

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070804

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 1006/2018, de 13 de junio de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2800/2017

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Seguridad jurídica. Principio de confianza legítima. 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. Eso sí, la circunstancia de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad, o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos imposables procedimiento alguno (de gestión, o de inspección) no determina ineluctablemente que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo, pues tal circunstancia -la ausencia de regularización- no constituye, si no va acompañada de otros actos concluyentes, un acto propio que provoque en el interesado la confianza en que su conducta es respaldada por el órgano competente de la Administración.

Pues bien, la lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la estimación del recurso de casación deducido por la Diputación Foral pues el eventual «cambio de criterio» que aquí se habría producido no reúne los requisitos necesarios como para entender vulnerado el principio de confianza legítima, máxime si se tiene en cuanto que la Administración está sometida al principio de legalidad y, sobre todo, que no consta pronunciamiento, resolución o acto expreso que ponga de manifiesto que la Hacienda Foral entendió siempre -antes de julio de 2014- que operaciones como las analizadas no estaban sujetas al tributo.

Haciendas forales. País Vasco. ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Hecho imponible. Relaciones con el IVA. Transmisiones de oro por particulares a profesionales del sector. El acogimiento del recurso de casación exige resolver el fondo del litigio, pero aunque la ley -art. 93.1 Ley 29/1998 (LJCA)- y el carácter pleno de esta jurisdicción autorizan a este Tribunal a actuar como juez de instancia y a resolver el fondo de las pretensiones deducidas en el recurso, la prudencia exige devolver las actuaciones a la Sala sentenciadora (como también permite aquel precepto de nuestra norma procesal), para que sea ella la que adopte la decisión que proceda sobre la conformidad o disconformidad a derecho de las resoluciones recurridas. Ello es así por cuanto esta misma Sección ha planteado [Vid., ATS, de 7 de febrero de 2018, recurso n.º 163/2016 (NFJ070795)]- una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la tributación de operaciones idénticas a las que aquí se plantean.

Quiere ello decir, por tanto, que esta Sala debería esperar al resultado de la citada cuestión prejudicial para estudiar el fondo del recurso sin resolver la pretensión casacional sustancial relativa a la eficacia del principio de confianza legítima, lo que se entiende improcedente habida cuenta que, una vez abordada aquella pretensión y resuelta en sentido favorable a la Administración recurrente, nada impedía adoptar la decisión correspondiente sobre la misma. Ello permitirá a la Sala de Bilbao, además, resolver el litigio -en cuanto al fondo- en los términos que procedan teniendo en cuenta, obviamente, el pronunciamiento que efectúe en su momento el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la citada cuestión prejudicial.

[Vid., ATS, de 12 de julio de 2017, rec. n.º 2800/2017 (NFJ070806), en el que se plantea el recurso de casación que se resuelve en esta sentencia, y, STSJ del País Vasco, de 15 de marzo de 2017, recurso n.º 300/2016 (NFJ067775), que se recurre].

PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 103.
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 3.
Ley 40/2015 (Régimen Jurídico del Sector Público), art. 3.

PONENTE:

Don Jesús Cudero Blas.

Magistrados:

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN
Don JOSE DIAZ DELGADO
Don ANGEL AGUALLO AVILÉS
Don JOAQUIN HUELIN MARTINEZ DE VELASCO
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don JESUS CUDERO BLAS

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.006/2018

Fecha de sentencia: 13/06/2018

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2800/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 29/05/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.1

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: Emgg

R. CASACION núm.: 2800/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1006/2018

Excmos. Sres.

D. Nicolas Maurandi Guillen, presidente

D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguillo Aviles

D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis

D. Jesus Cudero Blas

En Madrid, a 13 de junio de 2018.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2800/2017 interpuesto por el procurador de los tribunales don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, en nombre y representación de la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA , contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 15 de marzo de 2017 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 300/2016, sobre liquidaciones provisionales del impuesto sobre transmisiones patrimoniales (transmisiones onerosas) correspondientes a los ejercicios 2011, 2012 y 2013; ha sido parte recurrida don Alvaro , representado por la procuradora de los tribunales doña Cayetana Natividad de Zulueta Luschinger.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. *Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.*

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia pronunciada el 15 de marzo de 2017 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, estimatoria del recurso núm. 300/2016 .

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, expresados sintéticamente y en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) El 7 de julio de 2014, la Administración Tributaria -la hacienda foral de Bizkaia- requirió a don Alvaro , empresario del sector de oro y otros metales preciosos, la presentación de autoliquidaciones por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales (onerosas) por las adquisiciones que realizó de oro a particulares (no comerciantes) durante los años 2011, 2012 y 2013.

b) El interesado contestó al requerimiento aportando relación detallada de sus adquisiciones en los tres años, identificando a los transmitentes y señalando los precios de las correspondientes operaciones. Presentó, además, autoliquidaciones del tributo sin ingreso.

c) Se dictan entonces tres liquidaciones provisionales en las que se aplica a las sumas declaradas en cada ejercicio un tipo del 4%, entendiéndose que el adquirente del oro - el empresario- era sujeto pasivo del impuesto sobre transmisiones patrimoniales (modalidad transmisiones patrimoniales onerosas).

d) Tales liquidaciones son impugnadas en reposición y ante el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia mediante escritos en los que el contribuyente sostenía que su actividad no constituía hecho imponible del impuesto y que dos sentencias del Tribunal Supremo (de 18 de enero de 1996 y de 16 de diciembre de 2011) declararon estas operaciones no sujetas.

e) El indicado órgano de revisión desestima la reclamación al considerar, sustancialmente, que las actividades analizadas no están sujetas a IVA (porque el transmitente no es empresario), pero sí a transmisiones patrimoniales onerosas (porque la "operación" no tiene porqué ser analizada solo desde la perspectiva del adquirente, sino que ha de estarse a quien realiza la misma -al transmitente-, que no es empresario).

Segundo. La sentencia de instancia.

1. Frente al citado acuerdo desestimatorio, interpuso el Sr. Alvaro recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este órgano jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que lo estimó a través de la sentencia ahora recurrida por una razón esencial: la Administración Tributaria ha cambiado de criterio "sin la menor advertencia previa", pues nunca exigió el tributo con anterioridad al año 2014 (fecha en la que se efectúan los requerimientos).

De esta suerte, según la Sala de instancia, el principio de confianza legítima se quebrantaría si se permitiera que un cambio de criterio se proyectara hacia atrás, pues "la irrupción retroactiva de un criterio administrativo inédito e imprevisible" conduce a "la consecuencia singularizada, y no normativa, de la anulación de las actuaciones".

2. Para la Sala de Bilbao, por tanto, (i) las operaciones controvertidas están sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, (ii) ese es el criterio seguido por la propia Sala sentenciadora y (iii) tal doctrina no puede, sin embargo, aplicarse al caso porque, de exigirse el tributo por operaciones anteriores a julio de 2014, se vulneraría el principio de confianza legítima.

Razona así la sentencia ahora recurrida en su fundamento jurídico segundo:

"Lo que las actuaciones administrativas revelan es que, en efecto, sin constancia de que el ITPO se hubiese autoliquidado ni exigido nunca, (tal y como resulta de los antecedentes y resoluciones de éste y de otros procesos afines ya resueltos), el 7 de Julio de 2014 se requirió por la Oficina Gestora al recurrente a presentar autoliquidaciones por las compras y adquisiciones de oro de particulares no empresarios correspondientes a los ejercicios 2011, 2012 y 2013, y requerimiento que fue respondido con una relación detallada de los transmitentes y de los precios de cada adquisición, junto con las autoliquidaciones exigidas, pero sin efectuar ingreso, dándose lugar a la práctica de las liquidaciones provisionales arriba reseñadas, con los posteriores recursos y reclamaciones.

La situación que así se pone de relieve es la de un cambio de criterio de la Administración Tributaria que, sin la menor advertencia previa, -que por definición no viene dada tampoco por la entrada en vigor de disposiciones o normas jurídicas sobre las que se puedan proyectar criterios de irretroactividad-, conlleva la exigencia de un tributo respecto de tres ejercicios vencidos como los de 2011, 2012 y 2013. En tal situación, y si bien esta Sala ha entendido y entiende que esa figura tributaria es de plena exigencia a las transmisiones de que se trata, tal y como ha puesto de manifiesto en recientes sentencias como la de 13 de setiembre de 2016 en el R.C-A nº 554/2015 , comparte sin embargo la fundamentación específica que el presente recurso desarrolla".

Y tras recordar en ese mismo fundamento segunda la doctrina del Tribunal Constitucional y la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el principio de confianza legítima, concluye el razonamiento así:

" (...) Lejos de darse por legítima toda pretensión que se oponga a la evolución y eventual revisión de los criterios sobre el punto de controversia debatido, ya sea en la práctica y doctrina administrativa, (consultas de la DGT, resoluciones del TEAC, etc.) ya en el posicionamiento de los Tribunales, (ahora divididos sobre la solución del mismo), no cabe confirmar la actuación de la Administración tributaria foral que, ante esa fundada expectativa de que el tributo en ningún caso se liquidaría por los ejercicios de 2011, 2012 y 2013, con esperanza que venía inducida por la continuada inactividad exactora del mismo y avalada por un estado jurisprudencial de indudable influjo, emplea

súbitamente las potestades liquidatorias respecto de los ejercicios pasados, fuera de toda previsibilidad para el sujeto pasivo, -que no había tenido la menor oportunidad de conocer anticipadamente su incidencia sobre la propia actividad mercantil, sobre sus costes y las derivadas consecuencias económicas sobre su negocio, ni contó con la noticia ni con la posibilidad de adaptación de sus decisiones económicas (que podrían implicar hasta la de no continuar en el ejercicio de la actividad)-, para la exigencia del gravamen a hechos impositivos pretéritos y a situaciones jurídicas y períodos impositivos ya agotados.

En esta línea, y como dijo la STC 173/1996, de 31 de octubre . "La seguridad jurídica, según constante doctrina de este Tribunal, es "suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio" (SSTC 27/81 , 99/87 , 227/88 y 150/90).Y aun cuando resulta claro, como se advertía en el F. J. 8º de la STC 150/90 , que no puede erigirse en valor absoluto, pues ello daría lugar a la congelación o petrificación del ordenamiento jurídico existente (SSTC 6/83 ,99/87 y 126/87), consecuencia contraria a la concepción que fluye del propio art. 9,2 CE, ni debe entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal (SSTC 27/81 y 6/83), "sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad" (SSTC 150/90 y 197/92)".

En este caso, ese mismo alcance de contravención de toda seguridad jurídico-tributaria, -rechazándose por ello toda liquidación de operaciones anteriores a las fechas en que la Administración requirió por primera vez, (julio de 2014), la autodeclaración del tributo-, debe predicarse de la irrupción retroactiva de un criterio administrativo inédito e imprevisible, con la consecuencia singularizada, y no normativa, de la anulación de tales actuaciones"

Tercero. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La Diputación Foral de Bizkaia preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 5 de mayo de 2017.

2. En dicho escrito, identificó como "normas infringidas" los artículos 103 de la Constitución Española y 3 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común , hoy artículo 3 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público , destacando la relevancia de tal infracción en cuanto se estima una demanda -que sostenía que la compraventa de oro y otros metales preciosos a particulares por profesionales del sector no estaba sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados- con un interpretación y aplicación equivocada del principio de protección de la confianza legítima, impidiendo a la Administración, que no había regularizado la situación tributaria del contribuyente para liquidar dicho tributo en relación con ejercicios anteriores, que lo haga para períodos tributarios posteriores que no están prescritos, como es el caso de los ejercicios 2011 y siguientes.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 11 de mayo de 2016 y la Sección Primera de esta Sala lo admitió en otro de 12 de julio de 2017, en el que aprecia que concurren las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en las letras c) y b) del artículo 88.2 de la Ley Jurisdiccional , precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Determinar si el principio de protección de la confianza legítima y el que impide ir contra los propios actos imposibilitan a una Administración, que no ha exigido a los contribuyentes un tributo en relación con una determinada clase de operaciones por considerar que no estaba sujeta a exacción, reclamarles el pago del mismo, por cambiar de criterio, en relación con períodos tributarios en los que aún no ha prescrito su derecho a hacerlo".

Cuarto. Interposición del recurso de casación.

1 . La representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia interpuso el recurso de casación mediante escrito de 25 de septiembre de 2017, que observa los requisitos legales, y en el que reitera, en primer lugar, las infracciones en las que, a su juicio, incurre la sentencia recurrida y que centra en una errónea aplicación del principio de confianza legítima, que exige que concurra signos externos provenientes de la Administración lo suficientemente concluyentes como para inducir a los particulares a creer que su comportamiento se ajusta a las exigencias legales.

2. En relación con la jurisprudencia invocada en la resolución recurrida, destaca que de ella se deriva la necesidad de que concurra algún tipo de "compromiso o signo externo" dirigido por la Administración a los particulares, lo que en este caso no habría ocurrido ya que "no ha habido ningún pronunciamiento previo al requerimiento de la Hacienda Foral de Bizkaia, ni de la Diputación Foral, ni de la Dirección General de Tributos que haya declarado la no sujeción o la exención del impuesto sobre transmisiones patrimoniales de las adquisiciones de oro y metales preciosos a los particulares".

3. Como conclusión se afirma que -frente a la tesis de la Sala sentenciadora- "la Administración no ha comprobado en ejercicios anteriores la tributación de las adquisiciones del recurrente, ni ha calificado las operaciones por éste realizadas, ni se ha pronunciado sobre las mismas, actuaciones necesarias (...) como para acudir al principio de confianza legítima".

Quinto. Oposición al recurso de casación del demandante en la instancia.

1. La representación procesal del demandante en la instancia se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de 5 de diciembre de 2017, que observa los requisitos legales, y en el que, tras destacar -en primer lugar- el acierto de la sentencia al aplicar al caso el principio de confianza legítima, sostiene que su comportamiento -no autoliquidando el tributo controvertido- se asentaba "en la firme convicción" de que, a tenor de la interpretación efectuada por los Tribunales, "la Administración respetaba y respetaría la doctrina jurisprudencial ampliamente extendida (...) que establecía que la adquisición de compra (sic) de oro estaba exenta de la liquidación (sic) de este tributo, habida cuenta que no existe un cambio legislativo reciente que pudiera amparar esa modificación".

2. Añade que la doctrina expuesta -contraria a la sujeción de estas operaciones a transmisiones patrimoniales onerosas- ha venido siendo aplicada después de la liquidación de 2015 por otras sentencias de otros altos tribunales autonómicos por lo que -afirma- "es obvio que existía, cuando menos, una confianza en que la Administración no podía exigir la autoliquidación del impuesto toda vez que existía (y existe aún hoy) esa corriente jurisprudencial del Tribunal Supremo que era la razón (...) por la que no se le había exigido con anterioridad (...) y que había formado esa firme convicción de exención".

Sexto. Vista pública y deliberación.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección consideró necesaria la celebración de vista pública, que tuvo efectivamente lugar en el día señalado - 29 de mayo de 2018- y a cuya terminación se inició la deliberación para la votación y fallo del recurso, que concluyó con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, impugnada en casación por la Diputación Foral de Bizkaia, es o no conforme a Derecho, para lo cual resulta forzoso analizar, en primer lugar, el alcance y significación del principio de confianza legítima, pues ha sido, precisamente, la aplicación al caso de este principio el que ha llevado a los jueces a quo a estimar el recurso contencioso-administrativo.

Tal acogimiento se ha producido, además, contradiciendo el criterio de la propia Sala sentenciadora en cuanto al fondo del asunto, expresado en resoluciones anteriores a la impugnada. Recordemos que la actuación administrativa recurrida en la instancia consideró que las adquisiciones de oro y otros metales preciosos realizadas por empresarios a particulares constituían operaciones sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales, criterio que -como la propia Sala de Bilbao recuerda en el fundamento de derecho segundo de la sentencia que nos ocupa- fue ratificado por el propio Tribunal sentenciador en diversos pronunciamientos, en los que se entendió que "esa figura tributaria es de plena exigencia a estas transmisiones".

En el caso analizado, sin embargo, la sentencia considera que la exigencia del tributo solo sería posible a partir de julio de 2014, pues en esa fecha se dirige un requerimiento al interesado exigiéndole que autoliquide el

impuesto por las operaciones de aquella naturaleza realizadas en ejercicios anteriores no afectados por la prescripción. Y es que, según se sigue del fundamento segundo de aquella sentencia, ese requerimiento -en cuanto expresión de un cambio de criterio imprevisible - habría vulnerado la confianza legítima del contribuyente, inducida, según se afirma, "por la continuada inactividad exactora del mismo y avalada por un estado jurisprudencial de indudable influjo", siendo así que dicho sujeto pasivo "no habría tenido la menor oportunidad de conocer anticipadamente su incidencia sobre la propia actividad mercantil, sobre sus costes y las derivadas consecuencias económicas sobre su negocio, ni contó con la noticia ni con la posibilidad de adaptación de sus decisiones económicas (que podrían implicar hasta la de no continuar en el ejercicio de la actividad)".

En definitiva, la exigencia del gravamen "a hechos imponibles pretéritos y a situaciones jurídicas y períodos impositivos ya agotados" resulta contraria al principio de confianza legítima tal y como ha sido configurado por la jurisprudencia.

Segundo. *El principio de confianza legítima.*

Tanto la Hacienda Foral (en sede administrativa y en vía jurisdiccional), como la representación procesal del contribuyente (en la instancia y en esta casación) y la propia sentencia recurrida describen adecuadamente el alcance y significación del principio de confianza legítima tal y como ha sido perfilado por diversos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, del Tribunal Constitucional y de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

No parece necesario ahora reproducir literalmente o replicar in extenso las numerosas resoluciones recaídas sobre la cuestión, aunque sí afirmar que nos hallamos ante un principio de creación jurisprudencial cuya eficacia dependerá de las concretas circunstancias de cada caso.

Dicho de otro modo, aunque es posible identificar determinados requisitos generales que acotan la naturaleza, la significación, el alcance y los efectos de tal principio, serán las características del asunto las que permitirán determinar si se ha producido, o no, la infracción de la confianza legítima, en el bien entendido que ésta no es más que una consecuencia de la buena fe que, necesariamente, debe presidir las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos.

Muy sintéticamente cabe afirmar que el principio en estudio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.

Pero para que pueda afirmarse que existe ese deber es menester que concurren determinados requisitos (destacados en la sentencia de 22 de junio de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 2218/2015, con abundante cita de pronunciamientos anteriores), concretamente los siguientes:

1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias, el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

2. Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración -valga la expresión- derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el

ciudadano - más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder.

Estos parámetros son, insistimos, conocidos por las partes y por la sentencia recurrida, al punto de que buena parte de ellos ha sido reproducida en sus escritos procesales. Ocurre, sin embargo, que las circunstancias del caso -esenciales, como dijimos, a estos efectos- conducen a distinta conclusión. En efecto:

a) Para la sentencia de instancia y para la parte recurrida, el silencio de la Administración antes del requerimiento de julio de 2014 y la existencia de un criterio jurisprudencial contrario a la sujeción al tributo de estas operaciones impedía al órgano competente exigirlo en ejercicios anteriores a ese mismo requerimiento.

b) Para la Diputación Foral no se quebranta el principio de confianza legítima por el hecho de exigir el tributo en períodos no prescritos cuando, como es el caso, el órgano administrativo competente en materia tributaria no había adoptado decisión expresa alguna -ni respecto del contribuyente, ni con carácter general- que declarara la no sujeción al tributo de las operaciones aquí controvertidas.

Tercero. *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Como se dijo más arriba, el auto de admisión nos exige que determinemos si el principio de protección de la confianza legítima de tan continua cita imposibilita a una Administración, que no ha exigido a los contribuyentes un tributo en relación con una determinada clase de operaciones por considerar que no estaba sujeta a exacción, reclamarles el pago del mismo, por cambiar de criterio, en relación con períodos tributarios en los que aún no ha prescrito su derecho a hacerlo.

Vaya por delante que es imposible, a nuestro juicio, responder a esta cuestión de forma absoluta, general o universalmente aplicable a todas las situaciones de aquella naturaleza. Nuevamente hay que continuar como empezamos al analizar el principio en estudio: su eficacia dependerá de las concretas circunstancias de cada caso.

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 imponible), 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.

A ello cabría añadir, reiterando aquí nuestra jurisprudencia, que la circunstancia de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad, o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos imponible procedimiento alguno (de gestión, o de inspección) no determina ineluctablemente que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo, pues tal circunstancia -la ausencia de regularización- no constituye, si no va acompañada de otros actos concluyentes, un acto propio que provoque en el interesado la confianza en que su conducta es respaldada por el órgano competente de la Administración.

Estas afirmaciones, en definitiva, no son más que la aplicación al caso de nuestra jurisprudencia sobre el principio de confianza legítima pues, reiteramos, el mismo (i) no puede amparar creencias subjetivas de los administrados, (ii) ni descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, ni, en fin, (iii) puede aplicarse con eficacia anulatoria sin actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente.

Cuarto. *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 la Diputación Foral de Bizkaia pues, como señala con acierto dicha parte recurrente, el eventual "cambio de criterio" que aquí se habría producido no reúne los requisitos necesarios como para entender vulnerado el principio de confianza legítima, máxime si se tiene en cuanto que la Administración está sometida al principio de legalidad y, sobre todo, que no consta pronunciamiento, resolución o acto expreso que ponga de

manifiesto que la Hacienda Foral entendió siempre -antes de julio de 2014- que operaciones como las analizadas no estaban sujetas al tributo.

Debemos salir al paso, además, de la afirmación de la parte recurrida según la cual el comportamiento de la Hacienda Foral estaría amparado en una clara posición del Tribunal Supremo y de los Tribunales de Justicia sobre la no sujeción de estas operaciones al tributo en cuestión. Con independencia de que el Tribunal Supremo solo se ha pronunciado una vez sobre el fondo del asunto (en la sentencia de 1996) y una más para inadmitir una casación en interés de ley, es lo cierto que los órganos judiciales de los distintos territorios tenían -antes de la fecha de la sentencia que nos ocupa e incluso antes del requerimiento efectuado - criterios dispares, al punto de que la Sección Primera de esta Sala ha admitido diversos recursos de casación por entender que concurría en esos recursos la circunstancia de interés casacional prevista en el artículo 88.2.a) de la Ley Jurisdiccional, esto es, porque había criterios contradictorios de los distintos tribunales sobre la misma cuestión.

El acogimiento del recurso de casación exige resolver el fondo del litigio, consistente en determinar si las operaciones sobre las que se giraron las liquidaciones provisionales impugnadas (compras a particulares de objetos de oro y otros metales efectuadas por la empresa en los años 2011, 2012 y 2013) estaban sujetas y no exentas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales teniendo en cuenta que, al no tener los transmitentes la condición de empresarios o profesionales, quedan fuera del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Aunque la ley - artículo 93.1 de la Ley Jurisdiccional - y el carácter pleno de esta jurisdicción nos autorizan a actuar como jueces de instancia y a resolver el fondo de las pretensiones deducidas en el recurso, la prudencia nos exige devolver las actuaciones a la Sala sentenciadora (como también permite aquel precepto de nuestra norma procesal) para que sea ella la que adopte la decisión que proceda sobre la conformidad o disconformidad a derecho de las resoluciones recurridas.

Ello es así por cuanto esta misma Sección ha planteado -mediante auto de 7 de febrero de 2018, dictado en el recurso núm. 163/2016 - una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la tributación de operaciones idénticas a las que aquí nos ocupan (compras efectuadas por empresarios a particulares de objetos de oro y otros metales) interrogando a dicho órgano sobre el siguiente extremo:

" Si la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal que de aquella Directiva deriva, así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que la interpreta, se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual un Estado miembro puede exigir el pago de un impuesto indirecto distinto del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a un empresario o profesional por la adquisición a un particular de un bien mueble (concretamente, oro, plata o joyería) cuando: 1. El objeto adquirido va a ser destinado, mediante su procesamiento y posterior transmisión, a la actividad económica propia de dicho empresario; 2. Se van a efectuar operaciones sujetas a IVA al reintroducir el bien adquirido en el circuito empresarial y 3. La legislación aplicable en ese mismo Estado no permite al empresario o profesional deducirse, en tales operaciones, lo abonado en concepto de aquel impuesto por la primera de las adquisiciones mencionadas" .

Quiere ello decir, por tanto, que esta Sala debería esperar al resultado de la citada cuestión prejudicial -para estudiar el fondo del recurso- sin resolver la pretensión casacional sustancial (relativa a la eficacia del principio de confianza legítima), lo que entendemos improcedente habida cuenta que, una vez abordada aquella pretensión y resuelta en sentido favorable a la Administración recurrente, nada impedía adoptar la decisión correspondiente sobre la misma.

Ello permitirá a la Sala de Bilbao, además, resolver el litigio -en cuanto al fondo- en los términos que procedan teniendo en cuenta, obviamente, el pronunciamiento que efectúe en su momento el Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la citada cuestión prejudicial.

Quinto. Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

Y respecto de las correspondientes a la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

Segundo.

Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador de los tribunales don Manuel Francisco Ortiz de Apodaca García, en nombre y representación de la DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Primera) del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 15 de marzo de 2017 , dictada en el procedimiento ordinario núm. 300/2016, sobre liquidaciones provisionales del impuesto sobre transmisiones patrimoniales (transmisiones onerosas) correspondientes a los ejercicios 2011, 2012 y 2013, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Ordenar la retroacción de las actuaciones procesales al momento inmediatamente anterior a dictar sentencia a fin de que la Sala competente resuelva el litigio en cuanto al fondo, determinando la conformidad o disconformidad a derecho de las resoluciones recurridas.

Cuarto.

No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolas Maurandi Guillen D. Jose Diaz Delgado

D. Angel Aguallo Aviles D. Joaquin Huelin Martinez de Velasco

D. Francisco Jose Navarro Sanchis D. Jesus Cudero Blas

PUBLICACIÓN . Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Jesus Cudero Blas estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.