

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ069802

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 8 de marzo de 2018

Vocalía 1.<sup>a</sup>

R.G. 7502/2015

**SUMARIO:**

**Aplicación e interpretación de las normas. Interpretación.** El interesado considera que no pueden desaparecer los efectos vinculantes de las consultas sobre los ejercicios devengados y aplicar un criterio sentado en una resolución del TEAC posterior a la presentación de las correspondientes declaraciones. Este argumenta que, de acuerdo con el art. 89 de la Ley 58/2003 (LGT), el cambio de jurisprudencia no tiene efecto retroactivo sino sólo retrospectivo, lo que supone que el efecto vinculante de las consultas se mantiene sobre las obligaciones realizadas. También apoya su alegación en el principio de seguridad jurídica y en la retroactividad de las normas tributarias, considerando que el cese de efectos vinculantes de una consulta se produce, en igualdad de plano, tanto por cambios normativos como de jurisprudencia.

Pues bien, resulta conveniente resaltar en primer lugar, la fuerza vinculante de la doctrina sentada por el TEAC en la resolución del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio frente a la consultas dictadas por la Dirección General Tributos. De conformidad con los arts. 89 y 242 de la Ley 58/2003 (LGT), la Administración está vinculada a los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, debiendo aplicarse cuando exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributaria y los contemplados en la consulta. No obstante, lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de la Administración a los criterios de la resolución de unificación de criterio del art. 242 de la Ley 58/2003 (LGT). Es decir, si sobre la cuestión a regularizar, existiera doctrina del TEAC, es ésta doctrina la que vincula a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto.

Aclarada la fuerza vinculante del criterio sentado por la resolución del TEAC frente a las consultas vinculantes, resta resolver el aspecto temporal de aplicación de dicha resolución. En primer lugar, no cabe hablar de doctrina o criterio favorable o desfavorable, pues los efectos beneficiosos o perjudiciales del cambio de criterio dependerán de las circunstancias de cada contribuyente. En este sentido, los obligados tributarios que se vean beneficiados por el cambio de criterio podrán solicitar una rectificación de sus autoliquidaciones de ejercicios no prescrito, debiendo la Administración estimar las mismas. Por otro lado, estamos ante un cambio interpretativo, y no ante un cambio normativo. Esta diferencia, pese a lo alegado por el interesado, incide en el momento temporal de aplicación; ya que, a un cambio interpretativo de una norma no son de aplicación los límites temporales del art. 10.2 de la Ley 58/2003 (LGT), que hace alusión a la irretroactividad de las normas aducida por el interesado, pues realmente señala el criterio en que debió de ser interpretada la norma desde su entrada en vigor. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 10, 89, 242 y 243.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), disp. adic. 27<sup>a</sup>.

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en las reclamaciones económico administrativas interpuestas, en única instancia, ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, por D. **Ix...** (NIF ...), con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra resoluciones con liquidación provisional por el IRPF de los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013, dictadas todas ellas por la Oficina de Gestión Tributaria de la Unidad Regional de Verificación y Control de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid.

**ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

El interesado, dentro de los plazos reglamentarios correspondientes, presentó sus autoliquidaciones del IRPF para los períodos 2010, 2011, 2012 y 2013.

En dichas declaraciones, aplicó unas reducciones en el apartado de "régimen de atribución de rentas: atribución de rendimientos de actividades económicas".

### Segundo.

En marzo de 2015 se emiten por la Oficina Gestora requerimientos de información referidas al IRPF periodos 2009 a 2012 (uno por cada ejercicio), iniciándose con los mismos cuatro procedimientos de comprobación limitada con alcance parcial dirigidos a comprobar la procedencia de las reducciones declaradas en la atribución de rentas efectuadas por la entidad ... (AX) derivadas del ejercicio de actividades económicas.

### Tercero.

Atendidos los requerimientos por el recurrente, en junio de 2015 el Jefe Adjunto de la Dependencia de Gestión Tributaria emite 4 propuestas de liquidación, uno por cada ejercicio (2010, 2011, 2012 y 2013), resultando las siguientes cuotas a pagar respectivamente: 180.960,10 €, 191.063,52 €, 175.872,89 € y 204.849,71 €.

La motivación de las citadas propuestas se centra en la modificación (eliminación) de las reducciones aplicables a los rendimientos de actividades económicas correspondientes a entidades en régimen de atribución de rentas. Se considera que las reducciones aplicadas en concepto de reducción por mantenimiento o creación de empleo establecida en la DA 27ª de la Ley 35/2006 no procede pues no se cumplen, en sede de la entidad, los requisitos establecido en la citada disposición (cifra neta de negocios inferior a 5 millones de euros y plantilla media inferior a 25 empleados).

Asimismo, se recogen, entre otras, las siguientes consideraciones:

*"- La Dirección General de Tributos en consultas vinculantes, entre otras, V1520, V1153-10, V2083-10, estableció como criterio para la aplicación de dicha disposición adicional que " los límites relativos a la cifra neta de negocios, plantilla media inferior a 25 empleados, gastos de personal y el requisito de plantilla media correspondiente a cada ejercicio, serán los correspondientes al contribuyente y no a la entidad en régimen de atribución de rentas, por lo que serán la cifra neta de negocios, la plantillamedia y los gastos de personal correspondientes a cada socio, que vendrán determinados en función de su porcentaje de participación".*

*- El TEAC en Resolución de 5 de febrero de 2015, dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio ha establecido como criterio para la aplicación de la citada disposición adicional que "en los casos de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades económicas a través de una de las entidades del art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los requisitos y límites para la aplicación de la reducción prevista en la Disposición Adicional vigésimo séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas, deben cumplirse o cuantificarse en sede de la entidad, y NO con relación a cada partícipe o cotitular de la misma en proporción a su respectiva participación".*

*- Esta Resolución de 05/02/2015 la ha dictado el TEAC previa toma en consideración del criterio ya expresado por la Dirección General de Tributos (en particular, se citan en la Resolución del TEAC las consultas V1520-10, V1553-10 y V2083-10), por lo que la corrección del criterio administrativo efectuada por el TEAC en su Resolución es plenamente consciente y querida.*

*- El artículo 242.4 de la misma LGT establece carácter vinculante respecto de los criterios establecidos por el TEAC en las resoluciones que dicte en recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio, y esa vinculación afecta no sólo a los órganos de la Administración tributaria estatal encargados de la aplicación de los tributos, sino también al resto de la Administración tributaria del Estado (incluida la propia Dirección General de Tributos).*

*- Por ello, la regularización que ahora se formula se fundamenta en el criterio administrativo contenido en la citada Resolución del TEAC de 05/02/2015, criterio que, se reitera, es de aplicación vinculante para toda la Administración tributaria estatal y que establece la forma en que debió interpretarse y aplicarse la D.A. 27ª de la Ley del IRPF desde su entrada en vigor.*

*- Por tanto, y de acuerdo con lo anterior, la obligada tributaria no tiene derecho a aplicar la reducción por mantenimiento o creación de empleo ya que la comunidad de bienes de la que es comunero supera los límites establecidos en la disposición adicional vigésimo séptima señalada."*

#### **Cuarto.**

No conforme el interesado con las propuestas, el 14 de julio de 2015 presenta un escrito único de alegaciones manifestando, en resumen:

- Que los efectos vinculantes de las consultas de la DGT no desaparecen con respecto a los períodos impositivos del IRPF concluidos (IRPF 2009-2014) de forma previa a la meritada resolución del TEAC (5/02/2015).
- Vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.
- Discrepancia con la interpretación realizada por la resolución del TEAC de la DA 27º LIRPF ya que no se ajusta a como hay que verificar los requisitos de cumplimiento de la reducción, que deben materializarse a nivel del socio y no de entidad.

#### **Quinto.**

Posteriormente, la Jefa de la Dependencia Regional de Gestión Tributaria dicta resoluciones con liquidación provisional del IRPF, una para cada períodos comprobados, desestimando las alegaciones presentadas y confirmando las propuesta previamente notificadas.

Estas resoluciones fueron notificadas los días 21/8/15, 13/8/15, 13/8/15 y 14/8/15 para los periodos 2010, 2011, 2012 y 2013 respectivamente.

En las citadas resoluciones, además de recoger la motivación contenida en las propuesta, realiza las siguientes consideraciones, de acuerdo con un Informe del Servicio Jurídico de la AEAT de 28/05/2015 (incorporado al expediente), a los efectos de justificar la desestimación de las alegaciones:

- El artículo 89 LGT establece la vinculación de las consultas para los órganos de la Administración en tanto no se modifique la legislación o jurisprudencia aplicable al caso. En este sentido, la resolución del TEAC, aunque no cabe considerarla como jurisprudencia, no ha de olvidarse el carácter de doctrina vinculante (art.242 LGT) así como que la misma fue adoptada a sabiendas del criterio establecido en las citadas consultas vinculantes. Por tanto, se aprecia la fuerza vinculante de la resolución del TEAC sobre las consultas vinculantes dictadas por la DGT.

- En cuanto su aplicación a ejercicios pasados pero no prescritos, en los cuales se presentaron declaraciones conforme al criterio de la DGT: no cabe hablar de doctrina o criterio favorable o desfavorable, pues los efectos del nuevo criterio dependerán de las circunstancias de cada contribuyente; el criterio sentado por el TEAC es el que debió aplicarse desde la entrada en vigor de la norma (no es un cambio normativo sino un criterio interpretativo), la doctrina administrativa vinculante no está sujeta a límites temporales. En consecuencia, se concluye que si cabe la comprobación a ejercicios pasados y no prescritos aplicando el criterio sentado por la resolución del TEAC.

- Por lo que se refiere al principio de confianza legítima y de los actos propios de la Administración: señala que dicho principio no está exento de límites, no alcanzando sus efectos al ejercicio de las potestades regladas (STS 10-11-2008, RJ 2010,358). En consecuencia, dado que el nuevo criterio vincula a la Administración, no le queda otra alternativa que su aplicación.

#### **Sexto.**

Disconforme el recurrente con las resoluciones, el 8 de septiembre de 2015 interpuso contra las mismas ante este Tribunal las correspondientes reclamaciones económicas administrativas, uno por cada ejercicio comprobado, solicitando su acumulación de conformidad con el artículo 230 de la LGT.

Puesto de manifiesto los expedientes, el 1 de marzo de 2016 el recurrente presenta escrito único reiterando las alegaciones ya planteadas ante la Administración. Esto es:

1. Los efectos vinculantes de las consultas de la DGT no han desaparecido para quienes, amparándose en la interpretación y aplicación de la norma prevista en las mismas, cumplan los requisitos de la reducción en los

períodos impositivos de IRPF devengados con anterioridad (2009-2014) a la resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015.

2. Vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima
3. Discrepancia con la doctrina del TEAC.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente por razón de materia y cuantía del asunto para conocer de las presentes reclamaciones interpuestas en tiempo hábil, en el que concurren los requisitos procedimentales de capacidad del actor, legitimación y acto impugnado, conforme a lo dispuesto en el Título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como en el Reglamento general de desarrollo de dicha Ley General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

### Segundo.

La primera cuestión planteada es si procede o no aplicar el criterio sentado en la resolución del TEAR de 5/2/2015 a los ejercicios devengados con anterioridad (2009-2014) los cuales fueron autoliquidados conforme al criterio recogido en las consultas vinculantes existentes en el momento de la presentación de las citadas declaraciones.

La presente cuestión, pese lo manifestado por el interesado, ha de entenderse suscrita a los ejercicios 2010 a 2013; ya que, el ejercicio 2009 no consta en el expediente que este ejercicio haya sido regularizado, y por otro lado, el ejercicio 2014, este no ha sido comprobado y en el momento de presentar la declaración ya se había dictado la resolución de unificación de criterio siendo conocedor de ella el interesado e incluso aplicando dicho criterio en la declaración presentada, como este mismo señala en el escrito de alegaciones a la propuesta.

El interesado, como ya defendió ante la Administración, considera que no pueden desaparecer los efectos vinculantes de las consultas sobre los ejercicios devengados y aplicar un criterio sentado en una resolución del TEAC posterior a la presentación de las correspondientes declaraciones.

Este argumenta que, de acuerdo con el artículo 89 LGT, el cambio de jurisprudencia no tiene efecto retroactivo sino sólo retrospectivo, lo que supone que el efecto vinculante de las consultas se mantiene sobre las obligaciones realizadas. Asimismo, cita que esta postura es la que ha mantenido la DGT en relación con situaciones en las que la propia DGT cambian su criterio (V0001-13 de 2/1/2013).

También apoya su alegación en el principio de seguridad jurídica y en la retroactividad de las normas tributarias, considerando que el cese de efectos vinculantes de una consulta se produce, en igualdad de plano, tanto por cambios normativos como de jurisprudencia.

Y por último añade que, conociendo el legislador la interpretación dada por la AEAT y por la DGT, prorrogó la reducción sin alterar nada de la redacción establecida en la DA. Lo que quiere decir, que estaba de acuerdo con la interpretación que se había realizado de la misma.

Por todo lo anterior, dado que el interesado presentó sus declaraciones según el criterio sentado por la AEAT (Nota Informativa y los Manuales Prácticos de Renta) y por la DGT (en las consultas vinculantes), solicita la anulación de las liquidaciones pues se está comprobando conforme al criterio sentado por el TEAC en una resolución posterior al cumplimiento de la presentación de las autoliquidaciones.

### Tercero.

Pese a no ser cuestionado de forma directa por el interesado, resulta conveniente resaltar, como ya hizo la Administración, la fuerza vinculante de la doctrina sentada por el TEAC en la resolución del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio frente a las consultas dictadas por la Dirección General Tributos.

Para ello, se ha de acudir al artículo 89 de la Ley 58/2003, que regula los efectos de las contestaciones a las consultas tributarias escritas:

*“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.*

*(...)”.*

Y por otro lado, al artículo 242 LGT que, al regular el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio, señala: *“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).*

Por tanto, de conformidad con los dos preceptos reproducidos, la Administración está vinculada a los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, debiendo aplicarse cuando exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributaria y los contemplados en la consulta. No obstante, lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de la Administración a los criterios de la resolución de unificación de criterio del artículo 242 LGT. Es decir, si sobre la cuestión a regularizar, existiera doctrina del TEAC, es ésta doctrina la que vincula a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto.

Esta fuerza vinculante de la doctrina del TEAC sobre las consultas, ya ha sido analizada en diversas ocasiones por este Tribunal, pudiendo citar, entre otras, la reclamación RG 2294/2013 (22/09/2015), la recoge en su Fundamento de Derecho Tercero la siguiente conclusión (la negrita es de este Tribunal en la presente resolución):

*“Por tanto, la Inspección, en el ejercicio de sus actuaciones inspectoras, de conformidad con el transcrito artículo 89.1 de la Ley 58/2003, está vinculada por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que debe aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, establecida en el apartado 7 del artículo 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, es ésta doctrina la que vincula a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto”.*

#### **Cuarto.**

Aclarada la fuerza vinculante del criterio sentado por la resolución del TEAC frente a las consultas vinculantes, resta resolver el aspecto temporal de aplicación de dicha resolución. Es decir, si procede aplicar el criterio sentado por esta a los ejercicios 2010 a 2013 como realizó la Administración (aquellos devengados no prescritos cuyo plazo de declaración había finalizado en el momento de dictarse la resolución del TEAC), o por el contrario, si sólo ha de aplicarse a los ejercicios cuyo plazo de declaración no haya finalizado en el momento de dictarse la misma .

Esta alegación ya fue planteada por el interesado ante la Administración, la cual, de acuerdo con lo establecido en el Informe de Dirección del Servicio Jurídico, contestó, a juicio de este Tribunal, de forma acertada y motivada.

En consecuencia, este Tribunal se remite a lo contestado por la Administración. No obstante lo anterior, se procede a resaltar los aspectos señalados por ésta que este Tribunal considera más relevantes:

- No cabe hablar de doctrina o criterio favorable o desfavorable, pues los efectos beneficiosos o perjudiciales del cambio de criterio dependerán de las circunstancias de cada contribuyente. En este sentido, los obligados tributarios que se vean beneficiados por el cambio de criterio podrán solicitar una rectificación de sus autoliquidaciones de ejercicios no prescrito, debiendo la Administración estimar las mismas.

- Estamos ante un cambio interpretativo, y no ante un cambio normativo. Esta diferencia, pese a lo alegado por el interesado, incide en el momento temporal de aplicación; ya que, a un cambio interpretativo de una norma no son de aplicación los límites temporales del artículo 10.2 LGT (*“salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicará a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento”*), que hace alusión a la irretroactividad de las normas aducida por el interesado, pues realmente señala el criterio en que debió de ser interpretada la norma desde su entrada en vigor.

En relación con la retroactividad alegada, el interesado cita la consulta de la DGT V0001-13, que se pronuncia en el siguiente sentido (el subrayado es de este Tribunal):

*“(…) 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 Tributarias 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”:*

A la vista de su reproducción, este Tribunal aprecia que se trata de un supuesto distinto al planteado ahora (y por tanto no es aplicable dicha consulta al presente caso), ya que en la consulta lo que se trata es un cambio de criterio por la propia Dirección General de Tributos de un criterio recogido en una consulta anterior de la citada DGT.

Mientras que en el presente supuesto, el cambio de criterio es sentado por una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central que, como se analizó en el antecedente de hecho anterior, tiene mayor fuerza vinculante, en tanto que según el artículo 242.4 LGT no sólo vincula a la Administración Tributaria, como sucede con las consultas vinculantes (art. 89 LGT), sino también a los Tribunales Económico-Administrativos.

Además, el mismo artículo 89.1 LGT, señala que las consultas son vinculantes “en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso...”. Es decir, se da en la norma un trato diferente a las consultas vinculantes (no son jurisprudencia) que a las resoluciones de unificación de criterio (que se asemejan a jurisprudencia dado su carácter vinculante recogido en el artículo 242.4 LGT).

Por lo tanto, este Tribunal considera que no existe razón para que la Administración, vinculada por el criterio sentado en la resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015, no aplique el mismo en las liquidaciones dictadas los ejercicios comprobados, sin perjuicio de que el obligado tributario cuando cumplió con sus obligaciones lo hizo de conformidad con el criterio recogido en las consultas vinculantes en dicho momento.

El hecho de que el obligado tributario haya actuado amparado en las consultas vinculantes impide que su conducta pueda ser objeto de sanción, al no apreciarse negligencia en su comportamiento, pero ello no impide a que, ante un cambio de criterio, se puede proceder a la comprobación correspondiente por parte de la Administración Tributaria, siempre y cuando no hayan prescrito el derecho a liquidar de la Administración tributaria en relación con los mismos.

Así, el efecto vinculante de las consultas de la DGT lo que proscribía es que el interesado hubiera sido regularizado por la Administración en los años en los que el criterio vigente era el de las consultas, al haberlo aplicado el interesado en sus autoliquidaciones.

Pero el efecto vinculante de las consultas desaparece tan pronto como el TEAC sienta doctrina. Así lo tiene reconocida la propia DGT en contestación a consulta DGT de 28-04-2014 (**Consulta vinculante V1156/2014**) (la negrita es de este Tribunal):

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

(...)

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

Así, por todo lo anterior, este Tribunal desestima la alegación del interesado sobre la no procedencia de aplicar la resolución del TEAC de 5/2/2015 a los ejercicios comprobados (2010-2013).

#### Quinto.

Otro de los aspectos planteadas, relacionado en cierto modo con la cuestión anterior, es la vulneración de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima.

El interesado defiende que existen actos propios de la Administración (nota informativa de la AEAT de marzo 2010, consultas vinculantes DGT, Manuales del IRPF 2010-2013) que adoptan una decisión (cumplimiento de requisitos en sede de socio) de la que posteriormente se desdice en los actos impugnados (requisitos en sede de la entidad).

Asimismo argumenta que considera desacertado la afirmación contenida en el Informe del Servicio Jurídico (“el principio de confianza 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 2012,358), 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 prestaciones 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”).

En este sentido, señala que la jurisprudencia española ha reconocido, en base al principio de confianza legítima, la imposibilidad de regularizar situaciones en las que lo que estaba en juego era la aplicación de una norma tributaria (cita varias sentencias del Tribunal Supremo).

Este Tribunal considera que las sentencias señaladas por el recurrente no son aplicables al presente caso, pues con carácter general se trata de supuestos que la Administración considera un mismo hecho de dos formas distintas para dos comprobación diferentes (por ejemplo, que el valor de adquisición para cálculo de una ganancia patrimonial tiene que coincidir con el valor tenido en cuenta para el calcular el ITP). Por tanto, en ninguna de ellas se contempla un caso como el presente, en el que se produce un cambio de criterio de aplicación de una norma contemplado en una resolución vinculante para la Administración.

Así, este Tribunal comparte la afirmación contenida en el Informe del Servicio Jurídico según la cual el principio de confianza legítima tiene ciertos límites no produciendo efecto sobre las potestades regladas de la Administración.

En opinión de este Tribunal, podría plantearse la vulneración de dicho principio si la conducta del obligado tributario hubiera sido objeto de sanción, pero como ya se indicó anteriormente, el propio Informe señalaba que no procedía pues el recurrente actuó conforme a un criterio recogido en consultas vinculantes.

En este sentido, no ha de olvidarse que con la comprobación por el cambio de criterio de interpretación, no se está “castigando” al recurrente, sino que se le está haciendo tributar por el importe que le hubiera correspondido de haber aplicado el criterio de interpretación contenido en la resolución del TEAC, el cual debió de ser el aplicado desde la entrada en vigor de la norma.

Por tanto, este Tribunal no aprecia que con las liquidaciones del IPRF de los ejercicios comprobados, en las que se aplica el criterio sentado en la resolución del TEAC, se hayan vulnerado los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica.

**Sexto.**

Y por último, el interesado manifiesta su discrepancia con la doctrina del TEAC sobre la interpretación de la DA 27 LIRPF, pues este entiende que la interpretación que procede es la que consiste en verificar los requisitos a nivel de socio y no de la entidad.

Este Tribunal considera que esta última alegación en cierto modo no procede en la presente reclamación, en tanto que la forma de interpretar la citada DA 27º LIRPF fue objeto de estudio en el recurso extraordinario de alzada de unificación de criterio resuelto mediante resolución de 5 de febrero de 2015.

Resolución esta, que de haber estado en desacuerdo con su contenido, pudo ser recurrida mediante un recurso extraordinario para unificación de doctrina por el Director General de Tributos (artículo 243 LGT)

La Administración, dado el carácter vinculante de dicha resolución (artículo 242 LGT) se ha limitado a aplicar el criterio sentado en la misma.

En consecuencia, la discrepancia del interesado con la forma de interpretar la norma del, no supone en ningún caso que las liquidaciones impugnadas no sean conforme a Derecho, pues la Administración se limitó a aplicar las resoluciones que para ella eran vinculantes.

Por lo expuesto,

**EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, conociendo las reclamaciones interpuestas en única instancia.

**ACUERDA**

**DESESTIMARLAS**, confirmando las liquidaciones impugnadas por ser ajustadas a Derecho.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.