

Revista Técnica Tributaria

JURISPRUDENCIA
NACIONAL



Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª. Comentario a la Sentencia de 17 de julio de 2018, rec. 5664/2017

Ponente: Francisco José Navarro Sanchís

IIVTNU. Determinación de la Base Imponible. Alcance de la inconstitucionalidad declarada por la STC en sentencia de 11 de mayo de 2017.

El Tribunal Supremo reproduce, en esta sentencia, buena parte de los fundamentos de derecho de la sentencia del TS 9 de julio de 2018, rec. 6226/2017, en la que se interpreta por primera vez la declaración de inconstitucionalidad referida. De este modo, se considera que los artículos 107.1 y 107.2.a) adolecen únicamente de inconstitucionalidad y nulidad parcial, lo que implica que los preceptos son constitucionales y resultan plenamente aplicables en todos aquellos supuestos en los que no quede acreditado que no se ha producido un incremento del valor del terreno. Sin embargo, la inconstitucionalidad, y la consiguiente nulidad, del artículo 110.4 del TRLHL –precepto que impide al sujeto pasivo acreditar la inexistencia de plusvalía real- es total y absoluta. Esta nulidad absoluta conlleva la posibilidad de probar, a partir de la sentencia del Tribunal Constitucional, la inexistencia de incremento de valor y, en caso de que dicho extremo no quedase acreditado, habilita la aplicación de la regla de cuantificación objetiva de la base imponible contenida en los artículos 107.1 y 107.2.a).

En relación con la carga de la prueba, al igual que en la sentencia de 9 de julio, se establece que corresponde al obligado tributario probar la inexistencia de incremento de valor. El TS en esta sentencia es todavía más preciso a la hora de determinar el valor probatorio de las escrituras públicas de adquisición y transmisión del terreno y entiende que los valores en ellas consignados constituyen un sólido y ordinario principio de prueba, aunque no tienen valor absoluto y salvo que fueran simulados, su aportación debería ser suficiente para trasladar a la parte contraria -la Administración- la carga de acreditar en contrario.

Fundamentos de derechos

(...)

TERCERO.- Contenido interpretativo de esta sentencia.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA , procede, en función de todo lo razonado precedentemente, responder a las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, lo que debemos hacer

necesariamente por remisión íntegra a la interpretación plasmada en el fundamento séptimo de la sentencia de 9 de julio último .

Así, a la cuestión formulada por el auto de admisión como necesitada de esclarecimiento, consistente en "...[D]eterminar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 de la Constitución) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 de la Constitución), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto legislativo 2/2004, de 5 de marzo, declarada en las entencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia...", hemos de efectuar una remisión total a lo que al respecto señala dicho fundamento séptimo.

CUARTO .- Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Es en la resolución de las cuestiones suscitadas en este recurso de casación donde esta sentencia debe diferir -por pura coherencia, fundada en la inversión de las posiciones procesales, fruto a su vez del sentido de los respectivos fallos- de la respuesta contenida en la sentencia a la que continuamente nos venimos refiriendo, pues, como arriba indicamos, la aquí impugnada anula en apelación la de instancia y, con ello, la liquidación del IIVTNU, por considerar que, al margen de la situación concreta de ganancia o pérdida patrimonial experimentada con ocasión de la venta de los terrenos, dato del que abiertamente prescinde, el impuesto no podía ser exigido por haber perdido vigencia total el precepto legal habilitante del gravamen. En otras palabras, la sentencia aquí impugnada es el exponente claro de la que hemos venido a considerar la mal llamada *tesis maximalista*, pues aún descartando el uso de la expresión, la recogemos al menos para facilitar la comprensión de su sentido y alcance.

Ello nos conduce a las declaraciones siguientes, que vamos a fundamentar en lo declarado con valor de doctrina, y ampliamente transcrito, en nuestra sentencia de 9 de julio de 2018, pronunciada en el recurso de casación nº 2662/2017:

- 1) La sentencia dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sección Novena, de 19 de julio de 2017 -recurso de apelación nº 783/2016- debe ser casada y anulada, en tanto contiene un criterio contrario al que hemos establecido, ya que considera erróneamente que los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, sobre determinación de la base imponible del impuesto municipal que nos ocupa, han sido expulsados de modo absoluto e incondicional del ordenamiento jurídico, afirmación que hemos rechazado formalmente, al afirmar que " (tales artículos) ...a tenor de la interpretación que hemos hecho del fallo y del fundamento jurídico 5 de la STC 59/2017, adolecen solo de una inconstitucionalidad y nulidad parcial".
- 2) Tal anulación conduce directamente al análisis de la sentencia dictada en primera instancia el 14 de septiembre de 2016, en el procedimiento ordinario nº 5/2016, por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 34 de los de Madrid, cuyo criterio también ha sido desautorizado, si bien por razones distintas de la anterior, en nuestra sentencia.

Así, debe ser igualmente objeto de anulación la sentencia dictada en primera instancia que la Sala revocó en apelación, pues la confirmación en aquélla de la liquidación allí impugnada atendía sólo a los criterios de establecimiento de plusvalía presunta o automática derivada de la mera aplicación del artículo 107 TRLHL, esto es, de los valores catastrales matizados por el coeficiente de revalorización presunta y el número de años transcurridos en el periodo de generación, prescindiendo, por tanto, de la declaración sobrevenida de inconstitucionalidad de los artículos 107.1 y 107.2 a) del TRLHL, en relación con el artículo 110.4 del mismo cuerpo legal, declarada por el Tribunal Constitucional.

Además de ello, la sentencia de primera instancia está también aquejada de error jurídico en cuanto a los criterios que establece en relación con la carga, principios de prueba válidos y objeto sobre el que tal prueba debe recaer, a que nos hemos referido en el fundamento jurídico quinto de la sentencia de 9 de julio de 2018, reproducida y ratificada en ésta.

Si bien tales aspectos no parecen constituir una afirmación central de dicha sentencia de instancia, pues su fundamento sustentador se encuentra en la aplicación a ultranza del régimen de determinación de la base imponible de los artículos 107 y 110 TRLHL, con independencia de la circunstancia de que, en el caso enjuiciado, se estuviera gravando realmente una minusvalía o pérdida patrimonial, aspecto éste que resulta indiferente, en su concepción del problema, para alcanzar el fallo desestimatorio, no obstante, en al menos aparente contradicción con la aplicación mecánica e incondicional de tales preceptos, se indica que NASIPA no ha acreditado la minusvalía que reivindica como acaecida para quedar excluido del gravamen del impuesto.

Para ello, el Juzgado se muestra rigorista con la exigencia de prueba sobre la inexistencia de riqueza gravable: a) en primer lugar, desdeña *a priori* todo valor de prueba, aun indiciaria, a los precios recogidos en las escrituras públicas de adquisición y transmisión, con cita del artículo 1218 del Código Civil, pero llevada a una posición extrema su exégesis, de suerte que lo que no sea "...el hecho que motiva su otorgamiento y [de] la fecha de éste" parece carecer de todo valor; b) en segundo término, atribuye al interesado la carga de probar la pérdida patrimonial por medios distintos al de la exhibición de tales instrumentos; y c) viene a exigir, a la postre, una prueba pericial para acreditar que se ha experimentado la minusvalía que situaría la transmisión efectuada fuera del ámbito objetivo de la aplicación del tributo.

Tales afirmaciones han quedado claramente contradichas en el fundamento jurídico quinto de nuestra sentencia de 9 de julio pasado, dictada como hemos repetido en el recurso de casación nº 2662/2017. Aun a título de ejemplo, hemos señalado que los valores consignados en las escrituras públicas, en tanto sean expresivos de que la transmisión se ha efectuado por un precio inferior al de adquisición, constituyen un sólido y ordinario principio de prueba que, sin poseer un valor absoluto -que no podemos establecer con carácter abstracto en sede casacional- sí que bastarían, por lo general, como fuente de acreditación del hecho justificador de la inaplicabilidad del impuesto que, no debemos olvidar, hace sólo objeto de gravamen las plusvalías o incrementos de valor.

En otras palabras, tales datos, a menos que fueran simulados, deberían ser suficientes, desde la perspectiva de la *onus probandi*, para desplazar a la parte contraria, al Ayuntamiento gestor y liquidador, la carga de acreditar en contrario, de modo bastante, que los precios inicial o final son mendaces o falsos o no se corresponden con la realidad de lo sucedido.

- 3) Finalmente, la disconformidad a derecho de la sentencia de instancia lleva consigo la nulidad de los actos administrativos de liquidación y revisión allí enjuiciados, en tanto han hecho indebidamente objeto de gravamen una verdadera y propia minusvalía patrimonial, inexpressiva de capacidad económica alguna, en contra de la declaración de inconstitucionalidad efectuada en la STC 59/2017 y en nuestra doctrina jurisprudencial.

A tal efecto, resulta evidente -además de no contradicho- el dato de que con ocasión de la transmisión de los terrenos, NASIPA experimentó una clara, manifiesta y evidente minusvalía patrimonial que, dado todo lo que se ha razonado con anterioridad, en ningún caso podía dar lugar a la exacción del impuesto controvertido, pues habría bastado, ante el silencio e inactividad probatoria de la Corporación local, con la exhibición y examen de las correspondientes escrituras públicas.

(...)

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª. Comentario a la Sentencia de 19 de julio de 2018, rec. 4069/2017

Ponente: Nicolás Antonio Maurandi Guillén

IVA. Deducción de las cuotas soportadas en la adquisición de vehículos. Presunción de afectación al 100%. Vehículos de representantes o agentes comerciales.

El Tribunal Supremo determina que la presunción de afectación al 100% de los vehículos utilizados por representantes o agentes comerciales contemplada en el apartado e) del artículo 95. tres, regla 2ª, no limita su aplicación únicamente a los representantes o agentes comerciales que actúen como personal autónomo, sino que también se aplica cuando se trata de trabajadores por cuenta ajena. Y, a esta conclusión se llega por las siguientes razones: (i) La literalidad de la norma no exige que los representantes o agentes comerciales actúen como personal autónomo, (ii) la intención del Legislador ha sido la de aceptar esta presunción de afectación al 100% en los desplazamientos que conllevan las actividades comerciales y de representación, al entender que tienen carácter permanente (iii) la necesidad de esos desplazamientos permanentes en las tareas comerciales o de representación se plantea igual tanto si las mismas son realizadas por personal autónomo o por trabajadores por cuenta ajena, por lo que la distinción que la Administración trata de establecer no tiene justificación.

Fundamentos de derechos

(...)

SEXTO.- *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por el Abogado del Estado pues, como se sostiene en el mismo, la sentencia recurrida ha interpretado de manera errónea el ordenamiento jurídico al considerar que el artículo 17 de la Sexta Directiva, único al que se refiere, o los que resultan aplicables al caso, los artículos 168 b) y 173.1 de la «Directiva IVA», sobre los que guarda silencio, no autorizan a limitar la deducción de las cuotas de IVA relativo a los vehículos automóviles al grado efectivo de utilización de esos vehículos en la actividad empresarial o profesional del contribuyente.

Y si ello es así, resulta forzoso resolver el litigio y determinar si, efectivamente, es ajustada a Derecho la decisión administrativa que redujo al 50% la deducción por gastos relativos a vehículos con fundamento en lo que con anterioridad ha sido expuesto.

La respuesta a esa cuestión ha de ser necesariamente coherente con la interpretación que propugnamos del artículo 95.Tres, reglas 2ª y 3ª, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a cuyo tenor debe estarse

«al grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional».

Lo cual conduce a que, para determinar cuál debe ser en el actual caso litigioso ese «grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional»,

haya de tenerse en cuenta todo lo siguiente:

- 1.- La liquidación aquí controvertida adujo como justificación que había que estarse al cincuenta por ciento de afectación que presume la regla 2ª del apartado tres del artículo 95 de la LIVA , ya que no se había acreditado una afectación superior; y señaló a este respecto que el carácter de comerciales de los empleados encargados de los vehículos no permitía aplicar la afectación al cien por cien prevista en la letra e) del último párrafo de esa mencionada regla 2ª, porque dicha letra estaba referida solamente a quienes realizan la actividad como profesionales y no a los empleados de la propia empresa (lo que equivalía a circunscribir dicha mayor afectación a quienes realizan funciones de representación comercial como personal autónomo y no como trabajador por cuenta ajena).
- 2.- La fundamental alegación sobre la cuestión anterior desarrollada en la demanda formalizada en el proceso de instancia, en su hecho quinto, adujo que los únicos vehículos turismo de la empresa son utilizados por empleados del departamento comercial para la labor encomendada; que estos trabajadores, integrados en el departamento de ventas, tienen como única labor promover, negociar y concretar las operaciones mercantiles en nombre y por cuenta de la empresa; y que su carácter de representantes comerciales deriva de su actuación como eslabón entre la empresa CHOVI SL, industria de fabricación de salsas, y las empresas de distribución que finalmente las comercializan.

Añadiendo a lo anterior que las especiales características de los clientes de CHOVI SL, empresas del sector de distribución de alimentos con múltiples centros de venta en España y el extranjero, exige ejercer sobre tales clientes una labor permanente de gestión y venta, y esto permite deducir como lógica consecuencia que el vehículo es indispensable y necesario, incluso como oficina móvil, para dicha labor, sobre todo si se tiene en cuenta que CHOVI SL no dispone de sedes o delegaciones fuera de sus instalaciones ubicadas en Benifaio (Valencia).

- 3.- La Administración demandada, en su escrito de contestación presentado en dicho proceso de instancia, no combatió directamente esos hechos alegados en la demanda a los que acaba de hacerse referencia; y su principal oposición a la posibilidad de aceptar en los vehículos una afectación a la actividad empresarial del cien por cien consistió en reiterar, a estos efectos, la tesis seguida por la Administración tributaria, en el acto de liquidación, esto es, que la referencia a representantes o agentes comerciales en la letra e) incluida en el último párrafo de la regla 2ª del artículo 95.tres de la L/IVA venía referida a "profesionales que desarrollan esa actividad, no a empleados de la propia empresa".
- 4.- No puede ser acogida esta única oposición de la Administración demandada, al no ser de compartir esa interpretación que preconiza para la letra e) incluida en el último párrafo de la regla 2ª del artículo 95. tres de la L/IVA .

Así lo aconsejan estas principales razones: (i) una hermenéutica literal de esa tan repetida letra e) no justifica la solución defendida por la Administración, pues su texto gramatical no exige que los representantes o agentes comerciales a que se refiere actúen necesariamente como personal autónomo; (ii) para disipar la duda ha de acudirse, pues, a una interpretación teleológica, que tenga en cuenta que el propósito del legislador ha sido aceptar la presunción de una afectación del cien por cien en los desplazamientos que conllevan las actividades comerciales y de representación por entender que los mismos tienen un carácter permanente; y (iii) la necesidad de esos desplazamientos permanentes en las tareas comerciales o de representación se plantea por igual con independencia de que las mismas sean realizadas por personal autónomo o por trabajadores por cuenta ajena y, por ello, carece de justificación razonable esa diferenciación que ha sido establecida por la Administración.

La consecuencia de lo anterior es que lo procedente es estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto en la instancia, al no ser ajustada a derecho la resolución allí impugnada en la que se redujo al 50% la deducción aplicable en el mes de diciembre del ejercicio 2010 a las cuotas de IVA soportadas relacionadas con los vehículos turismo adquiridos por la parte demandante.

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 2ª. Comentario a la Sentencia de 3 de octubre de 2018, rec. 4483/2017

Ponente: José Díaz Delgado

IRPF. Exenciones. Prestaciones públicas de maternidad percibidas de la Seguridad Social.

Se plantea en este recurso de casación si las prestaciones públicas por maternidad que se perciben de la Seguridad Social se encuentran incluidas en la letra h) del artículo 7 de la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y, por tanto, están exentas de tributación. El Tribunal Supremo, acogiendo la posición adoptada por el TSJ de Madrid, determina que dichas prestaciones deben quedar exentas del IRPF. A esta conclusión se llega, como veremos a continuación, partiendo de lo dispuesto en la exposición de motivos de la norma que introdujo la exención comentada, de una interpretación gramatical del párrafo cuarto de la letra h) del artículo 7 -concretamente cuando establece "también estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas..."- y de una interpretación sistemática del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, que lleva a considerar la maternidad como una situación protegida.

Fundamentos de derechos

(...)

TERCERO.- Posición de la Sala.

La cuestión a resolver es meramente jurídica y consiste en interpretar si la prestación por maternidad a cargo del INSS puede incardinarse en el supuesto previsto en el párrafo tercero letra h) del artículo 7 de la LIRF, cuando dispone que "*Igualmente estarán exentas las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad*".

Pues bien, a nuestro juicio si que se incluye por las siguientes razones.

Primero. Porque así se desprende de la Exposición de Motivos de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, que introdujo la mencionada exención en la Ley 40/1998 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y pasó al Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Nos sirve como elemento interpretativo del alcance del párrafo tercero antes citado.

Como recuerda la sentencia recurrida, en dicha Exposición de Motivos se dice que: "En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en primer lugar, se establece la exención de las prestaciones públicas percibidas por nacimiento, parto múltiple, adopción, maternidad e hijo a cargo, entre las que se incluyen las prestaciones económicas por nacimiento de hijo y por parto múltiple previstas en el Real Decreto Ley 112000, de 14 de enero".

Del texto contenido en la referida Exposición de Motivos se desprende que la exención que se establece comprende la prestación de maternidad y no sólo las de nacimiento, parto múltiple, adopción e hijo a cargo, pues se refiere expresamente a la prestación por maternidad y no parece pretender que su alcance se limite a las concedidas por las comunidades autónomas o entidades locales, sino que trata de establecer la exención de todas las prestaciones por maternidad, sin distinción del órgano público del que se perciban, lo que conduce a estimar que el párrafo cuarto del artículo 7 letra h) de la ley del IRPF

trata de extender el alcance del tercer párrafo a las percibidas de las comunidades autónomas o entidades locales.

Segundo. La interpretación gramatical. Cuando el párrafo cuarto comienza con la palabra "*también*" *estarán exentas las prestaciones públicas por maternidad percibidas de las Comunidades Autónomas o entidades locales*", después de declarar exentas en el párrafo tercero "*las demás prestaciones públicas por nacimiento, parto o adopción múltiple, adopción, hijos a cargo y orfandad*", parece dar a entender que además de las que corren a cargo de la Seguridad Social, entre las que cabe incardinar las prestaciones por maternidad, están exentas las que por el mismo concepto se reconozcan por las Comunidades Autónomas y Entidades Locales, pues en otro caso la partícula "*también*" sería inútil, y podría dar lugar a entender que el legislador ha querido exclusivamente declarar exentas éstas últimas y excluir las estatales.

Tercero. La interpretación sistemática. Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

La prestación por maternidad es el subsidio que gestiona la Seguridad Social que trata de compensar la pérdida de ingresos del trabajador a consecuencia del permiso de descanso por el nacimiento de un hijo, adopción, tutela o acogimiento, y durante ese periodo el contrato de trabajo queda en suspenso interrumpiéndose la actividad laboral; y a tenor del artículo 177 de dicha norma, se consideran situaciones protegidas la maternidad, la adopción, la guarda con fines de adopción y el acogimiento familiar, de conformidad con el Código Civil o las leyes civiles de las comunidades autónomas que lo regulen.

En consecuencia la prestación por maternidad puede incardinarse en el supuesto previsto en el párrafo tercero de la letra h del artículo 7 de la LIRPF, y por ello el recurso de casación ha de ser desestimado y establecer como doctrina legal que "*las prestaciones públicas por maternidad percibidas de la Seguridad Social están exentas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*"

(...)

Tribunal Supremo. Sala Tercera, Sección 6ª. Comentario a la Sentencia de 13 de noviembre de 2018, rec. 620/2017

Ponente: Nicolás Antonio Maurandi Guillén

Requerimientos de información. Abogados y procurados. Anulación del acuerdo de la Comisión Permanente del CGPJ sobre la remisión a la AEAT de información relativa a la participación de abogados y procuradores en procesos judiciales.

El Tribunal Supremo considera no conforme a derecho el acuerdo de la Comisión Permanente del CGPJ que informa favorablemente (aunque de forma parcial) para que los órganos judiciales proporcionen a la AEAT la información requerida relativa a la participación de abogados y procuradores en todos los procedimientos judiciales durante los años 2014, 2015 y 2016. Entre los argumentos expuestos por el Alto Tribunal para llegar a tal conclusión destaca que el requerimiento de información cuestionado no se encuentra amparado por los planes de control tributario, puesto que abarca a la totalidad del colectivo de la Abogacía. Entiende el Tribunal que para que un requerimiento de información dirigido a uno o varios profesionales quede amparado por el Plan, en cada uno de ellos se debe apreciar "signos externos de riqueza que no resulten acordes con su historial de declaraciones de la Renta y Patrimonio", presupuesto que no se ha cumplido en el caso analizado.

Fundamentos de derecho

TERCERO. - *Análisis previo de la cuestión referida a la competencia del Consejo General del Poder Judicial para dictar el acto impugnado.*

Como se ha expresado en los antecedentes, mediante providencia de 12 de julio de 2018 (coincidente con la dictada en el recurso núm. 623/2017, deliberado el mismo día que el actual núm. 620/2017), la Sala planteó a las partes, en aplicación de lo prevenido en el artículo 33.2 de la Ley de la Jurisdicción, la cuestión sobre la competencia del Consejo General del Poder Judicial para dictar el acto impugnado a la vista de lo dispuesto en el artículo 94.3 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre).

(...)

b. La respuesta de la Sala.

La cuestión planteada a las partes por la Sala reside en determinar si el acto impugnado entra dentro de las competencias del Consejo General del Poder Judicial.

La primera observación que es preciso hacer es que se trata de una materia, la relativa al tratamiento automatizado de datos, sobre la que existe una normativa específica a la que hay que estar. Queremos decir que no nos encontramos ante una materia en la que valgan las competencias genéricas que posee el Consejo General, sino las que específicamente se le otorgan por la legislación aplicable en materia de protección de datos que, a los efectos que nos interesa en este litigio, son la Ley de Protección de Datos de Carácter Personal (Ley 15/1999, de 13 de diciembre) y la propia Ley Orgánica del Poder Judicial.

(...)

Para resolver sobre si alguna de estas atribuciones puede dar cobertura al acto impugnado es preciso que tratemos de dilucidar la naturaleza del mismo, algo que no se desprende con evidencia de su tenor literal. El acuerdo se autocalifica como un "informe favorable" respecto de una petición dirigida al

Presidente del Consejo General del Poder Judicial, de conformidad con un informe jurídico elaborado por el Gabinete Técnico. Sin embargo, el informe es favorable sólo en parte, puesto que lo es salvo en el dato relativo a la "identificación del cliente". En definitiva, la Comisión Permanente del Consejo da su visto bueno (*informa favorablemente*) parcial (excluye un elemento de la información solicitada) al informe del Gabinete Técnico respecto de que los órganos judiciales requeridos proporcionen a la Agencia Tributaria la información solicitada sobre abogados y procuradores que hayan participado en los procedimientos judiciales de los años 2014, 2015 y 2016. Lo que en definitiva se traduce en un informe favorable parcial de la propia Comisión Permanente para que los órganos judiciales proporcionen la referida información.

(...)

La salvedad que, en todo caso, hay que dejar sentada, es que quedan incólumes las competencias propias de los órganos judiciales como responsables de los archivos. Esto es, que el visto bueno parcial, tanto si se entiende como un criterio interpretativo en la interpretación de la ley o como una instrucción anterior a la actuación de dichos órganos, no es vinculante ni en lo que respecta a la consideración de que la información solicitada posee trascendencia tributaria ni, por tanto, en cuanto a si se deba o no proporcionar la misma a la Agencia Tributaria o en qué medida deba hacerse.

En definitiva, se trataría de una actuación o instrucción encaminada a orientar a los titulares de los ficheros judiciales respecto a lo que el Consejo General del Poder Judicial considera una adecuada aplicación de la Ley, sin perjuicio de la decisión que adopten dichos titulares en ejercicio de sus propias competencias.

(...)

CUARTO.- *Análisis de los motivos de impugnación que cuestionan la motivación de la actuación impugnada y el cumplimiento de los requisitos jurisprudencialmente exigidos sobre las vías de obtención de información por parte de la Administración tributaria.*

(...)

La primera consiste en destacar que el fin último y principal de esa actividad investigadora es constatar de manera eficaz el cumplimiento de la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que a todos impone el artículo 31 de la Constitución (CE);

(...)

La segunda impone diferenciar las dos clases de investigación que resultan necesarias para que la referida actividad indagatoria alcance la meta de eficacia que el artículo 103 CE proclama como uno de los principios que deben presidir la actuación de la Administración pública.

(...)

La tercera reclama resaltar que ambas clases de investigación habrán de seguir unas pautas objetivas en cuanto a su realización, para hacer efectivo en esta materia de investigación tributaria el postulado de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos que contiene el artículo 9.3 CE.

La cuarta estriba en señalar que esas pautas objetivas son diferentes según la clase de información de cuya obtención se trate, lo que traduce en la distinción, jurisprudencialmente establecida con apoyo en lo establecido en los artículos 94 y 95 LGT 2003, de estas dos modalidades: una información por suministro, que opera según las previsiones reglamentariamente establecidas en cuanto a sus formas y plazos; y una información por captación, en la que rige su motivación singularizada en orden a expresar las circunstancias y hechos que la justifican, así como su individualización subjetiva y su concreción objetiva.

Debiéndose añadir que estas dos modalidades de información, con sus diferentes pautas para la objetivación de su inicio y práctica, encarnarán, en principio, los dos distintos instrumentos de

investigación dirigidos a esas dos tareas de prospección y constatación que antes se han señalado; dicho de otro modo, la información por suministro es el medio natural para las tareas de prospección, mientras que la información por captación es el cauce ordinario para constatar los indicios de posibles incumplimientos que hayan llegado a la Administración tributaria.

Finalmente, la quinta y última consideración se concreta en recordar que el artículo 116 de la LGT 2003 dispone que la Administración elaborará un Plan de Control Tributario que, pese a tener carácter reservado, no impedirá que se hagan públicos los criterios generales que lo informen.

Habiéndose de destacar que estos Planes permitirán señalar o singularizar grupos colectivos sobre los que la Administración tenga razonables indicios de fraude, e iniciar frente a sus componentes actuaciones de reclamación de información como paso previo para iniciar en su caso actuaciones individualizadas de investigación.

Y siendo de subrayar muy especialmente que, en lo que hace a la motivación de estas reclamaciones colectivas de información, consistirá en explicar o justificar por qué el colectivo de que se trate ha de considerarse incluido en el correspondiente Plan.

(...)

3.- Razones que, a partir de lo expuesto, aconsejan acoger los motivos de impugnación que se analizan en este fundamento de derecho.

Lo primero que debe señalarse es que el requerimiento controvertido no puede ampararse en la modalidad de información por suministro, porque la Administración tributaria no señala la regulación reglamentaria en la que se apoya para llevarlo a cabo.

Lo segundo a destacar es que los citados Planes 2016 y 2017 no justifican tampoco un requerimiento de información dirigido globalmente a la totalidad del colectivo de la Abogacía como es el que aquí es objeto de controversia; esto es, la lectura de lo que se ha transcrito en ambos Planes pone bien de manifiesto que, para que un requerimiento de información dirigido a uno o varios profesionales pueda considerarse amparado por el Plan, habrá de concurrir individualmente en cada uno de los seleccionados este presupuesto:

«(...) signos externos de riqueza en los casos en los que dichos signos no resulten acordes con su historial de declaraciones de renta o patrimonio preexistentes mediante el uso combinado de las múltiples informaciones que existen en la actualidad a disposición de la Administración Tributaria».

Siendo de añadir respecto de lo que acaba de señalarse lo siguiente:

(a) Dicho presupuesto lo establece el Plan de 2016 pero rige también en el Plan de 2017, porque, según se ha dicho, se expresa así:

«Junto con los ámbitos de control prioritario señalados previamente, existen determinados sujetos, sectores o regímenes tributarios sobre los que la Agencia Tributaria ha desarrollado sus actuaciones de control en años precedentes que deben mantenerse».

Y este propósito de mantener lo del año anterior significa la continuidad en el Plan 2017 del presupuesto que el Plan del anterior año 2016 estableció para que se pudiese actuar sobre contribuyentes que presten actividades profesionales.

(b) Los textos de uno y otro Plan permiten diferenciar dos cosas distintas: el presupuesto para actuar contra los contribuyentes que presten servicios profesionales y la actuación que sobre ellos podrá realizar la Administración tributaria; pero sin que sean posibles estas últimas actuaciones si la selección del contribuyente sobre quien se va a reclamar información no se efectuó con observancia de la concurrencia en él del presupuesto que se viene mencionando.

(c) La observancia del tan repetido presupuesto resulta inexcusable para hacer visible que la selección del profesional cuya actividad vaya a ser objeto de un requerimiento de información se ajusta a unas pautas de objetividad; unas pautas que, según ya se dijo, resultan necesarias para asegurar que la actuación de la Administración tributaria observa debidamente el mandato de interdicción de la arbitrariedad que proclama el artículo 9.3 de la Constitución.

QUINTO.- *Decisión final y costas procesales.*

Lo antes razonado impone, sin necesidad ya de otras consideraciones complementarias, estimar el recurso contencioso-administrativo y anular la actuación del Consejo General del Poder Judicial frente a la que se ha dirigido la impugnación en el actual proceso jurisdiccional.

En cuanto a costas procesales, son de apreciar la clase de dudas que considera el apartado 1 del artículo 139 de la LJCA para apartarse de la regla general de la imposición.

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

Ponente: Santiago Macho Macho

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

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

Fundamentos de derechos

(...)

CUARTO.-

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

(...)

TERCERO.- En cuanto al fondo dispone el art. 89.1 de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que "*La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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