

ANP 3141/2015

Ha tenido entrada en este Servicio Jurídico, solicitud de informe procedente del Departamento de Gestión Tributaria, en relación con la forma de proceder ante el cambio de criterio dimanante de una resolución del TEAC, en un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.- En diversas consultas vinculantes, la Dirección General de Tributos se ha manifestado en relación con la aplicación de la reducción prevista en la Disposición adicional vigésimo séptima de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, concluyendo que la misma debe condicionarse al cumplimiento en cada uno de los socios o comuneros de los requisitos exigidos para ello, al ser cada uno de ellos y no la sociedad civil o comunidad de bienes los contribuyentes, respecto de los cuales se predica la reducción.

Segundo.- La Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT interpuso ante el TEAC un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio contra una resolución del TEAR Andalucía.

El TEAC, apartándose del criterio hasta entonces mantenido por la DGT en las precitadas consultas, consideró en su resolución de 5 de febrero de 2015, que la reducción prevista en la Disposición adicional 27.^a de la Ley 35/2006 (Ley IRPF) se aplica sobre el rendimiento neto de la actividad económica, el cual se ha de calcular conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades, con ciertas particularidades previstas en la propia Ley 35/2006 (Ley IRPF). Dicho rendimiento neto, que es el que será objeto de atribución a los comuneros, se calcula en sede de la propia comunidad, por lo que la verificación del cumplimiento de los requisitos necesarios para reducir el mismo se ha de realizar, igualmente, en sede de la propia entidad en régimen de atribución de rentas.

Ante la contradicción de los criterios emitidos por la DGT y por el TEAC, el Departamento de Gestión plantea si se podrían realizar comprobaciones de

las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes amparadas en las consultas de la DGT y aplicar el nuevo criterio del TEAC, acogiéndonos a su valor vinculante y prevalente sobre el criterio de la DGT, o si las situaciones creadas al amparo del anterior criterio (consultas vinculantes) deben ser respetadas y sólo aplicar el nuevo criterio a las nuevas situaciones.

También se plantea, en la hipótesis de que las consultas de la DGT deban ser respetadas, si este efecto se debe restringir al consultante o si también debería extenderse a cualquier obligado tributario en que concurren hechos y circunstancias idénticos a los del consultante.

CONSIDERACIONES JURÍDICAS

Primera.- Debe iniciarse el examen de las cuestiones planteadas, partiendo de que no se trata, como dice el Departamento de Gestión, de poner en duda el carácter vinculante de la doctrina y criterios unificados por el TEAC (artículos 239.7 y 242.4 de la LGT), sino de aclarar la eficacia temporal de ese valor vinculante a la vista del contenido del artículo 89 LGT y, en especial, de la expresión "*En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso...*", con la que da comienzo el párrafo segundo del apartado primero de ese precepto.

Así, de un lado, el art. 89 LGT al regular las consultas tributarias, establece que "*1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.*

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta."

Por otra parte, el artículo 242 LGT, al regular el recurso extraordinario del alzada para unificación de criterio, prevé que *“4. Los criterios establecidos en las resoluciones de estos recursos serán vinculantes para los tribunales económico-administrativos, para los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y para el resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y Ciudades con Estatuto de Autonomía.”*

Ante este escenario debe entenderse que, aún cuando no cabe considerar como jurisprudencia la resolución del TEAC resolviendo el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, en los términos empleados por el art. 89LGT, no puede obviarse su carácter de doctrina administrativa vinculante, que en el presente caso, es posterior a las consultas de la Dirección General de Tributos y además, se dicta a sabiendas de las mismas, puesto que dichas consultas fueron invocadas en el recurso interpuesto por la Directora del Departamento de Gestión y a pesar de ello, el TEAC se apartó deliberadamente de la doctrina anterior sentada por la DGT.

Es por ello que puede considerarse que la resolución del TEAC *“altera”* las circunstancias que el órgano de aplicación de los tributos tuvo en cuenta en su momento y por lo tanto, permitiría a la Administración tributaria modificar el criterio hasta entonces seguido al introducir un nuevo criterio administrativo que le resulta vinculante. Ha de recordarse que el art. 89 dispone que *“En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.”*¹

¹ Debe tenerse en cuenta que el hecho de que a los efectos que se examinan en el presente informe, el cambio de criterio se considere una circunstancia que altera las consideradas en las previas consultas de la DGT, no ensombrece ni modifica la posición que de forma reiterada y uniforme ha mantenido la AEAT en cuanto al contenido y alcance del *“cambio de circunstancias”* en relación con otras cuestiones, como puede ser su interpretación a los efectos de revocación ex art. 209 Ley 58/2003. Ello deber ser así, puesto que en el caso de la revocación se trata de dejar sin efectos un acto administrativo firme, mientras que en el caso que nos ocupa, no se trata de dejar sin efecto previos actos firmes, sino de poder dictar nuevos actos con arreglo a l interpretación, nueva, pero que debió ser la aplicada en todo momento.

Por otra parte, debe además tenerse en cuenta que conforme a lo previsto en el Art. 243 LGT el Director General de Tributos puede interponer un recurso extraordinario para la unificación de doctrina si está en desacuerdo con la resolución del TEAC, sin que dicho precepto limite dicha posibilidad cuando de una resolución dictada en un recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio se trata.

Segunda.- Despejada la cuestión de la fuerza vinculante de la doctrina sentada por el TEAC en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, debe examinarse como se despliega temporalmente esa vinculación y concretamente, si debiendo aplicarse por la Administración a partir del momento en que se sienta por el TEAC esa doctrina, la misma puede proyectarse hacia ejercicios pasados pero no prescritos, durante los cuales se presentaron autoliquidaciones por los contribuyentes de IRPF, aplicando o inaplicando la reducción prevista en la Disposición adicional 27.^a de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), según el criterio hasta ahora mantenido por la DGT.

Una circunstancia determinante para lo que posteriormente se concluirá, es que dicha reducción se encuentra sujeta al cumplimiento de distintos requisitos que por su distinto contenido no juegan de forma unívoca siempre a favor del criterio de que el cumplimiento se sitúe en sede del socio, comunero o integrante individual del ente sin personalidad jurídica o a favor de que el cumplimiento se le exija a dicho ente sin personalidad jurídica, de suerte que tanto el criterio seguido por la DGT hasta ahora, como el nuevo criterio del TEAC, producen efectos favorables para unos contribuyentes y desfavorables para otros. De ello se desprende que ni antes ni ahora, pueda hablarse de una doctrina o criterio favorable ni desfavorable en todos los casos, sino que será a la luz de las circunstancias concretas de cada contribuyente, cuando se verá si uno u otro criterio le resulta más beneficioso.

Así las cosas, si bien es cierto que la aplicación del nuevo criterio adoptado por el TEAC puede determinar en casos concretos la no aplicabilidad de la reducción a supuestos en los que anteriormente, con el criterio de la DGT, sí resultaban acreedores de dicho beneficio, puede ocurrir que quienes no pudieron beneficiarse del mismo por no cumplir los requisitos individualmente considerados, como prescribía la DGT, si los cumplan con

arreglo al nuevo criterio del TEAC y puedan, al amparo del mismo, solicitar una rectificación de sus autoliquidaciones correspondientes a ejercicios no prescritos.

Ante esta situación, ha de analizarse la posible aplicación del nuevo criterio administrativo, que recordemos, vincula a la Administración, a los ejercicios pasados pero no prescritos y particularmente si podrían ser objeto de comprobación y liquidación aquellos contribuyentes que amparados en las consultas de la DGT se aplicaron la reducción y que ahora, con el nuevo criterio sentado por el TEAC, perderían el derecho a aplicársela, por lo que serían objeto de la oportuna liquidación.

Con carácter previo debe anticiparse que lo que debe excluirse en todo caso, cualquiera que sea la solución que se adopte en cuanto a posibles liquidaciones, es la imposición de sanciones, pues la cobertura ofrecida por la previas consultas de la DGT impide apreciar el elemento subjetivo de la culpabilidad, aún en su grado mínimo, en quienes se aplicaron la reducción cumpliendo los requisitos en la forma prescrita por el TEAC.

Sentado lo anterior y ya por lo que se refiere a las liquidaciones que pudieran practicarse, debe partirse de que el criterio sentado por el TEAC es el criterio conforme al cual debió aplicarse la norma examinada desde su entrada en vigor. Ello ocurre puesto que al tratarse del criterio interpretativo de una norma, a diferencia de lo que ocurre con los cambios normativos, respecto de los cuales entran en juego las normas sobre aplicación temporal (artículo 10.2 LGT) y en particular, la prohibición de la retroactividad de las normas restrictivas o desfavorables, la doctrina administrativa vinculante, al igual que la jurisprudencia de los Tribunales de Justicia, no está sujeta a dichos límites al contener la interpretación de las normas que debió regir desde su entrada en vigor, razón por la cual, tanto una como otra se aplica a situaciones generadas antes de su dictado.²

² Salvando las evidentes diferencias existentes entre un cambio de doctrina administrativa y los efectos de una sentencia del TJUE, el TEAC, en su Resolución de 28 de octubre de 2013 (Res. 480/2013) manifestó que *“SEPTIMO: Por su parte, se argumenta por quien en su día fue interesado en la resolución dictada en única instancia que sienta el criterio objeto del presente debate, que la modificación operada en el artículo 4 LIVA no fue dotada de carácter retroactivo por la Ley 2/2010, la cual, sin embargo, sí atribuyó expresamente tal eficacia retroactiva a la modificación de otros preceptos. En relación con ello, debe precisarse que la regularización practicada por la Inspección respecto del IVA de los ejercicios 2007 y 2008, no invoca como fundamento jurídico de la misma la aplicación retroactiva del citado artículo 4 de la LIVA, sino la sentencia del TJUE de 12 de noviembre de 2009, por lo que lo habrá de analizarse es, en consecuencia, si la sentencia del TJUE permite dicha regularización. Sin perjuicio de la observación anterior, a juicio de este Tribunal Central, no resulta*

De acuerdo con todo lo hasta ahora expuesto, deberíamos concluir que sí cabe realizar comprobaciones y, en su caso, liquidaciones, aplicando a los ejercicios pasados pero no prescritos, el criterio sentado en la resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015.

Tercero.- En el ámbito de la actuación administrativa y en particular ante un cambio de doctrina administrativa, surge una dificultad añadida, como es la aplicación del principio de confianza legítima, consagrado en el artículo 3.1 Ley 30/1992, de 26 de noviembre, del Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y su proyección en la doctrina de los actos propios.

Efectivamente, siendo el de confianza legítima uno de los principios que ha de regir la actuación de las Administraciones Públicas con los administrados, ha de examinarse cuál es el alcance del mismo y si se trata de un principio absoluto, no sujeto a limitaciones.

El principio de confianza legítima implica la protección de los derechos de los administrados que han adecuado su actuación a la forma en que previsiblemente iba a actuar la Administración y ello no en base a meras expectativas, sino a la luz de una actuación clara e inequívoca de la Administración (STS 30-10-2009). Es por ello que la invocación del principio de confianza legítima, como la doctrina de los actos propios, exige una previa actuación de la Administración que inspire directamente la conducta del administrado.

En el caso que nos ocupa, la actuación de la Administración que ha propiciado un comportamiento determinado en los administrados y por tanto ha generado la confianza legítima de éstos, la encontramos en las consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, que con su criterio reiterado, dieron amparo a la presentación de autoliquidaciones en las que los contribuyentes en los que concurrían a nivel individual los requisitos

preciso que se dotara a esta modificación del artículo 4 de la Ley reguladora del IVA - meramente aclaratoria, pues- de carácter retroactivo, pues de conformidad con la sentencia Edis (TJCE 15-9-1998 Asunto C-231/96) la Interpretación que da el TJUE de una determinada norma, aclara y especifica, cuando es necesario, el significado y alcance de dicha norma, tal como ésta debe o habría debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor.”

previstos en la Disposición adicional 27^a de la LIRPF, se aplicaron la reducción del rendimiento neto en la misma prevista.

Sin embargo, el principio de confianza legítima no se encuentra exento de límites, no puede proyectarse de forma absoluta sobre toda actuación administrativa, sino que, como ha manifestado el Tribunal Supremo (STS 10-11-2009- RJ 2010,358), sus efectos no alcanzan al ejercicio de las potestades regladas, en el que la Administración se encuentra desprovista de un margen de discrecionalidad y ha de someterse estrictamente a la legalidad, de suerte que en tales casos, las pretensiones de los administrados no encontrarán satisfacción en virtud del principio de confianza legítima, sin perjuicio de que pudiera reclamar mediante otras vías el resarcimiento de los perjuicios padecidos.

Así las cosas, puesto que en virtud de la previsión legal contenida en el artículo 242 LGT, el nuevo criterio sentado por el TEAC vincula a la AEAT como administración tributaria, ésta debe aplicar dicho criterio sin que, al tratarse de una potestad reglada, quepa otra alternativa en la actuación que pueda llevar a cabo la AEAT en el ejercicio de sus facultades de comprobación y, en su caso, de liquidación de ejercicios no prescritos.

Eso sí, el cambio de criterio deberá constar claramente explicitado en los actos que se dicten, motivando suficientemente con base al mismo, dichos actos y el cambio operado en la actuación de la Administración por mor de la resolución vinculante del TEAC.

Idéntica conclusión debe alcanzarse respecto de las eventuales solicitudes de rectificación de autoliquidaciones que puedan presentar los contribuyentes que, también a la luz de la anterior doctrina administrativa, no se aplicaron la reducción y que con arreglo al criterio emitido por el TEAC se harían acreedores de la misma. En estos casos, la administración tributaria, vinculada a la nueva doctrina, debería estimar tales solicitudes.

De todo cuanto antecede, cabe concluir:

Primero.- Que la AEAT se encuentra vinculada y debe aplicar la doctrina contenida en la Resolución de 5 de febrero de 2015.

Segundo.- Que el nuevo criterio sentado por el TEAC puede aplicarse, motivadamente, a ejercicios pasados no prescritos, con los efectos que dicha aplicación produzca en cada caso, ya sean favorables al contribuyente o, en su caso, desfavorables. En este segundo supuesto resulta probable la impugnación de las liquidaciones que pueda dictar la Administración, si bien existen argumentos que permiten la aplicación, en el ejercicio de una potestad reglada y al amparo de la ineludible aplicación del principio de legalidad, del nuevo criterio emitido por el TEAC, que vincula a la administración tributaria.

Tercero.- La cobertura prestada por las consultas de la DGT impide que pueda imponerse sanción alguna, cuando en aplicación del nuevo criterio proceda dictar una liquidación.

Madrid, a 28 de mayo de 2015

LA SUBDIRECTORA GENERAL
DE ASUNTOS CONSULTIVOS Y CONTENCIOSOS
(Firmado con c.s.v.)

Rosa María Seoane López

SR. DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE GESTION TRIBUTARIA.-