

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

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado
Profesor de CEF.- UDIMA*

EXTRACTO

Se plantea ante el TEAC la validez de una liquidación en la que el contribuyente declaró siguiendo el criterio de la DGT, manifestado en diversas consultas, y que fue después objeto de una comprobación en la que se aplicó el criterio divergente emanado por el TEAC en una resolución dictada en un recurso para la unificación de criterio.

El TEAC resuelve sobre qué criterio administrativo debe entenderse prevalente, el de la DGT, manifestado en contestación a consultas, o el del propio TEAC.

1. SUPUESTO DE HECHO

Se plantea ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la impugnación suscitada contra varias liquidaciones practicadas a un contribuyente en las que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) resolvió aplicando el criterio mantenido por el citado TEAC en una resolución dictada en unificación de criterio y contra el criterio previamente manifestado por la Dirección General de Tributos (DGT) en contestación a consultas, que era divergente del sostenido por el TEAC, y que fue aplicado por el contribuyente en sus declaraciones.

Esta divergencia se plantea en cuanto a los límites para la aplicación de la reducción contemplada en la disposición adicional vigésima séptima de la vigente Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), por creación y mantenimiento de empleo en los casos de entidades en atribución de rentas.

La citada disposición preveía en cada uno de los periodos impositivos 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, que para los contribuyentes que ejercieran actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas fuera inferior a 5 millones de euros y tuvieran una plantilla media inferior a 25 empleados, podrían reducir en un 20% el rendimiento neto positivo declarado de las actividades, siempre que mantuvieran o crearan empleo.

La DGT había entendido, entre otras en Consultas V1520/2010, de 7 de julio (NFC038791), V1153/2010, de 28 de mayo (NFC038255) y V2083/2010, de 21 de septiembre (NFC039341), que cuando la citada reducción se pretendiera aplicar por los socios o partícipes de las entidades en régimen de atribución de rentas del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (LGT), las magnitudes del importe de la cifra de negocios y plantilla media a tomar en consideración debían ser las del propio contribuyente persona física, que resultan de su porcentaje de participación en la entidad, y no las propias de la entidad considerada en su conjunto.

El TEAC, sin embargo, en Resolución de 5 de febrero de 2015 (RG 3654/2013 –NFJ057151–), dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, entendió que para la aplicación de la disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF en los casos de contribuyentes del IRPF que ejercieran actividades económicas a través de entidades del artículo 35.4 de la LGT, los requisitos y límites de importe de la cifra de negocios y plantilla media para la aplicación de la reducción debían cumplirse en sede de la entidad, y no en relación con cada partícipe o cotitular de la misma y en proporción a su respectiva participación en la entidad.

Las propuestas de las que derivan las liquidaciones recurridas hacen referencia a la discrepancia existente entre el criterio del TEAC y el de la DGT. El órgano de aplicación de los tributos opta por el criterio del TEAC, apoyándose en varias razones:

- El criterio del TEAC es posterior al criterio de la DGT y fue adoptado teniendo presentes las previas resoluciones de la DGT, es decir, es una discrepancia querida.
- El artículo 244 de la LGT establece el carácter vinculante de la doctrina del TEAC para los órganos encargados de la aplicación de los tributos y para el resto de la Administración tributaria del Estado, lo que incluye a la DGT.
- Este criterio, además, es expresivo de la interpretación que debió darse desde el momento de su aprobación a la disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF.

El contribuyente se opuso a estas propuestas, alegando, en esencia, que el efecto vinculante de las consultas no desaparece para los ejercicios concluidos y no prescritos anteriores a la resolución del TEAC, y que el cambio de criterio administrativo vulneraba los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.

La Administración desestimó estos motivos de oposición y dictó las correspondientes liquidaciones, apoyándose en varias consideraciones adicionales a las contenidas en las propuestas, a saber:

- Tal y como señala el artículo 89 de la LGT, el efecto vinculante de las consultas para los órganos de la Administración cesa cuando se modifica la legislación o la jurisprudencia aplicables al caso. Aunque la doctrina del TEAC no tiene carácter de jurisprudencia, por la fuerza vinculante que deriva del artículo 242 de la LGT, se aprecia una situación equiparable, especialmente cuando la resolución fue adoptada teniendo presente la existencia de un criterio divergente previo emanado de la DGT.
- No cabe tampoco la aplicación del criterio de la DGT a ejercicios pasados en los que las declaraciones se ajustaron a dicho criterio, pues el nuevo criterio administrativo no es, a juicio del órgano de aplicación de los tributos, favorable o desfavorable, ya que sus efectos dependerán, dice, de las circunstancias de cada contribuyente.
- Añade que el criterio sentado por el TEAC es el que debió aplicarse desde la entrada en vigor de la norma, ya que no es un cambio normativo, sino un cambio en la interpretación del precepto que mantiene su misma redacción.
- No resultan aplicables los principios de confianza legítima y de vinculación a los actos propios pues estos tienen sus propios límites, no alcanzando sus efectos al ejercicio de las potestades regladas. En consecuencia, dado que el nuevo criterio vincula a la Administración, no le queda otra alternativa que su aplicación.

A partir de las consideraciones jurídicas contenidas en estas liquidaciones podemos avanzar ya las dos cuestiones principales que se van a plantear ante el TEAC:

- La primera y fundamental, si tiene un carácter prevalente la interpretación derivada de las resoluciones del TEAC sobre la emanada de la DGT a través de las consultas tributarias.
- La segunda, condicionada a la respuesta afirmativa de la primera, es si ante un caso de conflicto, como es el que aquí se plantea, puede considerarse que la interpretación posterior del TEAC debe aplicarse «a futuro», es decir, a las situaciones que nazcan con posterioridad a la nueva interpretación administrativa.

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

En cuanto a la primera cuestión, esto es, la prevalencia de la doctrina del TEAC sobre las consultas tributarias, el tribunal enuncia tanto el artículo 89 de la LGT, en el que se prevé el carácter vinculante de las consultas tributarias escritas para los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, debiendo aplicarse este cuando exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario y los contemplados en la consulta; como el artículo 242 de la LGT, que establece la vinculación para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las comunidades autónomas y ciudades con estatuto de autonomía respecto de las resoluciones dictadas para la unificación de criterio que constituyen la base de la doctrina del TEAC.

La conciliación entre ambos preceptos se realiza por el TEAC reconociendo que la Administración está vinculada a los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, aunque esta debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de la Administración a los criterios de la resolución de unificación de criterio del artículo 242 de la LGT, a la que se da un valor superior. En palabras del propio TEAC:

«Por tanto, la Inspección, en el ejercicio de sus actuaciones inspectoras, de conformidad con el transcrito artículo 89.1 de la Ley 58/2003, 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 Tribunal Económico-Administrativo Central, establecida en el apartado 7 del artículo 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización 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 este último precepto».

En cuanto a la segunda cuestión, esto es, la posibilidad de mantener los efectos de las consultas en los ejercicios en los que se había declarado siguiendo el criterio de la DGT, frente a las

alegaciones del reclamante, que en gran medida reproducían lo invocado frente a la propuesta de liquidación a la que hemos hecho referencia en el apartado anterior, el TEAC se limita a reproducir los argumentos vertidos en la liquidación, que hace suyos.

Así, se destaca que el cambio de criterio no es algo beneficioso o perjudicial y que «los obligados tributarios que se vean beneficiados por el cambio de criterio podrán solicitar una rectificación de sus autoliquidaciones de ejercicios no prescrito, debiendo la Administración estimar las mismas». (Aunque el comentario sobre la resolución se contiene en el apartado siguiente del presente análisis y esta es una cuestión totalmente incidental, no podemos dejar de notar que si bien, con carácter general, puede predicarse esta cualidad de las interpretaciones de la norma, que en unos casos favorecerán y en otros perjudicarán, cuando se trata de interpretar un límite y la interpretación es restrictiva, como ocurre en el presente caso, todos, absolutamente todos los supuestos en los que se pueda aplicar, quedarán en la misma situación o perjudicados; indudablemente esta interpretación es perjudicial para los contribuyentes y no es susceptible de generar ningún efecto favorable).

También se subraya que no es un cambio normativo, afectado por la limitación de la retroactividad contenida en el artículo 10.2 de la LGT, sino de un cambio interpretativo que explica la correcta inteligencia del precepto y que, en consecuencia, debió interpretarse de tal manera desde el momento de su aprobación.

Invocaba el recurrente la Consulta de la DGT V0001/2013, de 2 de enero (NFC045815), en la que la propia DGT proponía una aplicación prospectiva del cambio de criterio administrativo; manteniendo el criterio precedente para las obligaciones cumplidas con arreglo con el criterio anterior. Así dice la mencionada consulta, que transcribe el TEAC en su fallo:

«[...] De acuerdo con los anteriores preceptos, cabe señalar que la contestación de una consulta tributaria persigue un objetivo evidente, como es que el obligado tributario conozca el criterio administrativo aplicable en la materia con anterioridad al ejercicio de derechos o al cumplimiento de obligaciones por parte de este (artículo 88.2 Ley General Tributaria). Por ello, atendiendo al principio de seguridad jurídica, en los supuestos de cambio de criterio administrativo derivado de una contestación vinculante posterior, la normativa establece la necesidad de motivar dicho cambio.

En relación con los efectos de un cambio de criterio, ha de señalarse que el carácter vinculante de la contestación a las consultas tributarias se mantendrá para la Administración tributaria en relación con las obligaciones y derechos cuyo cumplimiento y ejercicio, respectivamente, hubiesen de materializarse por el obligado tributario durante la vigencia de dicho criterio».

El TEAC también desestima este mantenimiento del criterio administrativo, ya que la DGT en su consulta se refiere al cambio de criterio por la propia DGT, situación distinta, a su juicio, de la que ocurre en el presente caso, en la que el cambio de criterio administrativo es porque el criterio emanado de la DGT resulta enmendado por una resolución del TEAC. De hecho, prosi-

que el TEAC, señala el precepto que los criterios de la DGT continuarán aplicándose en tanto no se modifique la normativa o la jurisprudencia aplicables al caso, para afirmar a continuación que las resoluciones de unificación de criterio «se asemejan a jurisprudencia dado su carácter vinculante recogido en el artículo 242.4 LGT».

La conclusión del tribunal es «que no existe razón para que la Administración, vinculada por el criterio sentado en la resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015, no aplique el mismo en las liquidaciones dictadas los ejercicios comprobados, sin perjuicio de que el obligado tributario cuando cumplió con sus obligaciones lo hizo de conformidad con el criterio recogido en las consultas vinculantes en dicho momento»; reconociendo que la actuación del contribuyente amparado en el criterio de la DGT únicamente impide que su conducta pueda ser objeto de sanción, al no apreciarse negligencia en su comportamiento.

Concluye su argumentación el TEAC declarando que «el efecto vinculante de las consultas desaparece tan pronto como el TEAC sienta doctrina»; lo que apoya en la propia doctrina de la DGT (es más que apoyar, realmente, lo que dice el TEAC, que literalmente señala lo siguiente: «Así lo tiene reconocida la propia DGT en contestación a consulta DGT de 28-04-2014 –Consulta vinculante VI156/2014–», lo que no podemos dejar de reconocer que, si no falso, es cuanto menos equívoco, pues la DGT en la mencionada consulta está examinando la aplicación retrospectiva de una doctrina del TEAC sin que hubiera criterio administrativo de la DGT que entrara en colisión con la misma). Así dice la consulta a la que se hace referencia:

«Las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y de los tribunales ordinarios que establezcan criterios interpretativos tienen naturaleza declarativa en cuanto que señalan cuál es la interpretación correcta de la norma desde que la misma fue aprobada, lo que implica que son aplicables a los supuestos susceptibles de ser regularizados.

[...]

La vinculación que se recoge en los preceptos anteriores se extiende, tanto los procedimientos en curso como los procedimientos que se abran con posterioridad, en definitiva, como se decía antes, a todos los supuestos que sean susceptibles de ser regularizados».

En cuanto a la alegación de vulneración del principio de confianza legítima, el contribuyente aporta, dice el TEAC, diversas sentencias en las que el Tribunal Supremo había entendido que no se podía regularizar por existir un precedente administrativo previo y en las que lo que estaba en juego era la aplicación de una norma tributaria (el TEAC omite la referencia a tales sentencias invocadas). El TEAC considera que no resulta aplicable dicha jurisprudencia, pues lo que se examina en tales supuestos es algo distinto, dos formas de resolver distintas para dos comprobaciones diferentes; por ejemplo, que el valor de adquisición para el cálculo de una ganancia patrimonial tiene que coincidir con el valor tenido en cuenta para calcular el impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

En el último de los fundamentos se analiza la oposición al fondo del asunto, esto es, la doctrina del TEAC sobre la interpretación de la disposición adicional vigésima séptima de la LIRPF, lo que, evidentemente, desestima también el tribunal.

La conclusión, evidentemente, es la desestimación del recurso.

3. COMENTARIO CRÍTICO

3.1. SOBRE EL CONFLICTO ENTRE LA DOCTRINA DEL TEAC Y LAS CONSULTAS DE LA DGT

La primera cuestión que surge de la presente resolución es la situación jerárquica respectiva en el sistema de fuentes de la doctrina del TEAC y las consultas administrativas. Emanadas ambas de una autoridad administrativa, ni una ni otra son, realmente, fuente de derecho.

Además, parece claro que el posible conflicto entre un criterio y otro es una cuestión que la LGT haya zanjado de forma taxativa. A nuestro juicio, el TEAC ha realizado en la presente resolución una interpretación muy particular del tenor literal de los artículos 89 y 242 de la LGT. No queremos decir con ello que resulta descabellada la interpretación, es más, posiblemente es el criterio que en nuestra opinión resulta más correcto; pero desde luego hay que reconocer que la misma, otorgándose un papel prevalente el propio TEAC sobre la doctrina de la DGT, puede calificarse, de una forma coloquial, al menos, como poco caballerosa.

Ciertamente, no son pocos los casos en los que el TEAC ha citado el criterio de la DGT, haciéndolo suyo de forma expresa, con lo que demuestra que, al menos desde su punto de vista, tal criterio no le vincula en medida alguna y su aceptación es consecuencia de un acto expreso en el que se afirma la recepción del mismo.

También en variadas ocasiones la DGT ha hecho referencia a la doctrina del TEAC, ahora bien, generalmente cuando la cita, la DGT la recibe como si de una norma se tratara y se emana su criterio en consonancia con lo manifestado por el TEAC.

Incluso podemos citar como ejemplo extremo la Consulta V1648/2014, de 27 de junio (NFC051451), en la que la propia DGT, a la vista de la doctrina fijada por el TEAC, revisa su criterio y se ajusta a lo señalado por el TEAC. No obstante, tampoco hay que magnificar el alcance de esta consulta, ya que refleja los vaivenes en la formación de la jurisprudencia y la doctrina y el TEAC, al dictar su unificación de criterio, manifiesta estar siguiendo el criterio fijado por el Tribunal Supremo.

En cualquier caso, parece bastante fácil inclinarse por el papel preponderante de la doctrina del TEAC frente a las consultas.

Aunque el desencuentro entre ambos criterios administrativos no sea frecuente, la LGT parece haber querido ofrecer un cauce para la solución de estos conflictos a través del recurso ex-

traordinario para la unificación de la doctrina, previsto en el artículo 243 de la LGT. A nuestro juicio el estudio de este precepto suscita interesantes reflexiones sobre la cuestión que nos ocupa.

En primer lugar, atribuye la competencia para interponer el recurso al director general de tributos (y a los directores generales de tributos de las comunidades autónomas), recurso que se dirigirá contra las resoluciones en materia tributaria del TEAC. Más desacertado resulta, a nuestro juicio, el motivo para su interposición: se exige únicamente que esté en desacuerdo con el contenido de dichas resoluciones. En un estudio que realicé sobre la única resolución de unificación de doctrina habida hasta el momento (la Resolución de 24 de noviembre de 2010, RG 1/2010) (Bas Soria, 2011), ya tuve ocasión de manifestar que tal desacuerdo debería fundarse en una discrepancia entre el criterio de la DGT expuesto en contestaciones a consultas y el manifestado por el TEAC en una resolución. Con ocasión de la presente resolución, no solo me reafirmo en dicho criterio, sino que aun diría más, el único motivo que debía amparar la interposición de este recurso debería ser ese: la discrepancia entre lo manifestado en una consulta y lo resuelto en una reclamación por el TEAC. Quizá esta exigencia restringiría mucho la facultad de las comunidades autónomas, pero no totalmente, en la medida en que tienen facultades para interpretar vía consulta las disposiciones normativas autonómicas en materias delegadas sobre tributos cedidos.

Su resolución se encomienda a la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, cuya composición parece dar cierta preeminencia al TEAC frente a los demás órganos de la Administración tributaria. Así, estará compuesta por el presidente del TEAC, que la presidirá, tres vocales de dicho tribunal, el director general de tributos, el director general de la AEAT, el director general o el director del departamento de la AEAT del que dependa funcionalmente el órgano que hubiera dictado el acto al que se refiere la resolución objeto del recurso y el presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente. Si esta composición no otorgara, ya de por sí, cierta preeminencia al TEAC, se añade que la resolución se adoptará por decisión mayoritaria, pero en caso de empate el presidente tendrá siempre voto de calidad. A nuestro juicio, casa bien esta preeminencia con el mayor valor que se otorga en la resolución que comentamos al criterio del TEAC sobre la DGT.

Finalmente, conviene destacar que la fórmula que emplea este artículo 243 de la LGT para reconocer el carácter vinculante de la resolución es virtualmente idéntica a la empleada en el artículo 242 de la LGT y que ha servido al TEAC para afirmar la preeminencia de las resoluciones del TEAC sobre las consultas de la DGT. Resulta bastante claro que en este caso con presencia del director general de tributos en la Sala Especial para Unificación de Doctrina, no puede dudarse de la vinculación al criterio aprobado para la DGT.

En fin, todo ello nos lleva a compartir plenamente el criterio de la resolución en este punto.

3.2. SOBRE LA APLICACIÓN TEMPORAL

Aunque sea poco procedente en un estudio jurídico como es el presente comentario, no puedo evitar que la primera idea que me venga a la cabeza cuando leo cómo el TEAC desestima

la pretensión del contribuyente para que se le mantenga el criterio de la DGT que aplicó en sus declaraciones, años antes de que el propio TEAC hubiera fijado su doctrina, es el viejo chiste sobre los dos jueces que se cruzan con sus esposas a la entrada de un hotel y en el que se explica la diferencia entre lo correcto y lo justo. Por motivos evidentes para quien lo conozca no puedo acabar el chiste, pero sí que puedo afirmar que la decisión del TEAC puede ser correcta, pero difícilmente puede entenderse justa.

Afirmamos que no puede sostenerse esta resolución como una decisión justa, en un sentido quizá basto (que no vasto) del término, porque se hace pesar sobre el contribuyente las consecuencias desfavorables de una discrepancia de criterio entre los órganos administrativos, cuando aquel había actuado atendiendo a los dictados del único pronunciamiento administrativo existente en el momento de declarar su renta. Habiendo actuado de tal manera, cuando cambia la interpretación administrativa, el contribuyente ve severamente agravada su situación. No podemos adivinar qué actuación hubiera seguido el contribuyente de saber que tales eran las consecuencias de su integración en una entidad del artículo 35.4 de la LGT y eso es una cuestión fundamental que no valora el TEAC; las decisiones de los contribuyentes se adoptan en muchos casos con el mejor conocimiento posible de las consecuencias tributarias y en este caso, por una alteración en la interpretación administrativa, las consecuencias se ven claramente cambiadas.

Como ya hemos tenido oportunidad de razonar, este cambio de criterio es desfavorable en toda situación. Nadie puede encontrarse en mejor situación como consecuencia de la nueva interpretación y aunque, como regla general, una interpretación de la norma puede favorecer a algunos contribuyentes y perjudicar a otros, en este caso, por el tipo de norma que es, las únicas consecuencias que se pueden derivar del nuevo criterio es que no se altere la situación o que se empeore.

No se trata en puridad, tampoco, de un criterio que debió imponerse desde la entrada en vigor de la norma. Ciertamente, aunque reconocemos una preeminencia implícita a la resolución del TEAC, igualmente podemos encontrar algo de interpretación auténtica en la contestación a la consulta de la DGT: desde luego, no estamos afirmando que la DGT sea el órgano que aprueba las leyes, pero también sabemos que la mayoría de disposiciones normativas aprobadas emanan de la DGT y, aun cuando son modificadas en el trámite parlamentario, generalmente se cuenta con el informe de la DGT que explica qué se pretende con esa modificación. Cuando la DGT emana una consulta, hay algo de interpretación auténtica, como decimos, sobre lo que se pretendía con la disposición. De esta divagación queremos concluir, simplemente, que no es que un órgano estuviera equivocado y el otro en lo correcto y se imponga finalmente lo acertado, sino que ante dos posibles interpretaciones del precepto, por las razones que sea, se llega a conclusiones distintas.

Evidentemente, aunque exista una potestad reglada, en nada creemos que la menoscabe aplicar el criterio que se sostienen en una consulta, emanada del órgano competente y con los efectos jurídicos vinculantes legalmente previstos, a los periodos impositivos en los que no había otro criterio divergente. Si el cambio de criterio de la DGT puede aplicarse prospectivamente, tal y como recogió la DGT en la consulta antes citada, sin que ello menoscabe el ejercicio de la potestad reglada; igualmente un cambio de criterio administrativo, aunque sea un criterio superior

en jerarquía y emanado de otro órgano administrativo distinto al anterior, podría aplicarse prospectivamente. Porque, no lo olvidemos, no estamos tratando de aplicar o no una norma jurídica, que es lo que impone el hecho de ser una potestad reglada, sino de la interpretación que cabe dar al contenido de la norma, y la potestad reglada, sea una u otra la interpretación, en todo caso se ceñirá a la constatación de encontrarnos en el ámbito de aplicación de la misma norma y a imponer la consecuencia jurídica que deriva de la misma.

En fin, no puedo resistir la tentación de incluir una pequeña reflexión personalísima sobre este comentario. Después de haber servido a la Administración pública durante la mitad de mi vida, he pasado por varios destinos, entre los que se cuenta tanto la DGT como un TEAR. Ambos destinos ganaron mi afecto y mi máximo respeto, quizá por encima de todos los demás que he desempeñado, razón por la que asumo este comentario con la cierta neutralidad que ofrece la estima por igual a los dos centros directivos en colisión. Más allá de las consideraciones jurídicas y las valoraciones críticas contenidas en las páginas anteriores, no puedo dejar de constatar, con cierta tristeza, que en ningún caso aprecio bien resuelta la tensión entre ambos órganos; no lo aprecié con ocasión de la ya mencionada Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2010 (RG 1/2010) para la unificación de doctrina, tampoco lo aprecio en la presente resolución. Si tal es el sentimiento que aflora en un funcionario público que ha dedicado una parte significativa de su vida laboral a estos órganos, no puedo dejar de imaginar la paupérrima imagen que una resolución tan correcta como esta, pero tan poco vigilante con un sentido natural de la justicia, puede crear en los operadores jurídicos y muy particularmente en el contribuyente que ha sido destinatario de este fallo. Y es que a veces hay juegos en los que la única forma de ganar es no jugar.

Referencias bibliográficas

Bas Soria, J. (marzo 2011). Recientes decisiones de los tribunales en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido. *REGAF, Publicación del Consejo Superior de Titulados Mercantiles de España*, 61.