el supuesto analizado en este trabajo no existía controversia sobre este extremo.

Cuando existe una consulta vinculante, la AEAT no puede apartarse del criterio de la misma y, si lo hace, los actos que dicte deben ser anulados. Así, cuando el contribuyente ajusta su conducta al criterio de la consulta, los actos de la AEAT que se separen de ella deben ser objeto de anulación, sin que puedan los tribunales económico-administrativos entrar en el fondo del asunto. Así lo ha dicho el TEAC en varias resoluciones, entre las que destaca la de 15 de diciembre de 2015 (RG 1503/2014 –NFJ061095–), FJ 2:

[...] en el momento en el que se dictó la liquidación derivada del procedimiento de comprobación e investigación, existían dos contestaciones vinculantes a consultas realizadas a la [DGT], en las que se sentaba un criterio contrario al aplicado en la regularización inspectora [...] Así las cosas, el acto administrativo que da lugar a la resolución del TEAR cuyo criterio aquí se pone en entredicho, nunca debió haberse dictado. Debemos en este punto acudir a lo dispuesto en el [art. 89 LGT], que regula los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas [...].

[La AEAT] está vinculada por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que debe aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del TEAC, establecida en el art. 239.7 LGT. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, sería esta la doctrina que vincularía a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto.

Esta vinculación, en caso de que el criterio o la doctrina fueran favorables al contribuyente, genera en él un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del acto, cuya vulneración exige la anulación del acto. Así lo ha señalado recientemente este TEAC en resolución 00/2294/2013 de fecha 22 de septiembre de 2015.

Esta resolución no aborda la situación específica que se produce en este caso: qué sucede con los contribuyentes que han actuado siguiendo el criterio de las consultas vinculantes de la DGT, cuando el TEAC fija con posterioridad un criterio distinto que les resulta desfavorable.

En nuestra opinión, el tenor del artículo 89.1 de la LGT, el sentido común y, sobre todo, el principio de seguridad jurídica al que sirven las consultas tributarias permiten concluir

sin ningún género de discusión que el nuevo criterio del TEAC no puede afectar a los contribuyentes que siguieron el criterio de la DGT, al menos no con respecto a las obligaciones tributarias completamente perfeccionadas. Como hemos visto, esta no es la posición que siguieron la AEAT y la Resolución del TEAC de 8 de marzo de 2018.

Los argumentos que utilizan, como vimos en el apartado 3.2, son muy débiles y no pueden servir, por sí mismos, para llegar a la conclusión de que el nuevo criterio del TEAC se puede aplicar retroactivamente en perjuicio del contribuyente. Además, de admitirse esta posición, dejaría sin valor alguno el carácter vinculante de las consultas de la DGT, vulnerando el principio de seguridad jurídica al que sirve este sistema de información vinculante³. Con todo, hay que reconocer el difícil encaje que tienen los preceptos aquí controvertidos, esto es, el artículo 89.1 de la LGT en relación con los artículos 239.8, 242.4 y 243.5 de la misma norma, que son los que establecen el carácter vinculante de las consultas y el carácter vinculante y prevalente de la doctrina del TEAC.

Ante esta tesitura, esta fricción, que debería haber sido abordada expresamente por el legislador, debe resolverse de acuerdo con los parámetros del principio de seguridad jurídica. Desde esta perspectiva, aunque la fijación de un criterio por parte del TEAC distinto al de una consulta no se trata de un «cambio de jurisprudencia», resulta útil acudir a este supuesto para resolver esta controversia, pues carecería de sentido que este conflicto se resolviera de manera diferente. Con todo, salvo que se sostenga un concepto amplio de jurisprudencia, parece claro que una resolución del TEAC no puede considerarse un supuesto de «cambio de jurisprudencia», toda vez que no se trata de la «doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho» (art. 1.6 del Código Civil).

³ Un razonamiento similar utiliza la Sentencia del TSJ de Andalucía, sede de Málaga, de 19 de septiembre de 2018 (rec. núm. 553/2017 –NFJ071980–), que se pronuncia sobre un supuesto idéntico al de la sentencia de la AN analizada en este trabajo:

El supuesto sin estar perfectamente resuelto por la norma legal, sí 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 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 (FJ 4).

Cuando se produce un cambio de la jurisprudencia, las consultas vinculantes pierden sus efectos vinculantes. Sin embargo, dicha pérdida no es absoluta, como se desprende del artículo 89.1 de la LGT. En efecto, este precepto no establece que la consulta pierda el efecto vinculante desde el momento en que se dictó. Lo que establece es que el efecto vinculante se mantiene hasta que se produce el cambio de jurisprudencia. Por este motivo, se puede sostener que hasta el momento en que se produce tal cambio los efectos vinculantes permanecen. Así se desprende claramente del citado artículo, cuando utiliza la expresión «en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso». Desde esta perspectiva, el cambio de jurisprudencia no tiene efecto retroactivo sino solo prospectivo. Ello supone que se mantenga el efecto vinculante respecto a las obligaciones tributarias completamente realizadas, que es la consecuencia natural que se deriva del principio de seguridad jurídica, como veremos posteriormente. De hecho, como señalamos en el epígrafe 3.2, la propia DGT ha mantenido esta posición en un supuesto análogo al cambio de jurisprudencia, como es cuando es la propia DGT la que cambia su criterio.

La posición sobre el efecto temporal de la pérdida del carácter vinculante de las consultas cuando hay un cambio de jurisprudencia es compartida por la doctrina científica española de forma unánime. A efectos ilustrativos merece la pena transcribir aquí la posición de Barquero (Barquero Estevan, 2002, pp. 225-227) y de otros autores en términos similares (Falcón y Tella, 1997; Palao Taboada, 1999, pp. 14-15; Martín Fernández, 1999, p. 199; Salvo Tambo, 2004, p. 527; Rovira Ferrer, 2017, pp. 5-42; y Rovira Ferrer, 2019):

[La] aparición de nueva jurisprudencia puede suponer una alteración relevante del contexto normativo en el que debe resolverse la cuestión planteada en la consulta. Resulta, por ello, razonable que cuando la nueva jurisprudencia sea contraria al sentido de la consulta, esta cese de producir sus efectos. Si se da la nueva jurisprudencia se extrae la conclusión de que el criterio mantenido en la consulta es contrario a Derecho, el mantenimiento de sus efectos hacia el futuro choca claramente con el principio de legalidad e igualdad impositiva. Se produce así un momento de especial tensión entre estos principios y el de seguridad jurídica, que se resuelve por el legislador de manera favorable a los primeros. Pero solo parcialmente, pues los efectos de la consulta solo cesan hacia el futuro.

A) Para que se produzca el cese la doctrina viene entendiendo que la jurisprudencia [...] ha de ser novedosa en dos sentidos. En primer lugar, [que] la situación no hubiera sido resuelta previamente por los tribunales o bien se separe de las decisiones preexistentes. En segundo lugar, la contestación a la consulta debió producirse antes de la producción de la decisión jurisdiccional en cuestión, o del momento en que se presume que la Administración pudo tener conocimiento de ella. [...]

B) [E]l cese de los efectos de las consultas como consecuencia de la nueva jurisprudencia solo se produce hacia el futuro. Esto estaba muy claro para los cambios de legislación, que como ya hemos visto solo [afectan] a los hechos impositivos producidos posteriormente. [Podrían existir dudas] respecto de aquellos supuestos en los que todavía no ha recaído acto administrativo de aplicación. [La] aparición de

nueva jurisprudencia debe entenderse como un motivo para la cesación prospectiva y no retroactiva de los efectos de las consultas. Es decir, que una vez conocida la nueva doctrina, las consultas seguirán produciendo sus efectos respecto de los hechos imposables producidos con anterioridad. La razón para sostener esa tesis arranca de los principios de protección de la confianza legítima y de la buena fe, que constituyen el fundamento sobre el que se establecen las consultas vinculantes. El régimen de consulta vinculante se establece como instrumento de realización de estos principios, para ofrecer a los contribuyentes seguridad sobre cuáles serán las consecuencias de determinadas decisiones tributarias antes de adoptarlas. El cese de los efectos hacia el futuro, aun cuando puede suponer en ocasiones limitación a esa finalidad [...] se puede considerar un equilibrio razonable entre los principios e intereses en conflicto, y además es una decisión inequívocamente adoptada por el legislador. Sin embargo, extender esos efectos retrospectivamente chocaría frontalmente con la razón de ser de las consultas vinculantes, razón por la cual parece necesario interpretar este requisito en el sentido apuntado, como un límite a la vigencia de las consultas, de acuerdo con el cual la aparición de nueva jurisprudencia relevante dará lugar a la cesación de sus efectos hacia el futuro, es decir, respecto de los hechos posteriores a la producción de dicha jurisprudencia.

La posición de la doctrina sobre la solución en el caso de la normativa española coincide con la posición que se ha mantenido en la mayoría de países donde existen consultas vinculantes, como da cuenta el informe general de la reunión de la International Fiscal Association de 1999. Dice así la ponencia general (Ellis, 1999, p. 43):

En la mayoría de países, un cambio de jurisprudencia prevalecerá sobre el criterio interpretativo de la consulta, desapareciendo la obligación de la Administración tributaria de seguir el criterio establecido en la consulta. No obstante, cuando sucede lo anterior, el cese del efecto vinculante de la consulta solo es prospectivo, en la medida en que los contribuyentes que actuaron basándose en el criterio de la consulta estarán protegidos por la misma, de la misma manera en que sucede cuando la Administración tributaria cambia de posición manteniendo un criterio diferente al de la consulta.

A la vista de todo lo expuesto, la prevalencia de la doctrina del TEAC sobre las consultas tributarias debe resolverse desde la perspectiva del efecto prospectivo del cese del carácter vinculante de estas últimas. Con ello se logra encajar armónicamente los preceptos citados de la LGT cuyo tenor literal da lugar a una suerte de antinomia, a no ser, como se ha explicado aquí, que se sitúen en su debida posición desde la perspectiva temporal.

Finalmente, puede resultar útil hacer alusión a la doctrina del TC sobre la retroactividad de las normas tributarias y el principio de seguridad jurídica, a pesar de que no estemos en este caso ante un cambio normativo. Entendemos que ello es posible, porque lo que está en juego en ambos casos es el principio de seguridad jurídica, al que sirve el establecimiento en

nuestro ordenamiento de un sistema de consultas vinculantes⁴. Además, el propio artículo 89.1 de la LGT, cuando regula el cese de los efectos vinculantes de las consultas, sitúa en igualdad de plano la terminación de los efectos vinculantes tanto por cambios normativos como por cambios de jurisprudencia.

La doctrina del TC sobre esta cuestión está consolidada y se recoge, entre otras, en las siguientes sentencias: SSTC 182/1997 (NFJ005623), FJ 11; 161/2009 (NCJ049942), y 74/2010 (NCJ052973). La CE no prohíbe las normas tributarias retroactivas, a salvo de las que tienen carácter sancionador. No obstante, el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE:

[...] 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.

La determinación de cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica «es una cuestión que solo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y, de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto».

Conforme a la doctrina del TC, como criterio orientador de este juicio casuístico, resulta relevante distinguir entre la retroactividad auténtica o de grado máximo, y la retroactividad impropia o de grado medio. La retroactividad máxima se produce cuando la disposición pretende anudar sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas. Aquí este tribunal considera que solo exigencias cualificadas de interés general podrían imponer el sacrificio del principio de seguridad jurídica –hay que mencionar que el citado tribunal no ha apreciado en ninguno de los asuntos resueltos hasta la fecha la concurrencia de tales circunstancias (SSTC 173/1996 –NFJ004656–, 234/2001 –NFJ011438–, 161/2009 –NCJ049942– y 74/2010 –NCJ052973–)–.

Por otro lado, la retroactividad de grado medio o impropia se produce cuando la ley incide sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas. En este caso:

[...] la licitud o ilicitud de la disposición dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico tributario, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso, es decir, la finalidad de la medida y las circunstancias relativas.

⁴ En términos similares se pronuncian Rovira Ferrer (2017, p. 22) y Martínez Sánchez (2018, pp. 158-159).

De acuerdo con los parámetros de esta doctrina, llegaríamos a la misma conclusión apuntada anteriormente, esto es, el criterio establecido por el TEAC solo podría ser aplicado de forma prospectiva, manteniendo los efectos vinculantes de la consulta tributaria para las situaciones anteriores. En particular, en el presente caso, de aplicarse de forma retroactiva el criterio del TEAC, estaríamos ante un supuesto de retroactividad auténtica, en la medida en que la resolución estableciendo el criterio contradictorio es de 5 de febrero de 2015, y los ejercicios comprobados fueron 2010 a 2013. Como puede verse, los periodos impositivos estaban totalmente terminados y devengados, por lo que la aplicación del nuevo criterio afectaría a situaciones totalmente consolidadas.

Más dudas podrían plantearse cuando el criterio del TEAC se adopta en un momento en que el periodo impositivo del tributo está en curso. Esta no es una situación que se produce en el caso enjuiciado, porque la Resolución del TEAC se dicta el 5 de febrero de 2015 y, si bien es verdad que en este momento estaba en curso el periodo impositivo de 2015 del IRPF, hay que tener en cuenta que desde el ejercicio 2015 la reducción por mantenimiento o creación de empleo ya no resultaba aplicable.

Para llegar a una conclusión certera sería necesario analizar el caso concreto, como sucede cuando el TC analiza supuestos de retroactividad en grado medio. En este contexto, una de las primeras preguntas que surgen es cuál es la fecha que hay que atender para fijar el momento de terminación del cese de los efectos vinculantes. Lo más sencillo es fijar a tal efecto la fecha de la resolución del TEAC, si bien es verdad que con ello no está asegurado el conocimiento de la nueva doctrina desde ese momento. Además, tampoco existe un deber de seguir la doctrina del TEAC para comprobar si ha existido una modificación de un criterio previo de la DGT.

Además de estos aspectos, habrá que determinar la naturaleza de la modificación del criterio y cómo ha afectado de forma específica a las decisiones de los contribuyentes afectados, siendo relevante a estos efectos saber si dichas decisiones se han adoptado o no antes del momento en que se fije el cambio de criterio. A este respecto, la doctrina ha mantenido que «el principio de seguridad jurídica aconseja la aplicación del nuevo criterio a las obligaciones tributarias cuyo periodo impositivo comience después de su publicación, [sin que exista] un principio constitucional que patrocine la conclusión contraria» (Martínez Sánchez, 2018, p. 159)⁵.

⁵ En términos similares parece pronunciarse la sentencia antes citada del TSJ de Andalucía, sede de Málaga, de 19 de septiembre de 2018 (rec. núm. 553/2017), cuando señala lo siguiente en su FJ 4:

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.

Como se puede observar, puede ser especialmente complejo concretar todo lo anterior, particular que solo podrá determinarse en atención de las circunstancias del caso concreto. Sobre esta cuestión, la DGT tampoco ha establecido una regla clara cuando se trata del cambio de su propio criterio, como se desprende de la propia formulación que utiliza en las contestaciones donde reconoce expresamente el cambio de criterio:

[...] el carácter vinculante de la contestación a las consultas tributarias se mantendrá para la Administración tributaria en relación con obligaciones y derechos cuyo cumplimiento y ejercicio, respectivamente, hubiesen de materializarse por el obligado tributario durante la vigencia de dicho criterio.

A la vista de todo lo anterior, parece claro que un criterio del TEAC posterior que entra en conflicto con un criterio anterior de la DGT no debería aplicarse retroactivamente cuando resulte desfavorable. Esta limitación es clara cuando se trata de obligaciones tributarias totalmente realizadas, como sucede en este caso, pues estamos ante periodos impositivos de IRPF terminados y devengados. Más dudas existen sobre la limitación a dicha retroactividad cuando el cambio de criterio tiene lugar respecto a periodos impositivos que no han finalizado.

3.4. Límites a la aplicación retroactiva del cambio de criterio conforme a los principios de seguridad jurídica y confianza legítima

Como se señaló en el epígrafe 2, la sentencia de la AN resuelve el asunto en atención exclusiva a la vulneración en este caso del principio de seguridad jurídica, en su vertiente de la confianza legítima. Desde esta perspectiva, en cierto modo, la sentencia desaprovecha esta oportunidad para resolver esta cuestión desde el punto de vista de la eficacia temporal de los efectos vinculantes de las consultas cuando entran en contradicción con un criterio del TEAC posterior, interpretando a tal efecto el artículo 89.1 de la LGT conjuntamente con los preceptos de la LGT que regulan el carácter vinculante y la prevalencia de la doctrina del TEAC (arts. 239.8, 242.3 y 243.5 LGT).

Con todo, desde la perspectiva estricta de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, no parece que haya ninguna duda de que, en este caso, dichos principios se infringieron. Como ha señalado la Sentencia del TS de 13 de junio de 2018 (rec. núm. 2800/2017 –NFJ070804–), que cita expresamente la Sentencia de la AN en su FJ 6, el principio de confianza legítima es un principio de creación jurisprudencial que ha sido perfilado en cuanto a su alcance y significación por diversos pronunciamientos del TJUE, del TC y la Sala Tercera del TS.

El TS sintetiza en la sentencia mencionada los principales elementos de este principio señalando, en primer lugar, que su infracción dependerá de las circunstancias y caracterís-

ticas de cada asunto. Este principio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos. Para que exista este deber, es preciso que concurren determinados requisitos.

En primer lugar, este principio no ampara creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza, si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho, que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

En segundo lugar, este principio no descansa en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues el mismo no garantiza que las situaciones de ventaja económica, que comportan un enriquecimiento que se estima injusto, deban mantenerse irreversibles.

En tercer lugar, la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es una causa que impida por sí misma el que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces. No puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

Finalmente, en cuarto lugar, es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano –más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas– de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder.

Como sintetizamos en el epígrafe 2, la sentencia de la AN considera que todas las circunstancias que concurrían desembocaban a entender infringido este principio. Es evidente que en este caso existían actos o signos externos lo suficientemente concluyentes para generar una razonable convicción en el contribuyente de que la norma controvertida no iba a ser interpretada de otro modo. Estos actos o signos externos concluyentes están conformados esencialmente por las consultas de la DGT, la nota informativa de la AEAT y los manuales de IRPF. A ellos podría adicionarse, al menos en nuestra opinión, la propia conducta del legislador, que conociendo la posición de la DGT y de la AEAT sobre el alcance de la disposición adicional 27.ª de la LIRPF, no modificó el tenor de la reducción (para que los límites se verificaran a nivel de la entidad y no de los socios), reiterando su redacción por tres veces con el único fin de ampliar su ámbito temporal a los periodos impositivos 2012, 2013 y 2014 a través del Real Decreto-Ley 20/2011, la Ley 16/2012 y la Ley 22/2013.

No aclara la sentencia a cuál de estos actos o signos externos da más valor o si el valor que les otorga para entender infringido el principio de la confianza legítima es resultado de

una valoración global de todos ellos. No es una cuestión baladí, pues se plantea la duda de si la AN hubiera llegado o no a la misma conclusión si entre dichos actos o signos externos no existiera el que se puede considerar como el principal, esto es, las contestaciones vinculantes de la DGT. Estamos seguros de que, de no haber concurrido este «acto externo cualificado», hubiera resultado más complejo justificar la vulneración del principio de confianza legítima y la consecuencia que anuda la AN a esta vulneración, esto es, anular el acto impugnado.

Como vimos en el epígrafe 3.2, el Informe de la AEAT en que se basaban las liquidaciones impugnadas señalaba que, para el caso de que se entendiera vulnerado del principio de confianza legítima, la consecuencia no tenía que consistir en la anulación del acto impugnado, sino solo en la reparación de los daños y perjuicios causados, particular que tiene lugar en un contexto distinto al del recurso o reclamación contra el acto impugnado –probablemente, en el de la responsabilidad patrimonial de la Administración pública– (Arrieta Martínez de Pisón, 2018, p. 229). La concreción de la correspondiente indemnización puede resultar compleja, estando claro que, si consistiera en un importe igual a las cantidades liquidadas, no tendría ningún sentido esta vía procedimental distinta, porque el daño se vería reparado de forma íntegra e inmediata con la simple anulación del acto impugnado (Marín-Barnuevo Fabo, 2018a, pp. 407-408).

En definitiva, aunque la sentencia resuelve correctamente el problema de fondo desde la perspectiva del principio de confianza legítima, no aporta parámetros lo suficientemente determinantes para resolver otros casos en los que el contribuyente, antes del cambio de criterio, se basó en otros instrumentos de asistencia e información a los obligados tributarios que, a diferencia de las consultas tributarias, no tienen reconocidos legalmente su carácter vinculante. En nuestra opinión, hubiera resultado más sencillo resolver este asunto desde la perspectiva exclusiva de lo que concierne a la eficacia temporal de los efectos vinculantes de una consulta tributaria cuando entra en contradicción con un criterio del TEAC fijado posteriormente. Lógicamente, como hemos hecho en el epígrafe anterior, dado que la LGT no regula con claridad este extremo, los principios de seguridad jurídica y confianza legítima resultan válidos para justificar la interpretación que hemos mantenido a tal efecto.

Para cerrar este epígrafe, cabe decir que puede cuestionarse que suponga un acto o signo lo suficientemente concluyente para que exista una vulneración del principio de confianza legítima que exija la anulación del acto impugnado, aquellas actuaciones de información de la Administración tributaria que no tienen reconocidos por la LGT efectos vinculantes. Con todo, esta conclusión tampoco está exenta de problemas, porque se trata de un juicio que precisa el análisis de todos los detalles del caso concreto. Así, por ejemplo, no es lo mismo una respuesta del programa Informa de la AEAT, que los informes o notas de la AEAT que publica en el apartado «Criterios de carácter general en la aplicación de los tributos», que suelen proceder de los órganos superiores de la AEAT. En cualquier caso, si en estos supuestos pudiera entenderse que se ha vulnerado el principio de confianza legítima, una solución alternativa a la indemnización de daños y perjuicios podría ser la anulación parcial del acto impugnado, al menos en la parte que liquida los intereses de demora. No cabe duda de que en estos casos el cumplimiento tardío es imputable directamente al

acreedor –la Administración tributaria en un sentido amplio–, en la medida en que el contribuyente autoliquidó el tributo basándose en el criterio fijado, si bien no con carácter vinculante, por dicho acreedor.

3.5. La cuestión de fondo: la aplicación de la reducción por mantenimiento o creación de empleo a actividades económicas realizadas por entidades en régimen de atribución de rentas

La sentencia de la AN no se pronuncia sobre la cuestión de fondo, esto es, si el criterio que se debe emplear para interpretar la reducción es el fijado por el TEAC o el que previamente mantuvo la AEAT y la DGT. Sí lo han hecho, en cambio, otros tribunales como los TSJ de Madrid y Valencia, en los pronunciamientos recogidos en el epígrafe 3.2 de este trabajo, cuando han tenido que resolver un supuesto idéntico.

Aunque sea una cuestión con escasa proyección hacia el futuro, dado que esta reducción dejó de ser aplicable en 2014, merece la pena analizarla con cierto detenimiento, especialmente por si se pudiera volver a plantear. En el fondo se trata de determinar si los requisitos establecidos para determinadas reducciones, beneficios fiscales o regímenes deben verificarse a nivel de la EAR o de sus socios o partícipes.

La reducción por mantenimiento o creación de empleo se estableció a través de la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, fundamentalmente para «premiar» a aquellas actividades económicas que durante la crisis económica mantuvieran o incrementaran el nivel de su plantilla previo a la crisis económica. Para ello la norma toma como referencia el año 2008, reconociendo la reducción en los ejercicios siguientes, hasta el 2014, si el nivel medio de la plantilla era igual o superior al de 2008. En el ámbito del impuesto sobre sociedades (IS) se estableció un incentivo con la misma configuración, si bien técnicamente se concretaba en la aplicación de un tipo de gravamen reducido.

La LIRPF (y del mismo modo la normativa del IS) parecía que solo querían reconocer este beneficio a las pequeñas y medianas actividades económicas. Esta pretendida finalidad se concretaba estableciendo dos límites que determinaban la exclusión del beneficio fiscal, a pesar de haberse mantenido el nivel medio de la plantilla. El primero era el importe neto de la cifra de negocios –que no podía superar los cinco millones de euros– y, el segundo, el que la plantilla media fuera inferior a 25 empleados –con todo, hay que aclarar que la norma establecía un requisito mínimo de plantilla, que era tener al menos un empleado–.

El principal problema de la redacción de la disposición adicional 27.^a de la LIRPF es que reconocía la reducción a los contribuyentes de IRPF, sin realizar ninguna precisión sobre cómo había que computar los requisitos de la misma cuando la actividad era realizada por una EAR entre cuyos miembros se encontraban personas físicas sujetos pasivos del IRPF. De hecho, esta norma siempre se refiere en su redacción a los contribuyentes del IRPF.

Esta situación podía provocar determinadas inclusiones o exclusiones de la reducción.

Pensemos, en primer lugar, en una EAR con dos socios personas físicas (con el 50 % cada uno) que tiene empleada a una persona. En este caso los requisitos de la reducción se cumplirían si se computan a nivel de entidad, pues la misma tendría al menos un empleado. En cambio, si se computa este requisito a nivel de los socios, por su porcentaje de participación, es evidente que ninguno de los dos llegaría al requisito mínimo de un empleado.

Examinemos a continuación este otro supuesto, en que una EAR, también con dos socios personas físicas al 50 %, tiene 30 empleados y una facturación de seis millones de euros. Aquí es evidente que no se cumplirían los requisitos de la reducción a nivel de la entidad, porque se superan los límites legales. Sí se cumplirán, en cambio, a nivel de los socios, pues al computarse en este caso el 50 % a cada uno, se estaría por debajo del umbral de 25 empleados y cinco millones de facturación.

Estos dos ejemplos permiten visualizar perfectamente que la interpretación mantenida por la AEAT y la DGT dejaba en algunos casos fuera de la reducción a actividades económicas pequeñas y permitía la inclusión de actividades «no tan pequeñas», al menos analizadas desde la perspectiva de la EAR.

La posición del TEAC en su Resolución de 5 de febrero de 2015 se fundamenta sustancialmente en la (pretendida) intención del legislador al establecer la reducción por mantenimiento o creación de empleo. En este sentido, hubiera sido deseable una argumentación más profunda dirigida a anclar esta interpretación en la redacción de la reducción y las normas generales que reglamentan el régimen fiscal de las EAR. Es relevante lo anterior, porque el argumento más fuerte en el que se ampara el TEAC –la intención del legislador– puede ponerse en cuestión por el mero hecho de que el legislador, conociendo la interpretación mantenida por la AEAT y la DGT, modificó hasta tres veces la reducción para ampliar su ámbito temporal, sin corregir su redacción para aclarar ese extremo. Este hecho revela por sí mismo que si el legislador hubiera entendido que la redacción de la norma daba lugar a un resultado incompatible con la finalidad de la reducción, podría haber ajustado su tenor para evitar, al menos en los ejercicios siguientes, esa situación. El no haberlo hecho permite poner en cuestión el principal argumento que maneja el TEAC.

Descendiendo al caso concreto, no puede olvidarse que el IRPF es un impuesto personal que grava la renta de las personas físicas residentes en España. Conforme a ello, puede tener poco sentido en un impuesto de esta naturaleza que los requisitos de la cuantificación de la renta de los socios personas físicas de una EAR tengan que verificarse a nivel de la entidad y no del partícipe. Este principio general se ve confirmado en la regulación de las entidades en régimen de atribución de rentas que realiza la LIRPF en sus artículos 86-90, de los que claramente se deriva la necesidad de atender a las circunstancias de cada socio, miembro o partícipe, y no a las de la entidad. Como botón de muestra, de la normativa se desprenden los siguientes ejemplos.

La determinación de la normativa aplicable para cuantificar la renta de la EAR se hace depender de las circunstancias personales de cada socio, particular que determina que solo se aplique la normativa del IS si todos los miembros de la EAR son sujetos pasivos del IS o del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) con establecimiento permanente (EP) (art. 89.1.1.^a a) LIRPF). En cuanto exista un socio que no tiene dicha condición, se aplica la normativa del IRPF.

Cuando la normativa aplicable para la determinación de la renta de la EAR es la del IRPF, la ley exige, además, verificar la condición de cada uno de los socios, ya que si existe algún socio no residente en España sin EP, se impide aplicar a estos socios la deducción de gastos que establece la LIRPF. Ello es así, porque la normativa de IRNR no permite a los no residentes, con carácter general, deducir gastos (art. 89.1.1.^a b) LIRPF).

Las reducciones previstas en los artículos 23.2 y 3, 26.2 y 32.1 de la LIRPF no se aplican a nivel de la entidad, sino a nivel de cada socio, donde hay que comprobar, para cada uno de ellos, si los requisitos previstos se cumplen (art. 89.4 LIRPF). Así, es posible que algunos miembros personas físicas puedan aplicar las reducciones en el IRPF y otros no. A ello hay que añadir que dichas reducciones nunca son aplicables a los socios de la EAR que no son contribuyentes del IRPF (por ejemplo, sujetos pasivos IS o del IRNR, con o sin EP).

Por otra parte, para calificar la renta atribuida a cada socio como un rendimiento de actividad económica, lo relevante no es que la entidad realice dicha actividad, sino que se acredite a nivel del socio persona física que contribuye efectivamente a su realización –este requisito se deriva del art. 88 LIRPF, y así lo ha interpretado la DGT en un buen número de consultas, entre las que se destaca la V3836/2015, de 2 de diciembre (NFC057614), y la V4211/2016, de 3 de octubre (NFC062186)–. Ello provoca que, aunque una EAR realice una actividad económica, la renta atribuida a los socios no tiene por qué tener necesariamente dicha calificación para todos ellos.

A la vista de lo anterior, y en la medida en que la reducción de la disposición adicional 27.^a de la LIRPF está vinculada con el ejercicio de actividades económicas, puede tener poco sentido verificar el cumplimiento de sus requisitos a nivel de la EAR, porque el hecho de que la entidad realice una actividad económica no significa que la renta atribuida a cada socio tenga tal calificación. Y, lógicamente, para los socios que no se califique el rendimiento como de actividad económica, no resultará aplicable la reducción. Otro argumento que fundamenta esta conclusión es que no todos los socios de una EAR que realizan actividades económicas tienen que ser sujetos pasivos de IRPF. Es posible que en la EAR, además de socios personas físicas contribuyentes de IRPF, existan otros que sean sujetos pasivos de IS. Para estos últimos, la reducción nunca será aplicable, precisamente porque esta reducción está prevista solo para los contribuyentes de IRPF.

Dada la configuración del régimen de atribución de rentas en la normativa expuesta, tiene poca justificación –especialmente si no se establece de forma expresa– comprobar los requisitos de la reducción a nivel de la entidad, cuando es posible que la misma no sea aplicable a todos los socios, precisamente porque esta solo es aplicable para los que tengan

la condición de personas físicas contribuyentes de IRPF. Desde esta perspectiva, la interpretación a la que llega el TEAC tiene difícil encaje en la redacción actual, que difícilmente puede verse forzada por la pretendida finalidad del legislador al establecer la reducción.

Por otra parte, la resolución del TEAC complementa su argumentación utilizando un ejemplo en el que la propia DGT había referido el cumplimiento de determinados requisitos a la propia EAR y no a sus socios, comuneros o partícipes.

El TEAC menciona la Consulta V0027/2005, de 17 de enero (NFC024338). Esta consulta se refiere a la norma clásica del ordenamiento español que exige un nivel mínimo de medios personales (y en su caso materiales) para que una actividad de arrendamiento de inmuebles se califique como una actividad económica –la normativa actual exige tener una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa (art. 27.2 LIRPF)–. Esta consulta afirma sin más que este requisito se cumple si la EAR tiene contratada a una persona en los términos indicados, sin entrar a valorar el número de miembros de la EAR, que en este caso era un matrimonio. Pues bien, la alusión a esta consulta no puede considerarse un argumento definitivo, en la medida en que este no era el aspecto fundamental que resuelve la consulta, lo que explica que no se contenga un razonamiento específico sobre esta cuestión. A ello hay que añadir que este ejemplo no está del todo bien traído a los efectos que nos ocupan, porque esta norma no es realmente una regla de cuantificación de la renta que hay que atribuir, sino una regla de calificación de rentas cuyo alcance es más amplio.

Por otra parte, el TEAC pone otro ejemplo que también es cuestionable. Dice así la resolución de 2015 al final de su FJ 4:

Otro supuesto en el que nos encontramos con un requisito referido al número de personas empleadas es el previsto a efectos de la inclusión o exclusión del régimen de estimación objetiva para determinadas actividades. Cabría preguntarse si habría que modificar las magnitudes máximas de personal empleado para las entidades en régimen de atribución de rentas en función de su número de miembros. No parece tampoco razonable ni así lo ha querido el legislador.

Entendemos que el TEAC se está refiriendo al artículo 31 de la LIRPF, en el que se establecen determinadas causas de exclusión de este régimen en función del volumen de rendimientos y compras. En nuestra opinión, no se trata de un buen ejemplo, porque en este caso la LIRPF, a diferencia de lo que sucede con la reducción por mantenimiento o creación de empleo, establece una regla específica para los casos en que concurre una EAR. Así, el artículo 31.1 de la LIRPF dispone de forma expresa que para determinar si se superan los límites cuantitativos previstos, no solo se computan «las actividades económicas desarrolladas por el contribuyente, sino también las correspondientes a [...] entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen». Al no ser este ejemplo idéntico al que nos ocupa, parece difícil considerar que este argumento tenga el suficiente peso como para avalar la conclusión a la que se llega. Es más, esta norma viene a confirmar que lo relevante no es el volumen de actividad de la EAR, sino el porcentaje de participación que en la misma

tiene el socio, particular que confirmaría el criterio mantenido originariamente por la AEAT y la DGT respecto a la reducción por mantenimiento o creación de empleo.

En suma, dada la redacción de la reducción y la regulación general sobre las EAR, entendemos que la interpretación mantenida por el TEAC es cuestionable. Esta problemática se hubiera podido resolver fácilmente si el legislador que, conocía la interpretación de la AEAT y la DGT, hubiera ajustado la redacción de la norma para indicar de forma expresa que, en relación con esta reducción, los requisitos había que verificarlos a nivel de la entidad y no de cada uno de los socios.

Por otra parte, los pronunciamientos judiciales que existen sobre esta cuestión, salvo error u omisión, son los indicados en el epígrafe 3.2, y la interpretación que patrocinan es precisamente la mantenida originariamente por la AEAT y la DGT.

El TSJ de Madrid considera que los requisitos de la reducción deben cumplirse a nivel del socio y no de la entidad. Este tribunal, a diferencia del TEAC, resta valor a la finalidad de la reducción recogida en la exposición de motivos de la norma que introdujo este beneficio fiscal, en la medida en que en dicha exposición nada se señala sobre los concretos obligados tributarios a los que se dirige la norma. Esta cuestión, para el TSJ, se determina en el propio texto de la disposición adicional 27.^a de la LIRPF, disposición que de forma inequívoca se refiere a los contribuyentes de IRPF. Siendo esto así, quedaría claro que los requisitos de la reducción deben comprobarse a nivel del socio, porque los únicos contribuyentes del IRPF son las personas físicas, no teniendo tal condición las entidades en régimen de atribución de rentas.

Por su parte, el TSJ de Valencia insiste en que la redacción de este beneficio fiscal se dirige específicamente a la persona física contribuyente del IRPF, por lo que no puede referirse los requisitos controvertidos a la EAR, en la medida en que «no refleja su verdadera capacidad económica y distorsiona la lógica aplicación de un beneficio fiscal».

Con estos antecedentes, cerraremos este trabajo con las siguientes conclusiones:

El legislador, en el futuro, debe calcular bien la configuración de determinados regímenes fiscales cuando pueden afectar a entidades en régimen de atribución de rentas. A tal efecto, es preciso que aclare de forma expresa si los requisitos se deben cumplir a nivel de la entidad o de sus socios, porque de no hacerlo lo lógico es referir dichos requisitos a nivel de cada uno de los socios.

El problema interpretativo que ha generado la reducción por mantenimiento o creación de empleo puede que no presente ya interés casacional al efecto de que sea aclarado por el TS en el marco de la regulación vigente del recurso de casación. Se trata de una reducción que se pudo aplicar por última vez en el ejercicio 2014. Por lo tanto, a partir de 2015 esta reducción no puede generar controversias simplemente porque no está vigente. Los casos que la AEAT ha intentado regularizar aplicando retroactivamente el criterio de la resolución del TEAC de 2015 están siendo objeto de anulación por los tribunales de justicia, bien re-

conociendo los efectos prospectivos del cese de los efectos vinculantes de las consultas, bien por la vulneración de los principios de seguridad y confianza legítima. Finalmente, salvo error u omisión, no existe contradicción entre órganos jurisdiccionales, porque los tribunales de justicia que han analizado la cuestión de fondo (TSJ Madrid y TSJ Valencia) han ratificado la posición inicial de la AEAT y la DGT, esto es, los requisitos de la reducción por mantenimiento o creación de empleo hay que verificarlos a nivel de los socios y no de la EAR.

Referencias bibliográficas

- Arrieta Martínez de Pisón, J. (2018). La doctrina de los actos propios en el procedimiento de inspección. En D. Marín-Barnuevo Fabo (Dir.), *La doctrina de los actos propios en Derecho tributario* (capítulo 5). Cizur Menor: Civitas.
- Barquero Estevan, J. M. (2002). *La información administrativa a los contribuyentes*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Bas Soria, J. (2018). El valor prevalente de la doctrina del TEAC sobre las consultas de la DGT. Análisis de la RTEAC de 8 de marzo de 2018, RG 7502/2015. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 424, 141-150.
- Ellis, M. (1999). General Report. *Advance rulings*. La Haya: Kluwer Law International.
- Falcón y Tella, R. (1997). Consultas vinculantes y jurisprudencia. *Quincena Fiscal*, 9, 5-8.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2018a). Las especialidades del Derecho tributario y su proyección en la aplicación de la doctrina de los actos propios. En D. Marín-Barnuevo Fabo (Dir.), *La doctrina de los actos propios en Derecho tributario* (capítulo 2). Cizur Menor: Civitas.
- Marín-Barnuevo Fabo, D. (2018b). Propuesta metodológica para la aplicación de la doctrina de los actos propios en Derecho tributario. En D. Marín-Barnuevo Fabo (Dir.), *La doctrina de los actos propios en Derecho tributario* (capítulo 2). Cizur Menor: Civitas.
- Martín Fernández, J. (1999). Consultas tributarias. *Comentario a la Ley de Derecho y Garantías de los Contribuyentes*. Madrid: CEF.
- Martínez Sánchez, C. (2018). La doctrina de los actos propios en los procedimientos de gestión tributaria: las contestaciones a consultas. En D. Marín-Barnuevo Fabo (Dir.), *La doctrina de los actos propios en Derecho tributario* (capítulo 3). Cizur Menor: Civitas.
- Palao Taboada, C. (1999). Spain. *The International Guide to advance rulings*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- Rovira Ferrer, I. (2017). La compleja relación entre las consultas tributarias vinculantes y los pronunciamientos judiciales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 413-414, 5-42.
- Rovira Ferrer, I. (2019). El TEAC y las consultas tributarias vinculantes: análisis y consecuencias de su poliédrica relación. *Revista española de Derecho Financiero*, 181, 13-29.
- Salvo Tambo, I. (2004). Las consultas tributarias. *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.