

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ060802

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 17 de noviembre de 2015

Vocalía 5.^a

R.G. 3923/2013

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Interpretación. *Efectos de las contestaciones tributarias escritas. Supuestos de cambio de criterio administrativo.* 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 éste. 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 que planteó la consulta durante la vigencia de dicho criterio, y en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso. Por lo tanto, en el presente caso, al tiempo de solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones ya se había dictado una resolución del TJUE modificando el criterio administrativo, por lo que, la Administración en su deber de adoptar el criterio interpretativo del TJUE estaba obligada a aplicar la jurisdicción comunitaria, que prevalece sobre la doctrina administrativa, por lo que los órganos de aplicación de los tributos deben ajustar su actuación a la interpretación dada por el TJUE, al igual que el órgano consultivo y los revisores. Las normas se deben aplicar de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria y se aplicarán para todos los procedimientos «vivos», es decir, para todos los procedimientos pendientes de resolución o que puedan plantearse, de manera que tanto la Administración como los órganos revisores, al tiempo de fundamentar los actos administrativos y resoluciones pertinentes, se encuentran vinculados a la interpretación que de las normas derivadas del derecho comunitario haya realizado el TJUE y están obligados a aplicarlas en sus resoluciones, aun cuando el criterio a aplicar sea el contrario al vigente en el periodo a que se refiere la solicitud o resolución impugnada en nuestro caso. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 88 y 89.

RD 1065/2007 (Rgto. de gestión e inspección tributaria), art. 68.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vista la reclamación económico-administrativa que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovida por la entidad **X...**, **S.A.E.**, con NIF: ..., y en su nombre y representación por D. ..., con domicilio a efectos de notificaciones en ..., interpuesta en fecha 8 de julio de 2013 contra el acuerdo de resolución de recurso de reposición de fecha 25 de junio de 2013 y notificado el 26 de junio de 2013, dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, sede Madrid, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por el que se desestima el recurso de reposición interpuesto contra el acuerdo de resolución por el que se deniega la solicitud de rectificación de autoliquidación correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodo enero de 2010 a abril de 2011.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En fecha 27 de julio de 2012, la entidad "**X...**, **S.A.E.**", presentó una solicitud de devolución de ingresos indebidos, en concepto de las cuotas del IVA que había autorrepercutido en determinadas facturas de los periodos comprendidos entre enero de 2010 y abril de 2011 y que posteriormente ha considerado que se trata de servicios exentos del IVA, motivo por el cual insta la devolución del importe correspondiente a las cuotas que no se pudo deducir (por aplicar un porcentaje de prorrata del 1%) que manifiesta que asciende a 538.365,90 euros.

La sociedad indica que dichas cuotas fueron autorrepercutidas como consecuencia de los servicios prestados por “Y...”, entidad no establecida en el territorio de aplicación del impuesto, derivados del contrato suscrito con la misma por el que realiza la gestión activa de las inversiones de la cartera que tiene encomendada.

La entidad manifiesta que consideró dichos servicios como sujetos y no exentos del IVA, como estuvo haciendo con los servicios prestados con el anterior proveedor de servicios de asesoramiento de cartera e inversiones, que había calificado como de gestión asesorada de cartera de valores.

Alega que tras revisar el alcance de los servicios contratados, el contenido del contrato suscrito con “Y...” y la doctrina y jurisprudencia existente hasta la fecha (aludiendo a la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 1998 y a las resoluciones de la Dirección General de Tributos CV 0088-09; CV 08062-07 y 0273-04), concluye que con el cambio de contrato se produjo un cambio cualitativo de los servicios contratados, pasando de un supuesto de gestión asesorada de cartera de valores a un servicio de gestión discrecional e individualizada de carteras, donde el gestor tiene amplia facultades, por lo que entiende que resulta aplicable la exención prevista en el artículo 20.Uno.18.k) de la Ley 37/1992.

Segundo:

En fecha 26 de noviembre de 2012 y a petición de la oficina gestora, se emite informe por la Inspección de los Tributos de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes en los siguientes términos:

(...) A) Digamos en primer lugar que el Tribunal Supremo, en Sentencia de 11 de Julio de 1998 (Rec. 1195/1994), al referirse al contrato de gestión de cartera de valores señala que la doctrina y la práctica mercantil distinguen dos modalidades del mismo, el contrato de “gestión asesorada” y “gestión discrecional” de carteras, señalando que “... el contrato de gestión “asesorada” de carteras de inversión en que la sociedad gestora propone al cliente inversor determinadas operaciones siendo éste quien decide su ejecución, y el contrato de gestión “discrecional” de cartera de inversión en que el gestor tiene un amplísimo margen de libertad en su actuación ya que puede efectuar las operaciones que considere convenientes sin previo aviso o consulta al propietario de la cartera”.

B) Ni la normativa española ni la comunitaria precisan cuál debe ser el tratamiento, a efectos del IVA, del servicio de gestión discrecional de carteras. Ha sido la interpretación administrativa la que ha delimitado su tributación. La consulta 0921-04 y la vinculante V0097-04 de la DGT precisaban de manera concreta que la gestión discrecional de carteras se encuentra sujeta y exenta, señalando al respecto, en esta última, lo siguiente: “En lo referente a las comisiones cobradas por el banco consultante por la prestación de servicios de gestión discrecional y gestión asesorada de carteras de valores, estas comisiones, de acuerdo con lo establecido en los contratos aportados junto con el escrito de consulta, tienen la consideración de contraprestación por los servicios prestado. Teniendo en cuenta que la prestación de servicios de gestión discrecional constituye una operación exenta del Impuesto, el sujeto pasivo no debe repercutir el mismo por la realización de dicha operación. En cambio, la prestación de servicios de gestión asesorada está sujeta y no exenta ...”

No obstante lo anterior, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE), en Sentencia de 19 de Julio de 2012, en el asunto C-44/11, ha dictaminado lo siguiente, respecto de dicha gestión discrecional (sentencia incorporada al expediente electrónico):

“Un servicio de gestión de carteras, como el controvertido en el litigio principal – concretamente una actividad remunerada consistente en que un sujeto pasivo decide, conforme a su propio criterio, sobre la compra y la venta de títulos-valores y ejecuta dichas decisiones comprando y vendiendo los títulos-valores- está compuesto por dos elementos que se encuentran tan estrechamente ligados que forman objetivamente una sola prestación económica”. Los dos elementos a que se refiere esta parte de la Sentencia son “una prestación de análisis y supervisión de los activos del cliente inversor, y una prestación de compra y venta de títulos propiamente dicha”. Y concluye la mencionada Sentencia señalando que “El artículo 135, apartado 1, letras f) o g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de Noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que la gestión de activos constituidos por títulos-valores, como la controvertida en el litigio principal, no está exenta del impuesto sobre el valor añadido conforme a dicha disposición”.

*C) El Anexo III del contrato suscrito entre X..., S.A.E. e Y... dice lo siguiente(en traducción del inglés hecha por la propia sociedad): “X...,S.A.E. (...) en adelante denominada la “Compañía”, mediante la presente otorga a: la compañía de responsabilidad limitada Y... , establecida en la Haya, en adelante denominada como “el Representante autorizado”, poder suficiente, con el derecho de sustitución, para actuar en nombre y representación de la sociedad para la ejecución del Contrato de Gestión de Activos suscrito entre las partes con fecha *** para:*

- invertir los fondos de la Compañía;
- adquirir, entrar en, controlar y gestionar:

- a. Instrumentos Financieros;
- b. deudas registradas y otras cuentas a cobrar en relación con préstamos, con o sin garantía hipotecaria y o por otras garantías, propiedad de la Compañía;
- c. moneda extranjera;
- d. derivados y otros instrumentos financieros, como los swaps de moneda y tipos de interés, contratos forward, operaciones contado de divisas, préstamo de instrumentos financieros, contratos de recompra, contratos de opciones, futuros, etc;
- e. otros Instrumentos Financieros y activos financieros;

La administración también incluirá la adopción de medidas para cobrar las deudas, tales como levantar embargos, peticiones de quiebra/liquidación de los deudores, la liquidación de garantías y/o la toma de control o gestión de la propiedad dada en garantía por las cantidades adeudadas a la Compañía;

– Llevar a cabo las acciones prescritas o convenientes a fin de dar cumplimiento a las regulaciones gubernamentales con respecto a los instrumentos financieros, las deudas registradas, otras cuentas por cobrar en concepto de préstamos, divisas, derivados, otros productos financieros y pasivos de pago de préstamos; y en general realizar cualquier acción que el Representante Autorizado considere en interés de la Sociedad y que la empresa estaría en condiciones, derecho o la obligación de realizar con el fin de adquirir, enajenar y administrar los instrumentos financieros, las deudas registradas en otras cuentas por cobrar respecto de los préstamos, derivados, otros productos financieros, pasivos de la Compañía de pago de préstamos dentro del Mandato de Inversión”

Estamos ante un poder amplio, que otorga discrecionalidad a Y... para gestionar la cartera de X..., S.A.E.. Aunque a lo largo del contrato existen diversas restricciones acerca de dónde invertir los fondos disponibles, las mismas no impiden que sea calificado como de gestión discrecional, ya que son restricciones, bien impuestas por la legislación española, bien por la naturaleza de las carteras gestionadas.

CONCLUSIÓN: Por todo lo referido, esta Inspección entiende que el contrato de servicio de gestión de carteras suscrito entre X..., S.A.E. e Y... el 28 de Enero de 2010, tiene el carácter de discrecional y le es aplicable la interpretación que respecto del IVA hace la sentencia del TJUE en el asunto C-44/11, por la que los mencionados servicios prestados por Y... a X..., S.A.E. estarían sujetos y no exentos del Impuesto. Por ello, no procede acceder a la solicitud de devolución solicitada ya que el sujeto pasivo declaró correctamente. Asimismo, X..., S.A.E., desde Julio de 2011 deberá presentar declaraciones complementarias del impuesto en las que figuren correctamente declaradas las operaciones derivadas del contrato con Y..., a la luz de la Sentencia citada del TJUE.

En base a dicho informe, la oficina gestora desestima la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos, ya que entiende que el contrato de servicio de gestión de carteras suscrito entre X..., S.A.E. e Y... el 28 de Enero de 2010, tiene el carácter de discrecional y le es aplicable la interpretación que respecto del IVA hace la sentencia del TJUE en el asunto C-44/11, por lo que los mencionados servicios prestados por Y... a X..., S.A.E. estarían sujetos y no exentos del Impuesto. Por lo tanto, no procede acceder a la solicitud de devolución solicitada ya que el sujeto pasivo declaró correctamente.

Tercero:

Contra dicho acuerdo el interesado interpuso recurso de reposición que se desestimó mediante acuerdo de 25 de junio de 2013.

En fecha 8 de julio de 2013 interpone reclamación económico administrativa ante este Tribunal Económico Administrativo Central alegando, en síntesis, lo siguiente:

- Procedencia de la calificación del ingreso efectuado en el periodo de enero 2010-mayo 2011 en concepto de IVA sobre servicios de gestión discrecional de carteras de inversión como indebido, ya que el criterio que debe ser aplicado a la hora de resolver la solicitud es el vigente durante los meses que cubren el periodo de la solicitud, que declaraba, de acuerdo con el criterio interpretativo entonces conocido (Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de julio de 1998, Rec.1195/1994; y contestaciones de la Dirección General de Tributos a las consultas 0921-04, V0097-04, V0273-04, V0088-09, V2538-10 y V3027-11) que la gestión discrecional de carteras se trataba de

servicios sujetos y exentos de IVA. En consecuencia, procede calificar la autorepercusión de IVA como indebida y en consecuencia acordar la devolución del correspondiente IVA soportado no deducido.

- Incumplimiento del principio de seguridad jurídica y actuación de la Administración contra sus propios actos ya que las conclusiones alcanzadas en el acuerdo desestimatorio son contrarias a las directrices marcadas por la Dirección general de Tributos en la consulta V0002-13.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

La cuestión que se plantea en la presente resolución es si los servicios de gestión discrecional de carteras de inversión prestados al reclamante se deben calificar conforme a la doctrina administrativa y la jurisprudencia vigentes en el periodo en que se prestaron (2010/2011), o bien de acuerdo con el criterio expuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 19 de julio de 2012 en el asunto C-44/11.

Segundo:

Como es sabido el Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto armonizado, que se rige por las disposiciones comunitarias y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sin perjuicio de que cada Estado miembro deba concretar la normativa interna aplicable, que debe contener los objetivos de las Directivas, bien dictando una nueva norma o disposición ex novo, si el Estado miembro no había regulado la materia, o bien mediante la transposición de la directiva comunitaria si parte de la directiva ya se contiene en normas internas vigentes. Las Directivas de IVA son normas de resultado que regulan el sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debiendo cada Estado miembro aprobar su propia legislación en base al contenido de las mismas.

De manera que cada Estado miembro tendrá su propia normativa en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido y será la que resulte aplicable a las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se efectúen en el ámbito espacial de aplicación del impuesto de cada Estado miembro, sin perjuicio de que dicha normativa deba ajustarse a lo establecido por las normas comunitarias y deba tenerse en cuenta tanto normas comunitarias que tengan carácter preferente en su aplicación respecto de la normativa interna, como los principios que resultan de la aplicación del derecho comunitario.

La aplicación de la jurisprudencia comunitaria contribuye a la formación del ordenamiento comunitario con sus resoluciones con valor de cosa juzgada, ejecutables, creadoras de una autorizada doctrina que vincula a las jurisdicciones nacionales y constituye, fuente jurídica para el Derecho comunitario. Los órganos jurisdiccionales deberán aplicar el Derecho comunitario y tener presente la jurisprudencia establecida por el TJUE sobre interpretación del Derecho comunitario, puesto que su doctrina es vinculante y constituye fuente de Derecho interno. Lo que significa que la jurisprudencia completa el ordenamiento jurídico comunitario. Incluso la jurisprudencia comunitaria prevalece sobre la interpretación que efectúen los órganos internos nacionales.

En este sentido, podemos destacar la STS de 24 de abril de 1993, que señaló:

"No puede hablarse realmente, de un enfrentamiento entre dos Ordenamientos (el interno y el comunitario). Esta Sala, en SS. 28-4-1987 (RJ 1987\$99) y 17-4-1989 (RJ 1989*4), ya estableció la doctrina de que el derecho comunitario europeo tenía eficacia directa y de carácter prevalente en virtud de la cesión parcial de soberanía que supone la Adhesión de España a la Comunidad autorizada por Ley Orgánica de 2-8-1985 (RCL 1985 979 y ApNDL 2644), en cumplimiento del art. 93 de la Constitución (RCL 1978 836 y ApNDL 2875), primacía reconocida y declarada con reiteración por esta Sala –en alguna Sentencia posterior, como es la de 10-12-1991 (RJ 19919422)–".

O en su Sentencia de 13 de octubre de 2011, con relación también al papel de los jueces nacionales:

"Posición asumida reiteradamente por este Tribunal además de en la sentencia antes citada en la de 3 de noviembre de 2008 (RJ 2009, 2059), recurso de casación 2916/2004 con cita de otras anteriores, al afirmar que los jueces nacionales, en nuestra condición de jueces comunitarios, estamos obligados a salvaguardar la efectividad del derecho comunitario y su supraordenación al derecho interno conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ahora Tribunal General de la Unión Europea".

En palabras de nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia 145/2012, de 2 de julio, en su fundamento jurídico 5º:

«En este sentido debemos recordar (como ya lo hicéramos en ATC 228/2005, de 1 de junio (RTC 2005, 228 AUTO), F. 5) que el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea forma parte del acervo comunitario incorporado a nuestro ordenamiento en virtud de la Ley Orgánica 10/1985, de 2 de agosto (RCL 1985, 1979), de autorización para la adhesión de España a las Comunidades Europeas, y su efecto vinculante se remonta a la doctrina iniciada por el entonces Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas con la Sentencia de 15 de julio de 1964, asunto Costa contra Enel (6/64, Rec. pp. 1253 y ss., especialmente pp. 1269 y 1270), habiéndose aceptado la primacía del Derecho de la Unión Europea, en el ámbito competencial que le es propio, por la propia Constitución Española en virtud de su art. 93, como hemos tenido ocasión de recordar en repetidas ocasiones.

En concreto nos hemos referido expresamente a la primacía del Derecho comunitario como técnica o principio normativo destinado a asegurar su efectividad en nuestra STC 28/1991, de 14 de febrero (RTC 1991, 28), F. 6, con reproducción parcial de la Sentencia Simmenthal del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 9 de marzo de 1978, y en la STC 64/1991, de 22 de marzo (RTC 1991, 64), F. 4 a). En nuestras posteriores SSTC 130/1995, de 11 de septiembre (RTC 1995, 130), F. 4, 120/1998, de 15 de junio (RTC 1998, 120), F. 4, y 58/2004, de 19 de abril (RTC 2004, 58), F. 10, reiteramos el reconocimiento de esa primacía de las normas del ordenamiento comunitario, originario y derivado, sobre el interno, y su efecto directo para los ciudadanos, asumiendo la caracterización que de tal primacía y eficacia había efectuado el Tribunal de Justicia, entre otras, en sus conocidas y ya antiguas Sentencias Vand Gend en Loos, de 5 de febrero de 1963, y Costa contra Enel, de 15 de julio de 1964, ya citada.

Asimismo es pertinente traer a colación la doctrina fijada en la Declaración 1/2004, de 13 de diciembre, F. 4, en la que precisamos que la primacía no se sustenta necesariamente en la jerarquía, «sino en la distinción entre ámbitos de aplicación de diferentes normas, en principio válidas, de las cuales, sin embargo, una o unas de ellas tienen capacidad de desplazar a otras en virtud de su aplicación preferente o prevalente debida a diferentes razones», lo que obliga al Juez nacional o a la Administración pública, en su caso, a aplicar la norma prevalente y a dejar sin efecto a la norma desplazada, aun cuando no haya sido expulsada del ordenamiento interno (algo propio de la Unión Europea como proceso de creación de una unidad política por agregación o unión de Estados)».

De tal manera que no sólo es aplicable la jurisprudencia emanada del TJUE, sino que prevalecen sus sentencias, o criterios interpretativos, sobre los fijados por los órganos nacionales, bien estén encargados de la aplicación de las normas, en nuestro caso, de los tributos, como por los órganos consultivos o los revisores; vinculando a la Administración y a los órganos económico administrativos y a los jueces nacionales que debemos velar por el cumplimiento de las mismas al dictar sus resoluciones; todo ello, sin perjuicio de los efectos que las sentencias que declaran el incumplimiento pro parte de un Estado miembro tienen sobre el ordenamiento jurídico interno o el legislador nacional.

No cabe duda a la vista de lo expuesto, que las normas se deben aplicar de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria y se aplicarán para todos los procedimientos “vivos”, es decir, para todos los procedimientos pendientes de resolución o que puedan plantearse, de manera que tanto la Administración como los órganos revisores, al tiempo de fundamentar los actos administrativos y resoluciones pertinentes, se encuentran vinculados a la interpretación que de las normas derivadas del derecho comunitario haya realizado el TJUE y están obligados a aplicarlas en sus resoluciones, aun cuando el criterio a aplicar sea el contrario al vigente en el periodo a que se refiere la solicitud o resolución impugnada en nuestro caso.

En el presente caso, el reclamante solicita la rectificación de sus autoliquidaciones correspondientes a los periodos 2010/2011, en julio de 2012, pretendiendo la aplicación del criterio administrativo vigente en dichos periodos. No obstante, al tiempo de solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones y al tiempo de resolver la misma por parte de la Administración, ya se había dictado una resolución del TJUE estableciendo un criterio diferente, esto es, fijando la doctrina e interpretando la Directiva comunitaria reguladora del impuesto sobre el valor añadido, por lo que, la Administración en su deber de adoptar el criterio interpretativo del TJUE vigente al tiempo de resolver el procedimiento, dicta resolución desestimando su solicitud fundamentada en la aplicación de dicho criterio por lo que el proceder es correcto debiendo este Tribunal confirmar el acuerdo impugnado.

Segundo:

El reclamante propugna la procedencia de la exención reconocida por el criterio administrativo vinculante que se encontraba vigente en los ejercicios cuya regularización se solicita y alega que la Administración omite los efectos vinculantes descritos en el artículo 89.1 de la ley 58/2003 y califica la operación conforme a una doctrina que se ha desarrollado en un momento posterior. En concreto, señala que la resolución adoptada es contraria a lo

expuesto por la propia Dirección General Tributos en la contestación a la consulta vinculante V0002-13, en la que se analiza expresamente el cambio de criterio y los efectos derivados de la resolución del TJUE en el asunto C-44/11, en los siguientes términos:

“...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...”

Pues bien, con carácter previo este Tribunal Económico Administrativo Central quiere poner de manifiesto que los órganos económico administrativos actúan con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias sin que estén vinculados a las consultas tributarias que, en su deber de información y asistencia a los obligados tributarios, dicten los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Así se establece en la reciente resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, en fecha 10 de septiembre de 2015, R.G. 6331/2013/00, en el recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio interpuesto por la Directora de Departamento de Gestión de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

Señala el fundamento de derecho segundo de la citada resolución:

“ (...) Antes de proceder al estudio del fondo del asunto, debe subrayarse que el criterio que va a fijar este Tribunal Central al resolver, estimando o desestimando, el presente recurso en unificación de criterio, tendrá carácter vinculante para toda la Administración tributaria, tanto del Estado como de las Comunidades y Ciudades con Estatuto de Autonomía, pues en el recurso extraordinario de alzada en unificación de criterio, el artículo 242 de la Ley General Tributaria, a diferencia del artículo 100.7 de la Ley 29/1998 reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, no exige, para entender que se fija doctrina, que el fallo de este Tribunal Central sea estimatorio, lo cual es lógico puesto que en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas, los órganos afectados por los criterios de este Tribunal Central, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos ya funciones de revisión, son todos órganos administrativos (que no jurisdiccionales dotados de independencia en el ejercicio de su función jurisdiccional) y la actuación de los órganos administrativos debe venir presidida en todo caso, además de por el principio constitucional de seguridad jurídica, por los de eficacia y coordinación (artículo 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común), teniendo precisamente el invocado artículo 242 de la Ley General Tributaria la finalidad de unificar el criterio aplicado por toda la Administración tributaria.

Asimismo, y puesto que la Directora recurrente invoca en apoyo de sus pretensiones varias contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos del actual Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, debe subrayarse que las contestaciones a las consultas de dicha Dirección General de Tributos no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. En cambio, sí tiene carácter vinculante para toda la Administración Tributaria, estatal o autonómica, ya sean órganos de aplicación de los tributos u órganos con función revisora, tanto los criterios que con carácter reiterado fije este Tribunal Económico-Administrativo Central, como las resoluciones de este mismo Tribunal Central dictadas, como sucede en el presente caso, en la resolución de recursos de alzada extraordinarios en unificación de criterio.

Así está previsto expresamente en el artículo 89.1 párrafo tercero de la Ley 58/2003 General Tributaria, y encuentra su sentido en la separación entre las funciones y, por ende, entre los órganos de aplicación de los tributos y de revisión de los actos resultantes de dicha aplicación. De no ser así, carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar.”

Esto implica que los órganos revisores, y en concreto este Tribunal Económico Administrativo Central, no están obligados a aceptar los criterios expresados en el escrito de la consulta V0002-13 alegada por el reclamante.

Por otro lado, y en relación con la posible incidencia que un cambio de criterio administrativo pueda tener para los obligados tributarios hay que acudir al artículo 89 de la Ley General Tributaria que establece lo siguiente:

“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 68.1 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), dispone:

"Cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración deberá motivar dicho cambio".

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 éste (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 que planteó la consulta durante la vigencia de dicho criterio, y en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso.

En relación con los efectos de un cambio de criterio, tal y como establece el artículo 89, apartado primero, párrafo segundo, las consultas vinculantes tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso.

Por lo tanto, en el presente caso, al tiempo de solicitar la rectificación de sus autoliquidaciones ya se había dictado una resolución del TJUE modificando el criterio administrativo, por lo que, la Administración en su deber de adoptar el criterio interpretativo del TJUE estaba obligada a aplicar la jurisdicción comunitaria, que como hemos señalado en el fundamento de derecho anterior prevalece sobre la doctrina administrativa, por lo que los órganos de aplicación de los tributos deben ajustar su actuación a la interpretación dada por el TJUE, al igual que el órgano consultivo y los revisores.

La sociedad, en el presente caso, presentó sus autoliquidaciones declarando los servicios de gestión discrecional e individualizada de carteras recibidos como sujetos y no exentos del impuesto. Con su solicitud de rectificación pretende modificar sus autoliquidaciones presentadas calificando los servicios como exentos de acuerdo con el criterio administrativo vigente al tiempo de presentarlas, cuando la aplicación correcta de la norma de acuerdo con lo previsto por la jurisprudencia comunitaria, es que se trata de servicios sujetos y no exentos.

No se puede admitir una rectificación de autoliquidaciones basándose en una interpretación errónea de la norma, tal como ha quedado expuesto de acuerdo con la interpretación uniforme que da el TJUE. Por esta razón, no puede hablarse de que se ha producido una aplicación retroactiva de un nuevo criterio que ha resultado perjudicial para sus intereses. Precisamente, lo que ha sucedido es que la propia consulta vinculante en la que se establece que los servicios se encuentran sujetos y no exentos ratifica la actuación de la sociedad reclamante confirmando que durante el período para el que solicita las rectificaciones de las autoliquidaciones actuó de modo ajustado a Derecho.

Por tanto, no ha lugar a las rectificaciones de las autoliquidaciones solicitadas por la entidad.

En virtud de lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en **SALA**, vista la presente reclamación económico-administrativa,

ACUERDA:

desestimarla confirmando el acuerdo impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.