

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ071980

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA (Sede en Málaga)

Sentencia 1824/2018, de 19 de septiembre de 2018

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 553/2017

SUMARIO:

Procedimiento de gestión. Consultas tributarias. Vinculación de las consultas a otras Administraciones y Tribunales. En este caso nos encontramos con un criterio vinculante expresado por la Dirección General de los Tributos de manera reiterada, que era de aplicación a la fecha de la presentación de la autoliquidación de IRPF correspondiente al periodo impositivo 2012, 2013 y 2014, criterio que se ve modificado posteriormente por el TEAC por resolución de 5 de febrero de 2015, R.G. 3654/2013 (NFJ057151), constante el plazo que permite a la Administración efectuar la comprobación de la declaración tributaria del contribuyente. Por lo que en suma se nos plantea la cuestión jurídica de si es posible ejercitar la facultad de comprobación y liquidación del impuesto por parte de la Administración como consecuencia de la sobrevenida alteración de un criterio tributario que se imponía como vinculante durante el período impositivo al que se refería la declaración tributaria. El supuesto sin estar perfectamente resuelto por la norma legal, si apunta hacia la imposibilidad que afecta a la Administración de realizar esta corrección retroactiva de su anterior criterio vinculante. Razones relacionadas con la seguridad jurídica y con su corolario principio de protección de la confianza legítima abonan esta solución. La consulta vinculante, y la posibilidad de extensión de sus efectos a supuestos idénticos, se configura como un elemento encaminado a dotar de seguridad jurídica al contribuyente que se precave de adaptar su conducta a los criterios previamente expresados por la Administración. El contribuyente que declaró conforme al criterio de la consulta vinculante no puede ser objeto de una comprobación por motivo de su rectificación, pues vería frustrada la confianza que depositó en las posiciones expresadas por la DGT con fuerza vinculante, pues no incurrió en ninguna falta interpretativa corregible a posteriori, sino que tal falla sería en todo caso vinculable a la errónea interpretación de la Administración Tributaria. No es posible aplicar la doctrina de los TEA con carácter retroactivo en procedimientos de comprobación tributaria, cuando el contribuyente ajustó su comportamiento al criterio precedente expresado en una consulta vinculante aplicable durante el período impositivo de que se trate [Vid., STS de 13 de junio de 2018, recurso n.º 2800/2017 (NFJ070804)].

PRECEPTOS:

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

Ley 230/1963 (LGT), art. 107.

Código Civil, art. 1.

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

PONENTE:*Don Santiago Macho Macho.*

Magistrados:

Don FERNANDO DE LA TORRE DEZA

Don SANTIAGO MACHO MACHO

Doña MARIA BELEN SANCHEZ VALLEJO

SENTENCIA Nº 1824/2018

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCÍA

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DE MÁLAGA

RECURSO Nº 553/2017

ILUSTRÍSIMOS SEÑORES:

PRESIDENTE

D. FERNANDO DE LA TORRE DEZA

MAGISTRADOS

D. SANTIAGO MACHO MACHO
D^a. BELÉN SÁNCHEZ VALLEJO

Sección Funcional 2^a

En la Ciudad de Málaga a 19 de septiembre de 2018

Esta Sala ha visto el presente el recurso contencioso-administrativo número 553/2017, interpuesto por el Procurador Sr. Castillo Lorenzo, en nombre de doña Reyes, asistido por el Letrado Sr. Guio Montero, frente a resolución de Málaga del TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE ANDALUCÍA, Administración, representada y defendida por el Abogado del Estado.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. SANTIAGO MACHO MACHO, quien expresa el parecer de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por el reseñado en la encabezamiento fue presentado en esta Sala escrito el 19/09/2017 interponiendo recurso contencioso-administrativo frente a resolución de dictada por la Sala de Málaga del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía por la que se desestiman la reclamación económico-administrativa n^o NUM000.

Segundo.

El recurso es admitido el con decreto de 19/09/17 que también acuerda su tramitación conforme a lo dispuesto en el capítulo I del título IV de la Ley 29/1.998.

Seguido el curso de los autos es sustanciada demanda el 9/01/18 pidiendo sentencia por la que se anule la liquidación objeto del recurso.

Dado traslado a la parte demandada para contestar a la demanda, fue realizada mediante escrito de 7/02/18, que se da por reproducido, en el que pide sentencia desestimando el recurso e imponiendo costas

Tercero.

En diligencia de 19/01/18 es fijada la cuantía del procedimiento en 97.458,49 euros, y quedaron los autos pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, teniendo lugar el pasado día doce.

Cuarto.

En la tramitación de este procedimiento se han observado las exigencias legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**Primero.**

Objeto del recurso presente es determinar si se ajustan a derecho la resolución de la Sala del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Málaga, que desestima la reclamación núm. NUM000, confirmando la liquidación practicada por la AEAT en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2012, por importe a ingresar de 86.616,60 € de principal y 10.841,89 € de intereses, por estimar que en los casos de contribuyentes que ejerzan actividades económicas a través de una comunidades de bienes, 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.

Segundo.

La parte recurrente expone, en síntesis:

- La resolución recurrida incurre en incongruencia omisiva.

Como se ha tratado de demostrar en la vía administrativa las liquidaciones giradas por la Oficina de Gestión Tributaria en razón a la aplicación de la doctrina resultante de la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 5 de febrero de 2015, se han considerado no ajustadas a derecho con apoyo en unas Consultas Vinculantes, citadas más atrás, y que apoyaban la manera de proceder de mi representada, quien adecuo sus autoliquidaciones a lo dispuesto con total claridad por las mismas. Es decir, la actuación administrativa se apoyaba en una resolución del Tribunal Central de 5 de febrero de 2015 y mi representada justificaba su manera de proceder en unas Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos del ejercicio 2010, en concreto las Consultas censadas con los números V1520/2010, V1553/2010 y V2053/2010 de 7 de julio y 17 de noviembre de dicho año. Ante este planteamiento era lógico esperar que la resolución del Tribunal Regional abordase la contradicción entre la manera de entender la cuestión, completamente diferente, entre las Consultas Vinculantes y la resolución del Tribunal Central. No ha sido así, en la resolución no hay ninguna consideración en relación a las Consultas Vinculantes en cumplimiento de las cuales mi representada ha apoyado su manera de actuar.

Sin duda de ninguna clase esta manera de proceder encaja en lo que se denomina incongruencia omisiva, ya que bajo ningún concepto puede extraerse de la lectura de la resolución el que estemos ante una desestimación tácita de la pretensión de mi representada. Esta manera de proceder por parte del Tribunal Regional, conlleva, con independencia de cualquier otra decisión que pueda adoptar esa Sala, el que los argumentos de los que se ha hecho uso en vía administrativa se vuelvan a plantear en este momento procesal, ya que esta parte no tiene medio de conocer lo que por parte del Tribunal Regional se considera sobre ese particular.

-La vigencia temporal de la doctrina contenida en las consultas vinculantes dictadas al amparo del artículo 89.1 LGT. -

Se hace necesario antes de cualquier otra cosa llevar al ánimo de esa Sala el que la Consulta Vinculante ofrece una seguridad a quien se ajusta a lo dispuesto por la misma, que no puede verse alterado ni modificado por ninguna disposición posterior a la misma. Pasamos a describir la evolución de la regulación de las Consultas, para acabar conviniendo en la seguridad jurídica que ofrecen en el momento actual.

A) La evolución de los efectos vinculantes de las consultas tributarias como un proceso de acercamiento al principio de seguridad jurídica. -

El artículo 89.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que regula los efectos de las consultas tributarias, representa el punto culminante de la evolución de la regulación de dicha figura al establecer la obligatoriedad para los órganos encargados de la aplicación de los tributos de aplicar los criterios contenidos en las consultas a cualquier contribuyente que se encuentre en las mismas circunstancias que las contempladas en dichas consultas:

" 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."

El camino para llegar a este artículo 89 LGT ha sido largo, pero responde a la progresiva aplicación del principio de seguridad jurídica que debe presidir las relaciones de la Administración con los ciudadanos.

La primera regulación de los efectos de las consultas tributarias se remonta a la redacción original del artículo 107 de la Ley 230/1963, antigua Ley General Tributaria (antigua LGT), de acuerdo con la cual las consultas tenían carácter meramente informativo que no vinculaba a la Administración:

" 1. Los sujetos pasivos podrán formular a la Administración consultas debidamente documentadas respecto al régimen o la clasificación tributaria que en cada caso les corresponda.

2. La contestación tendrá el carácter de mera información y no la de acto administrativo, no vinculando a la Administración, salvo que por Ley se disponga lo contrario."

El Real Decreto Ley 13/1975 modifica el artículo 107 de la antigua LGT para imponer la vinculación de los órganos de gestión tributaria a los criterios reflejados en la consulta, pero únicamente en relación con el consultante:

" 1. Los sujetos pasivos podrán formular a la Administración consultas debidamente documentadas respecto al régimen o la clasificación tributaria que en cada caso les corresponda.

2. Los órganos de gestión de la Administración quedarán obligados a aplicar los criterios reflejados en la contestación a la consulta. Los interesados no podrán entablar recurso alguno contra la misma, aun cuando puedan hacerlo posteriormente contra el acto administrativo basado en ella."

Sin embargo, la Ley 10/1985 da un paso atrás y modifica el artículo 107 para establecer de nuevo el carácter meramente informativo de las consultas salvo en el caso de consultas formuladas por quienes deseen invertir capital procedente del extranjero en España:

" 1. Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

2. La contestación tendrá carácter de mera información y no de acto administrativo, no vinculando a la Administración salvo que:

Por Ley se disponga lo contrario.

Se trate de consultas formuladas en la forma que reglamentariamente se establezca, por quienes deseen invertir capital procedente del extranjero en España."

El siguiente hito lo constituye la Ley 25/1995, la cual mantiene el esquema planteado por la Ley 10/1985 pero amplía de manera significativa los supuestos en los que las consultas tienen efectos vinculantes para la Administración tributaria:

" 1. Los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán formular a la Administración tributaria consultas debidamente documentadas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda. (...)

2. Salvo en los supuestos previstos en los apartados 4 y 5 de este artículo, la contestación no tendrá efectos vinculantes para la Administración Tributaria. (...)

La contestación a las consultas escritas tendrá carácter vinculante para la Administración Tributaria en los siguientes supuestos:

Inversiones en activos empresariales efectuadas en España por personas o entidades residentes y no residentes, siempre y cuando la consulta se formule por la persona o entidad residente y no residente con carácter previo a la realización de la inversión.

Incentivos fiscales a la inversión establecidos con carácter temporal o coyuntural.

Operaciones intracomunitarias realizadas por empresas de distintos Estados miembros de la Unión Europea.

Interpretación y aplicación de los convenios para evitar la doble imposición internacional.

Cuando las Leyes de los tributos o los Reglamentos comunitarios así lo prevean.

Reglamentariamente se determinará el alcance de los supuestos previstos en las letras anteriores, así como el procedimiento para la tramitación y contestación de estas consultas. Salvo en el supuesto de que se modifique la legislación o que exista jurisprudencia aplicable al caso, la Administración tributaria estará obligada a aplicar al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos descritos en las letras a) y c) del apartado 1 de este artículo.

Tendrá, asimismo, carácter vinculante, en los términos que reglamentariamente se determinen, la contestación a consultas escritas formuladas por:

Las empresas o representantes de los trabajadores, en relación con el régimen tributario derivado de expedientes de regulación de empleo autorizados por la Administración competente y con la implantación o modificación de sistemas de previsión social que afecten a la totalidad del personal de la empresa.

Las entidades de crédito y las de seguros, en relación con el régimen fiscal de los activos financieros y de los seguros de vida ofrecidos con carácter masivo a través de contratos de adhesión, siempre y cuando la consulta se formule con carácter previo a su difusión o divulgación."

Entre la Ley 25/1995 y la Ley 58/2003 se fueron añadiendo nuevos supuestos en los que las consultas tributarias resultaban vinculantes.

El modelo de consultas establecido en la Ley 230/1963 resultaba profundamente insatisfactorio, y ello por dos razones:

En primer lugar, porque el hecho de que las consultas tuvieran un carácter meramente informativo casaba mal con el principio de seguridad jurídica: no resulta coherente con dicho principio el que la Administración tributaria comunique un criterio interpretativo del que después se pueda desdecir.

Esa incoherencia fue puesta de manifiesto por el Tribunal Supremo en su sentencia de 20 de septiembre de 2010 -recurso 3971/2005, ponente don Juan Gonzalo Martínez Micó-, ya citada en este escrito y reproducida en la página 8 del mismo, por haber formado parte del escrito de alegaciones ante la Oficina Técnica. El razonamiento del Tribunal Supremo no puede ser más lógico: aunque las consultas no sean vinculantes, el criterio manifestado por la Administración a través de la misma no puede ser desatendido sin vulnerar las expectativas y la confianza legítima que los contribuyentes depositan en la propia Administración; es decir, la regulación de las consultas no puede desconocer el principio de seguridad jurídica, que es el principio que está detrás de la confianza legítima.

Este criterio, ya se venía manteniendo por el Tribunal Central que en resolución de 21 de enero de 2002 dijo lo siguiente:

" La Administración que provoca con sus actos externos la confianza del administrado en un criterio administrativo sobre la interpretación de una norma, no puede después sin quebrantar la confianza legítima del administrado en tal interpretación aplicar otros criterios distintos."

En segundo lugar, porque tampoco es coherente con el principio de justicia tributaria que una consulta sea vinculante para la Administración tributaria en relación con el consultante -en los casos en los que resulta vinculante- pero no lo sea en relación con otro contribuyente que está exactamente en la misma situación.

Los dos problemas señalados se resuelven con el artículo 89 LGT, de acuerdo con el cual todas las consultas -y no solo algunas- son vinculantes para los órganos de aplicación de los tributos, y además lo son con respecto a todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación que la planeada en la consulta -y no solo en relación con el consultante-.

Se puede afirmar por tanto que la LGT actual establece un régimen jurídico de las consultas tributarias compatible con el principio de seguridad jurídica, de forma que cualquier contribuyente que se encuentre en la misma situación que la planteada en una consulta sabe que los órganos encargados de la aplicación de los tributos tienen la obligación de aplicar los criterios expresados en la consulta.

Con ello la actuación de la Administración tributaria se hace previsible, previsibilidad que confiere seguridad a un contribuyente que tiene sobre sus hombros la tarea de conocer, interpretar y aplicar una normativa tributaria inevitablemente compleja.

Hasta cuándo se debe aplicar el criterio contenido en una consulta vinculante. Los efectos de un cambio de criterio por parte de la Dirección General de Tributos.-

El artículo 89.1 LGT establece que las consultas resultan vinculantes para los órganos encargados de la aplicación de los tributos " en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso".

Pues bien, la disposición adicional 27ª LIRPF sólo se ha modificado para ir ampliando los ejercicios a los que resultaba de aplicación la reducción. Por lo tanto, se puede afirmar que no ha habido modificación legislativa relativa a los límites para aplicar la reducción.

Por otro lado, siendo la jurisprudencia la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la Ley - artículo 1.6 del Código Civil- , también se puede afirmar que no ha habido ningún cambio en la jurisprudencia aplicable a la aplicación de los límites de la reducción por mantenimiento de empleo, afirmación ésta reconocida de manera expresa en el acuerdo de liquidación.

Ninguno de los dos supuestos recogidos por el artículo 89.1 LGT concurren en el presente caso.

Sin embargo, hay un tercer supuesto en el que la doctrina de las consultas tributarias puede dejar de resultar aplicables y es aquel en el que dicha doctrina resulta modificada por otra consulta posterior.

La LGT no regula ni el cambio de un criterio por parte de la Dirección General de Tributos ni sus efectos, pero estos últimos se pueden deducir de la propia naturaleza vinculante de las consultas tributarias: si los contribuyentes pueden confiar en el criterio contenido en una consulta tributaria, dicha confianza no puede quedar defraudada por el contenido de otra consulta posterior que se pueda aplicar retroactivamente.

Si un cambio de criterio se pudiera aplicar a situaciones o tributos devengados con anterioridad a dicho cambio de criterio la seguridad jurídica conseguida con el carácter vinculante de las consultas desaparecería. Para que este efecto se pudiera producir sería preciso que la Ley lo estableciera expresamente. En ausencia de previsión legal al respecto, y en coherencia con el principio de seguridad jurídica establecido en nuestra Constitución, hay que entender que dicho efecto retroactivo no se puede producir.

Por lo tanto, la conclusión es clara: el cambio de un criterio expresado en una consulta vinculante efectuado por medio de otra consulta vinculante posterior no puede ser aplicado a situaciones o a periodos en los que estuvo vigente el criterio de la consulta anterior.

Hasta cuándo se debe aplicare/ criterio contenido en una consulta. Los efectos de un cambio de criterio por parte del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC).

En el caso que nos ocupa el cambio de criterio no procede de la Dirección General de Tributos sino del TEAC, a través de una resolución que resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

Los efectos de las resoluciones dictadas en los recursos extraordinarios para la unificación de criterio están establecidos en el artículo 242.4 LGT:

" 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." Este precepto establece la obligación de aplicar los criterios establecidos en este tipo de resoluciones no solo a los órganos encargados de la aplicación de los tributos sino a toda la Administración tributaria.

Dado que el TEAC puede corregir los criterios establecidos por la Dirección General de Tributos, este tipo de resoluciones vienen a constituirse en una especie de 'última instancia' con efectos vinculantes para la Administración tributaria iguales que los de las consultas para los órganos de aplicación de los tributos englobados en dicha Administración.

Ahora bien, al igual que ocurre con el artículo 89 LGT, el artículo 242.4 LGT no regula los aspectos temporales derivados del establecimiento de un nuevo criterio contrario a uno anterior establecido, ya sea por la Dirección General de Tributos o por el propio TEAC.

En el caso de que lo que se rectifique sea un criterio recogido en una consulta vinculante, no cabe duda de que a partir de la publicación del nuevo criterio del TEAC este sustituye al establecido por la Dirección General de Tributos. Pero ¿qué ocurre con las situaciones y tributos devengados con anterioridad a la publicación del nuevo criterio?

La respuesta ha de ser la misma que la ofrecida en el apartado B) anterior.

Dado que tanto la Dirección General de Tributos como el TEAC son órganos de la misma Administración del Estado, los criterios expresados por ambos tienen para el ciudadano la misma procedencia: la Administración del Estado.

El hecho de que el TEAC pueda modificar el criterio de la Dirección General de Tributos es una cuestión interna de la Administración que afecta a la sucesión en el tiempo de criterios administrativos. Sin embargo, desde el punto de vista de la seguridad jurídica del ciudadano ambos son criterios administrativos en los que puede confiar al ser vinculantes para los órganos de aplicación de los tributos.

Por lo tanto, en ausencia de regulación legal que regule la sucesión temporal de criterios, el mandato de la seguridad jurídica permite afirmar que el nuevo criterio establecido por el TEAC, rectificando un criterio establecido por una consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, resulta de aplicación a los tributos devengados con posterioridad a dicho nuevo criterio, pero no a los tributos devengados con anterioridad a dicho nuevo criterio, a los cuales les seguirá siendo de aplicación el criterio administrativo que estaba vigente por aquel entonces.

Si un cambio de criterio administrativo, que a fin de cuentas es lo que representa una resolución del TEAC que rectifica una consulta vinculante, se pudiera aplicar a situaciones o tributos devengados con anterioridad a dicho cambio de criterio la seguridad jurídica conseguida con el carácter vinculante de las consultas desaparecería. Para que este efecto se pudiera producir sería preciso que la Ley lo estableciera expresamente. En ausencia de previsión legal al respecto, y en coherencia con el principio de seguridad jurídica establecido en nuestra Constitución, hay que entender que dicho efecto retroactivo no se puede producir.

- El principio de confianza debida.

A lo largo de este escrito de Alegaciones se ha intentado justificar que la actuación de la Administración al modificar la autoliquidación realizada al amparo de las Consultas Vinculantes citadas era contraria a derecho. La piedra angular de dicha justificación se encuentra en los principios de confianza debida y de buena fe que se encuentran recogidos en el artículo 3.1 de la Ley 30/1992, del Procedimiento Administrativo Común (LPAC), que dice lo siguiente:

" Las Administraciones públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

Igualmente, deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima."

Este principio se regula en la actualidad en el artículo 3 de la Ley 40/2015 de 1 de octubre en términos idénticos con la única particularidad de añadir a la buena fe y la confianza legítima un nuevo principio el de lealtad constitucional.

La buena fe es una figura tradicional de nuestro ordenamiento jurídico. El Tribunal Constitucional en su sentencia de 37/1987 de 26 de marzo, señala que la buena fe es un valor constitucional, puesto que sus normas se refieren a la aplicación y eficacia de todo el ordenamiento y no solo de la legislación civil, ubicándose en el Código Civil por una razón estrictamente cronológica en cuanto a la redacción del mismo. Ahora bien, la buena fe tiene en el ámbito administrativo una concreción, la confianza legítima, en el sentido de que la Administración no puede defraudar la legítima confianza que los ciudadanos aprecian objetivamente en su actuación, de manera que es legítimo, y por tanto jurídicamente exigible, que el ciudadano confíe en la Administración.

No obstante, esta confianza debe estar basada en signos externos que sean suficientemente concluyentes como para que induzcan racionalmente al administrado a confiar en la apariencia de legalidad de una actuación administrativa, impulsándole a realizar una determinada conducta, que de no mediar estos antecedentes no hubiera realizado. El Tribunal Supremo ya apostó de manera clara por este principio entre otras en sus sentencias de 1 de febrero de 1990 (RJ 1990\1258), 8 de junio de 1990 (RJ 1990\5180) y 1 de marzo de 1991 (RJ 1991\2502), que en lo que nos interesa dicen (STS 8 de junio de 1990): (...)

Los requisitos expuestos por la sentencia referida se cumplen en el caso que nos ocupa.

La reducción por mantenimiento de empleo entró a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico en virtud de lo dispuesto en la Ley 26/2009 de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010 en cuyo preámbulo se decía lo siguiente:

" Desde finales de 2008, la economía española atraviesa una situación de recesión que se inscribe en un contexto de crisis económica generalizada a nivel mundial. Dentro de este marco, los Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, junto con la futura ley de Economía Sostenible, se configuran como pilares fundamentales para sentar las bases de una recuperación sólida cimentada en la transformación de nuestro modelo de crecimiento.

En el Impuesto sobre Sociedades, la principal medida que se introduce supone una reducción del tipo de gravamen aplicable a las pequeñas y medianas empresas que creen o mantengan empleo. actuación que tiene por objeto favorecer la recuperación económica. y, en particular. la mejora de aquella variable. medida que se extiende a los empresarios y profesionales individuales que tengan asalariados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

No debe existir duda de que la norma que estamos comentando tiene una razón finalista, ayudar a la recuperación económica y particularmente mejorar el empleo. Es decir, se trata de un estímulo con el cual el Estado lanza un mensaje a los empresarios: si mantienes o creas empleo, tus impuestos serán menores que si no lo haces.

Esta manera de proceder encaja en lo que se denomina "relación jurídico tributaria", figura que nacida en la teoría tributarista al objeto de justificar el modo y manera de producirse la liquidación de los impuestos, ha pasado por su importancia a ser incluida en la Ley General Tributaria, en su artículo 17, que dice lo siguiente:

" 1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y obligaciones originados por la aplicación de los tributos."

A la vista de esta definición legal, que acoge fielmente la desarrollada por la doctrina, se entiende que la relación jurídica no es otra cosa que una relación de la vida real protegida y regulada por el derecho. Ahora bien, la relación jurídico tributaria no se corresponde con la que pueda existir entre particulares, aquí la Administración, al objeto de cumplir con el precepto constitucional, art 31. de la Constitución, de sostenimiento de los gastos públicos, goza de una especial supremacía y así lo resalta el artículo 19 de la Ley General Tributaria cuando señala que " la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la deuda tributaria."

Tal y como se exponía por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, auspiciada por el Instituto de Estudios Fiscales, la relación entre los contribuyentes y la Administración, se caracteriza " en el vigente ordenamiento tributario, por la coexistencia de un conjunto de situaciones jurídicas de distinto signo y contenido en un marco de relativo equilibrio entre las posiciones de las partes".

Pues bien, ese marco de relativo equilibrio está definido por los principios de buena fe y confianza legítima.

En el caso que nos ocupa, la confianza depositada en las consultas de la Dirección General de Tributos ha llevado a que la Sociedad Civil Profesional del Registro Mercantil de Málaga haya mantenido el empleo necesario para que sus partícipes podamos aplicarnos la reducción por mantenimiento de empleo.

Resulta evidente que dicha confianza no es una mera "convicción psicológica subjetiva en el particular". Las consultas de la Dirección General de Tributos citadas en la alegación primera son "signos o hechos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes, para que induzcan racionalmente a aquél, a confiar en la "apariencia de legalidad"" de la aplicación de la reducción por mantenimiento de empleo por parte de los miembros de las comunidades de bienes a las que se refieren dichas consultas.

Por lo tanto, sería contrario a los principios de buena fe y confianza legítima que se me aplicara a mi declaración del año 2011 el cambio de criterio introducido por el TEAC en el año 2015.

Más recientemente el Tribunal Supremo ha reiterado su doctrina sobre la confianza debida en sus sentencias de 17 de mayo y 6 de julio de 2012, recursos de casación 4003/2008 y 288/2011, cuyos Fundamentos de Derecho, en lo que interesan, se transcriben a continuación:

STS de 17 de mayo de 2012. -recurso 4003 /2008-: (...)

STS de 7 de julio de 2012. -recurso 288/2011-: (...)

Para finalizar la Sentencia de 8 de junio de 2015 -recurso 1307 /2014. ponente Don Joaquín Huelín Martínez de Velasco-. recoge una larga lista de sentencias que se apoyan en dicho principio y afirma lo siguiente: (...).

Esta doctrina es perfectamente trasladable al caso que nos ocupa, referida al criterio puesto de manifiesto por la Dirección General de Tributos. en la que se puede afirmar que no resulta admisible en nuestro sistema jurídico que, habiéndose manifestado el criterio claro e inequívoco de que el cumplimiento de los requisitos para la aplicación de la reducción por mantenimiento de empleo relativos a la cifra neta de negocio y de personal se tenga que producir en sede del comunero y no de la entidad en atribución de rentas. se niegue la aplicación de la reducción referida en los periodos impositivos en los que estuvo vigente dicho criterio por haber pasado a considerar la Administración tributaria -en este caso el TEAC-. con posterioridad al transcurso de dichos periodos impositivos, que los requisitos de cifra neta de negocios y de personal se deben computar en sede de la entidad y no en sede de los comuneros.

Resulta evidente que el cambio de criterio no se puede aplicar retroactivamente, es decir, no se puede aplicar a los contribuyentes que confiaron en el criterio administrativo publicado en las consultas de la Dirección General de Tributos en los ejercicios anteriores a la publicación del cambio de dicho criterio.

Admitir esa retroactividad en la aplicación del nuevo criterio administrativo implica el quebrantamiento de la confianza legítima de los contribuyentes en la Administración tributaria, y con ella la de su seguridad jurídica.

- La imposibilidad de una interpretación que limite beneficios fiscales en casos particulares.

Loa argumentos de que se ha venido haciendo uso en este escrito de demanda, no deben entenderse como un remedio a una situación particular, se engloban en un género más amplio y que responde a situaciones genéricas. Pasamos a desarrollarlos.

La idea de que los beneficios fiscales deben gozar de algún tipo de permanencia en el tiempo, y quedar a salvo de alteraciones posteriores que limiten o incluso eliminen los concedidos legalmente, ha estado siempre presente en la literatura tributarista. Así, la redacción original de la Ley General Tributaria estableció en su artículo 15 " que las normas por las que se otorguen exenciones o bonificaciones tendrán limitada su vigencia a un periodo de cinco años, salvo que se establezcan expresamente a perpetuidad o por mayor o menor tiempo,y sin perjuicio de los derechos adquiridos durante su vigencia." Valga esta cita para dejar constancia de la manera como se enfocaba en el año 1963 esta cuestión. En el momento actual esta manera de ver el problema está claramente superada, y se enfoca de una manera totalmente distinta, pasando, y seguimos en esta manifestación a García Novoa en su obra El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria (Marcial Pons, 2000, página 200 y ss.), por entender que la relación jurídica es una relación esencial para la consecución de fines estatales cuando la misma se refiere a sujetos especialmente cualificados para conseguir tales resultados, por ejemplo, empresarios respecto a fines de creación de empleo o protección del medio ambiente, cuyas relaciones particulares tienen una esfera de relevancia jurídico pública. En suma, continua García Novoa, esta nueva visión de las exenciones y en general de los beneficios fiscales abandona la idea precedente que deja de equipararse a una situación de privilegio para

configurarse como una opción normal del legislador que decide compartir con los particulares la tutela de intereses públicos.

No otra cosa ha sucedido en el caso que nos ocupa; el legislador, como ya hemos señalado más atrás, y por medio de la Ley de Presupuestos del año 2010, Ley 26/2009, reguló lo relativo a la reducción por mantenimiento o creación de empleo, y expuso de una manera muy clara su finalidad:

" Desde finales de 2008, la economía española atraviesa una situación de recesión que se inscribe en un contexto de crisis económica generalizada a nivel mundial. Dentro de este marco, los Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, junto con la futura ley de Economía Sostenible, se configuran como pilares fundamentales para sentar las bases de una recuperación sólida cimentada en la transformación de nuestro modelo de crecimiento.

En el Impuesto sobre Sociedades, la principal medida que se introduce supone una reducción del tipo de gravamen aplicable a las pequeñas y medianas empresas que creen o mantengan empleo. actuación que tiene por objeto favorecer la recuperación económica. v, en particular, la mejora de aquella variable. medida que se extiende a los empresarios y profesionales individuales que tengan asalariados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas."

- La limitación de la retroactividad jurisprudencial en las normas tributarias que conceden beneficios a los contribuyentes.

La retroactividad de la norma tributaria ha sido objeto de un estudio doctrinal admitido por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional. Así en la sentencia de 31 de octubre de 1996, sentencia 173/1996, se trató de manera muy clara esta cuestión, señalando que la retroactividad auténtica o plena, (aplicación de una nueva ley a hechos o actos cuyos efectos jurídicos estén plenamente agotados) solo sería posible de mediar razones muy cualificadas de interés público. La retroactividad impropia, que es aquella que tiene lugar perviviendo, en mayor o menor grado, los efectos jurídicos derivados de la relación jurídico-tributaria, solo puede admitirse en función de su previsibilidad, que será preciso apreciar caso por caso. Luego, queda desvirtuada la afirmación de la resolución ya que la retroactividad no resulta posible en nuestro ordenamiento.

García Novoa, en la obra citada anteriormente, habla de la retroactividad de las decisiones judiciales, valga para lo que nos ocupa las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, señalando que todas las decisiones de un Tribunal se ocupan de hechos pasados, por lo cual se hace necesario averiguar las expectativas en las cuales se había apoyado el contribuyente para adoptar la decisión que ahora es anulada por una aplicación retroactiva de la norma. El citado autor es muy claro, y manifiesta que solo en muy contados casos puede esta situación colisionar con el derecho a la seguridad jurídica, alterando situación creadas al amparo de una norma.

La posición de la Administración es exactamente la contraria y así justifica el cambio de criterio en cuanto a la aplicación de la reducción de empleo por el hecho de que la resolución del Tribunal Central altera las circunstancias que el órgano de aplicación de los tributos tuvo en cuenta en su momento, y por lo tanto permitiría a la Administración tributaria modificar el criterio hasta entonces seguido al introducir un nuevo criterio administrativo que le resulta vinculante. No compartimos esta manera de ver el problema. Parece que la Administración entiende que dentro de cada situación que se someta al juicio de un Tribunal lleva dentro de sí la posibilidad de un cambio radical de la situación de partida. Algo así, si se me permite la metáfora, como la bellota que lleva la encina en que se transformara con el paso del tiempo, o el grano de trigo la espiga. No es así, por las siguientes razones que pasamos a explicar. La primera de ellas, porque tal y como se ha expuesto en el voto particular de varios magistrados del Tribunal Constitucional, en la sentencia 7/2015 de 22 de enero de 2015, recurso de amparo 2399/2012, resulta contrario a las facultades del juzgador, ya sea en vía administrativa o judicial. Dice, así, en lo que nos interesa este voto particular suscrito por el Magistrado Xiol Rius al que se adhieren otros tres magistrados:

" El cambio de criterio jurisprudencia/, debidamente motivado, que se deriva tanto de la evolución de la propia doctrina originada en los órganos superiores, a través de los recursos de casación y de revisión, como de la confirmación de resoluciones suficientemente fundadas de los inferiores es considerado por este Tribunal como acorde con la Constitución (STC 246/1993. de 19 de julio , FJ 3). Ahora bien, los cambios jurisprudencia/es están sometidos a las garantías constitucionales no solo en lo que se refiere a la exigencia de motivación de la nueva jurisprudencia que se establezca, sino también al alcance temporal de las consecuencias que se puedan derivar de ese nuevo criterio jurisprudencial.

En vía de principio, el ámbito de aplicación de la jurisprudencia, desde el punto de vista temporal, es el mismo que corresponde a la ley que interpreta. La jurisprudencia es, por su propia naturaleza, de aplicación inmediata a todos los casos sometidos a los tribunales a los que la norma sea aplicable por razones temporales, con arreglo o lo que se ha calificado, especialmente en el ámbito del Derecho procesal, como principio de retroactividad mínima, en la línea del "mínimo efecto retroactivo" (STC 95/1993. de 23 de marzo) al que se refiere la resolución impugnada en amparo, y de la aplicación inmediata del nuevo criterio, equivalente a dar eficacia retroactiva al cambio sobrevenido (regular retroaction), según subraya la doctrina científica. Esto es una consecuencia del carácter accesorio y complementario de la jurisprudencia respecto de la ley que aplica e interpreta, una de cuyas manifestaciones se refleja en el artículo 161.1 a), inciso segundo, CE cuando dice que "[/]la declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada".

Sin embargo, la eficacia retroactiva de los cambios de criterio jurisprudencia/ que se deduce de este principio no es absoluta, pues no puede prevalecer cuando implica el sacrificio de derechos o valores que la Constitución protege frente a la aplicación retroactiva de las normas, en aras de los principios de protección de situaciones consolidadas, de garantía de la seguridad jurídica, de proscripción de la arbitrariedad y de efectividad del principio de legalidad penal. Resultaría inadmisibles que aquello que está vedado al legislador, y en general a los "poderes públicos" (artículo 9.3 CE) por respeto a tales principios estuviera abierto, sin la debida justificación, a la interpretación de la ley por el camino de la evolución de la jurisprudencia con idénticos efectos. Tampoco el propio artículo 161.1 a) CE , como acabamos de ver, impone con carácter absoluto la retroactividad de la modificación jurisprudencia/ que resulta de la anulación de la ley que la soporta, pues se refiere como uno de sus límites a la cosa juzgada (STC 12/1989, de 25 de enero)."

Queda claro que no resulta posible un cambio jurisprudencial que cambie por completo una decisión administrativa anterior, siempre y cuando esta estuviera basada o sustentada en una previsión. Y no otra cosa es lo que ha sucedido en este caso. La actuación de conservación de empleo ha sido meditada en atención a las ventajas fiscales que comportaba, por lo que no resulta ajustado a derecho su cambio.

Tercero.

La defensa de la Administración Estatal opone, en síntesis:

-Se niegan todos y cada uno de los hechos articulados de contrario, en tanto no resulten indubitablemente del expediente administrativo o sean cumplidamente acreditados durante el período probatorio, si lo hubiere

-En la demanda no se entra en el fondo del asunto ni se cuestiona la legalidad de la doctrina del TEAC, con carácter previo, y para despejar toda posible duda sobre la legalidad de la resolución del TEARA impugnada, conviene tener en cuenta los criterios interpretativos que dicho Tribunal Central emplea para defender la interpretación de la citada DA 27ª que establece el beneficio fiscal que nos ocupa, para después razonar por qué no es posible defender la posición de la actora sobre la base de los principios de buena fe y confianza legítima y los efectos vinculantes de las consultas tributarias en el supuesto concreto que nos ocupa.

- La norma aplicable y su interpretación por el TEAC

La disposición adicional vigésimo séptima fue introducida a través de la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2010, incardinándose el beneficio recogido en el objetivo de favorecer la recuperación económica y, en particular, la mejora del empleo. Los requisitos y límites establecidos para la aplicación de la citada reducción que recoge la disposición vigésimo séptima son -además del mantenimiento de la plantilla media del conjunto de las actividades económicas (cuyo volumen de negocio no puede superar los 5 millones de euros anuales), que la referida plantilla media existente para el desarrollo del conjunto de actividades desarrolladas en el ejercicio en que se aplique la reducción sea inferior a 25 empleados.

La resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 (No de resolución 3654/2013), desestima el recurso que para la unificación de criterio a la hora de interpretar y aplicar los requisitos y límites establecidos para la aplicación de la reducción por mantenimiento o creación de empleo, prevista en la referida la DA 27ª de la Ley 35/2006, interpuso la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, a la vista de las dudas que suscitaba en la práctica en relación con las comunidades de bienes. Para ello el Tribunal

parte de la interpretación finalista de la norma ya que el objetivo del beneficio fiscal es el mantenimiento del empleo por el empleador, que en estos casos es el ente (comunidad de bienes) y no el partícipe.

A este respecto señala el TEAC en el fundamento de derecho cuarto de la citada resolución lo siguiente:

" La reducción prevista en la disposición adicional 27 de la LIRPF se aplica sobre el rendimiento neto de la actividad económica, el cual se ha de calcular conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades, con ciertas particularidades previstas en la propia LIRPF. Dicho rendimiento neto, que es el que será objeto de atribución a los comuneros, se calcula en sede de la propia comunidad, por lo que la verificación del cumplimiento de los requisitos necesarios para reducir el mismo se ha de realizar, igualmente, en sede de la propia entidad en régimen de atribución de rentas.

Es importante diferenciar estas dos fases en la tributación de las rentas obtenidas por una comunidad de bienes:

En un primer momento se determina la renta obtenida por la entidad. La calificación de la renta obtenida por la comunidad de bienes debe efectuarse de acuerdo con las normas generales del IRPF (rendimientos del trabajo, del capital, de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales, rentas imputadas).

En un segundo momento, la renta determinada por la comunidad de bienes se atribuye a cada uno de los comuneros. Las rentas atribuidas tienen la misma naturaleza, para cada uno de los miembros de la entidad, que la actividad o fuente de la que proceden. Esto implica que si bien en principio la renta atribuida se califica de la misma forma que la renta obtenida por la entidad, la propia norma prevé que dicha calificación depende de cada miembro de la entidad.

Volvemos a reiterar que el objetivo del beneficio fiscal cuestionado es el mantenimiento del empleo por parte de quienes efectivamente pueden hacerlo que no son otros que los titulares de las distintas actividades económicas, y ese papel corresponde, en nuestro caso, a la propia comunidad de bienes: como quiera que el beneficio fiscal viene asociado al mantenimiento de la plantilla, ha de insistirse en que el único empleador, en casos como el que nos ocupa, es el ente, no el partícipe (artículo 1.2 del Estatuto de los Trabajadores); aun siendo evidente que la comunidad de bienes no tiene la consideración de contribuyente a efectos del IRPF, sí lo es a efectos de otros tributos, estando igualmente obligada a practicar a efectos del IRPF la correspondiente retención respecto de las retribuciones que satisfaga a sus empleados.

A este respecto se ha de subrayar la plena individualidad de la comunidad de bienes respecto de sus miembros, pese a carecer de personalidad jurídica, lo cual no obsta a que fiscal y mercantilmente actúe, en muchas ocasiones, como si de una sociedad se tratase: dispone de su propio Número de Identificación Fiscal, igualmente ante la Seguridad Social dispone de un número distinto del de sus comuneros, es la encargada de presentar las altas y bajas de trabajadores, boletines de cotización, etc. Por lo tanto, los requisitos y límites para la aplicación de la reducción prevista en la disposición adicional 27a de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), deben cumplirse o cuantificarse en sede de la entidad".

Esta interpretación finalista del TEAC que parte del hecho de que quien ostenta la condición de empleador en la relación jurídico laboral existente es la comunidad de bienes, es aplicable al presente supuesto. Debe tenerse en cuenta que el Registrador de la Propiedad a efectos laborales es un empresario "sui generis" que no entra en competencia con ningún otro Registro de la Propiedad en la captación de clientes (ni la "empresa" es susceptible de transmisión por negocio jurídico "inter vivos" ni mortis causa). No se puede olvidar que el artículo 294 de la Ley Hipotecaria impone a los Registradores la obligación de costear "los gastos necesarios para el funcionamiento y conservación de los Registros", necesitando para ello empleados respecto de los que adquiere la condición de empresario en los términos del artículo 1o del Estatuto de los Trabajadores, hasta el punto de que existe un Convenio Colectivo el de Registradores de la Propiedad y Mercantiles, (publicado en el BOE de 29 de septiembre de 1992), que regula las relaciones de estos funcionarios con el personal del Registro de la Propiedad. Su artículo 1.1 establece claramente que "la relación entre los Registradores y el personal a su servicio tiene carácter laboral". Dicha norma convencional señala en su artículo 27 que "la relación laboral entre el Registrador y su personal se extingue por las causas establecidas en el Estatuto de los Trabajadores". Y su número 2 establece, con carácter general, la subrogación de empresa como norma más favorable para los empleados, en armonía con el Art. 44 del Estatuto de los Trabajadores. Así, el nuevo titular del registro ha de subrogarse en los empleados que tenía el anterior titular, sin perjuicio de que pueda reducir una plantilla desproporcionada para la actividad si tal reducción resulta justificada y amparada por la norma, al margen de que tales circunstancias ya existieran antes de su toma

de posesión y de que los anteriores titulares, no hubiesen utilizado la posibilidad prevista y regulada en los artículos 51 y siguientes del Estatuto de los Trabajadores.

En este caso, la parte actora comparte indistintamente empleados con otros Registradores de la Propiedad de modo que asumen conjuntamente la responsabilidad frente a todos ellos en la relación laboral existente. La plantilla es única frente a todos, de modo que las decisiones sobre mantenimiento, ampliación y reducción de la misma solo pueden ser adoptadas por decisión conjunta de los registradores, en comunidad, y ha de ser esta en conjunto la que se beneficie fiscalmente si mantiene el empleo. Por tanto, a los efectos de determinar si debe ser aplicado el beneficio fiscal por mantener el empleo de la plantilla, debe partirse de la existente en el ejercicio en el Registro de la propiedad y esta asciende a 38 trabajadores, cuando el beneficio se contempla por el legislador única y exclusivamente para aquellos casos de plantillas inferiores a 25 trabajadores.

Así pues, no se cumple uno de los requisitos que la norma contempla para que pueda ser aplicado el beneficio fiscal.

Se supera así la interpretación meramente formal que invoca la recurrente conforme al anterior criterio de la DGT que atiende estricta y exclusivamente a su literalidad. Cabe concluir que la doctrina del TEAC es la interpretación correcta del precepto pues así se deriva del artículo 3.1 del Cc conforme al cual "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas".

- Sobre el valor vinculante para el TEARA de la resolución del TEAC y de las consultas de la DGT.

En realidad la parte actora no cuestiona en su demanda el acierto de la interpretación del TEAC que aplica la resolución impugnada, sino que centra su defensa en el valor vinculante de las consultas tributarias que establece el artículo 89 de la LGT. Defiende que con base en dicho precepto no podía ser regularizada la situación tributaria de los ejercicios en que efectuó su declaración siguiendo el criterio de la Dirección General de Tributos. Entiende que lo contrario vulnera los principios de confianza legítima y de buena fe, lo que no ha tenido en cuenta la resolución del TEARA que impugna que por ello considera debe ser anulada.

No obstante, estas alegaciones no pueden ser acogidas. Y ello por los siguientes motivos:

*En primer lugar debe recordarse que el TEARA está obligado a seguir el criterio que establezca el Tribunal Central en unificación de doctrina y ello por imperativo legal. Los arts. 242.4 y 243.4 LGT establecen con rotundidad que los criterios establecidos en las resoluciones de dichos 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. El legislador no permite que un Tribunal Económico-administrativo pueda apartarse de la doctrina que para unificar criterio emane del TEAC.

*Los órganos afectados por los criterios del TEAC, ya ejerzan funciones de aplicación de los tributos ya funciones de revisión, son todos órganos administrativos 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, teniendo precisamente el invocado art. 242 de la LGT la finalidad de unificar el criterio aplicado por toda la Administración tributaria. Por ello, la LGT, no exige, para entender que se fija doctrina, que el fallo del TEAC sea estimatorio, lo cual es lógico si lo que quiere el legislador es dotar de unidad a la interpretación de las normas tributarias en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas.

*En cambio, las contestaciones a las consultas de la DGT no son vinculantes para los Tribunales Económico-Administrativos. Así está previsto expresamente en el art.89.1 párrafo tercero de la LGT 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; de un lado, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar; de otro, impidiendo la libertad e independencia de interpretación de las normas tributarias que los Tribunales Económico administrativos, y singularmente el TEAC tienen encomendada por la LGT, lo que adquiere una singular relevancia en el supuesto de autos, en que la propia DGT ante las dudas y diferentes criterios de interpretación de la citada DA 27a optó por plantear el recurso para unificar criterio ante el TEAC.

Así pues, desde que se dicta por el TEAC la citada resolución de 5 de febrero de 2015, que resuelve la cuestión de cómo ha de ser interpretada y aplicada la comentada DA 27a reguladora del beneficio fiscal que nos ocupa, desestimando el recurso interpuesto por la propia DGT para la unificación de doctrina, la resolución del TEARA, acatando dicho criterio, es conforme a lo que establecen tales preceptos legales, cuya aplicación no debe obviar, una vez constatado que el reclamante se halla en idéntica situación que la resuelta. Ninguna excepción establece la ley. Desde este punto de vista, ningún reproche puede realizarse de la resolución impugnada que se sujeta a lo que la LGT establece respetando el criterio del TEAC.

*Por lo demás, la doctrina del TEAC es plenamente ajustada a derecho, como ya se ha razonado y no desvirtúa en ningún momento la demanda.

En este contexto han de ser necesariamente analizadas las alegaciones de la parte recurrente que basa su demanda en el valor vinculante de las consultas que establece el artículo 89 de la LGT invocando una suerte de irretroactividad de la doctrina del TEAC cuando cambia el criterio interpretativo de una determinada norma tributaria en perjuicio en este caso del contribuyente.

- Sobre el valor vinculante de las consultas tributarias y su relación con los principios de buena fe y confianza legítima.

Los principios de buena fe y confianza legítima inicialmente elaborados en el seno del Derecho civil, han ido adquiriendo una especial importancia también en el ámbito administrativo y en el tributario. Ambos son consecuencia de la seguridad jurídica y ya se mencionaban en la Exposición de Motivos de la Ley 4/1999, de Modificación de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, "En primer lugar, en el Título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones públicas no puede ser alterada arbitrariamente". Igualmente se recogen en la vigente Ley 39/2015 de PAC.

Ahora bien, la eficacia de dichos principios debe localizarse e identificarse correctamente en relación con cada uno de los aspectos del régimen jurídico de las consultas tributarias, ya que es indudable que en tales principios se fundamenta la regulación con rango legal de esta modalidad singular de la actuación administrativa: la contestación a consultas y los efectos que despliegan por un lado, frente a la Administración, por otro, frente a terceros y frente al propio consultante. Pero también se regulan los límites de tales efectos que lógicamente deben también tenerse en cuenta.

Veamos cómo se configura dicho régimen jurídico.

Como se pone de manifiesto en la demanda las consultas son un elemento presente tanto en la Ley general tributaria del año 63 como en la vigente. Es por ello que la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo respecto a la aplicación de la LGT/1963 sigue resultando válida en lo que refiere a los supuestos en los que entonces se atribuían efectos vinculantes a las consultas (artículo 107 LGT/1963) en términos coincidentes con los vigentes artículos 88 y 89 LGT/2003, ahora formulado con alcance general y no por referencia a supuestos tasados. Es pues a este régimen legal al que debe atenderse para resolver la cuestión suscitada:

Dice el artículo 89 de la LGT:

" 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.

(...)

4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación"

Conforme a este régimen legal cabe afirmar que:

* El carácter vinculante de la consulta es predicable exclusivamente de la Administración que contesta, y no del particular, que puede apartarse libremente del criterio seguido en la consulta si estima que éste no se ajusta a Derecho, renunciando así a la seguridad y exoneración de responsabilidad que en otro caso le proporcionaría la consulta. No existe, pues, obligación ni deber alguno de acatar los criterios contenidos en la consulta al efectuar sus autoliquidaciones.

* Esta vinculación de criterio -que descansa en los principios de confianza legítima y buena fe- determina que la AEAT se encuentra vinculada a las contestaciones a consulta en las ulteriores regularizaciones de las liquidaciones que se ha practicado conforme a ellas según lo establecido, de modo imperativo, por el artículo 89.1 LGT. Es decir, que no resulta posible practicar una regularización en sentido distinto; y ello aun cuando los órganos encargados de su aplicación, administrativa o jurisdiccional, pudieran no compartir el criterio sostenido por la DGT, resultando ilegal su regularización posterior en sentido distinto, porque ello es lo que resulta del artículo 89 LGT. Así el valor vinculante no es una cuestión relativa únicamente a la doctrina de los actos propios, manifestación de los principios de confianza legítima y buena fe, sino que es una cuestión de estricta legalidad.

* Ello implica que los Tribunales económico administrativos, y, en su caso, los judiciales, deben declarar la nulidad de las regularizaciones practicadas con infracción del artículo 89 LGT, interpretado dentro de sus justos límites, tal y como se deduce de la STS de 9 de mayo de 2016 (Rec. 933/2015) así como de la doctrina del propio TEAC (RTEAC de 5 de julio de 2016, 06112/2015/00/00; y RTEAC de 15 de diciembre de 2015, (01503/2014/00/00), sin entrar en el fondo del asunto, ya que basta tener en cuenta que el acto de liquidación que es recurrido ante el TEAR, nunca debió dictarse si existían en el momento de dictarse la liquidación contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos que establecían un criterio diferente al seguido por el órgano gestor al regularizar y practicar la liquidación.

* Ahora bien, de acuerdo con la coherente y sistemática interpretación del art. 89 y de las normas de la LGT invocadas en este escrito de contestación, los órganos de la AEAT solo quedarían vinculados por la consulta cuando concurren los siguientes presupuestos:

- a) Resulta acreditada la identidad sustancial entre el supuesto planteado y el regularizado;
- b) No existe doctrina distinta del Tribunal Central que deba prevalecer sobre las consultas;
- c) No se encuentran planteadas ante el Tribunal Central resoluciones en la que se discuta el criterio procedente, con carácter previo a que la DGT sienta un criterio favorable al obligado tributario.

Muy clarificadora para delimitar la eficacia vinculante y los efectos del artículo 89 LGT es la citada RTEAC de 15 de diciembre de 2015 cuando expresa:

" Asimismo, debe subrayarse que si en un supuesto como el presente, con motivo de la formulación de este recurso extraordinario alzada para la unificación de criterio este Tribunal Central entrase a conocer sobre el fondo del asunto, se estaría permitiendo a los órganos de aplicación de los tributos la vulneración del carácter vinculante para ellos de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos que fueran favorables para los obligados tributarios, pues bastaría con que en un caso concreto no se siguiese el criterio de la contestación dada a la consulta para que, a resultas de una ulterior impugnación por parte del contribuyente y estimación por un TEAR en única instancia, se acabara residenciando en este Tribunal Central una discusión que nunca debió llegarle"

Pero seguidamente añade perfilando los límites del efecto vinculante de las consultas:

" Cuestión distinta sería que a pesar de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos, no se apreciara por la Inspección entre el supuesto planteado en la consulta y el regularizado identidad sustancial; o que existiera una doctrina distinta del Tribunal Central, que es la que prevalecería sobre la de las consultas; o que ante este Tribunal Central estuvieran ya planteadas resoluciones en las que se discutiera el criterio procedente y que con posterioridad al momento en que se dictaron esos actos sometidos a revisión, la Dirección General de Tributos sentase un criterio favorable al contribuyente, distinto del utilizado por los órganos de aplicación de los tributos. En casos como los descritos, este Tribunal Central sí podría entrar en el fondo del asunto y acabar sentando un criterio distinto al de las consultas, por el carácter predominante que a su doctrina atribuye la Ley General Tributaria. Pero ninguna de las descritas es la situación que aquí se plantea".

Es decir, que cuando no concurren los presupuestos que determinan la vinculación a las consultas, y existe una divergencia entre los criterios de la DGT y la doctrina del TEAC, prevalece esta última con valor vinculante, tal y como antes expusimos.

Así no puede compartirse la tesis de la actora pues no ha existido una infracción del artículo 89 LGT por no concurrir sus presupuestos ya que:

*Dictada la resolución del TEAC sobre interpretación de la DA 27a, cuando los órganos de la AEAT comprueban la declaración del IRPF de la recurrente quedan vinculados por dicha doctrina.

*No pueden aplicar el criterio resultante de las respuestas a las consultas que sobre el particular se habían formulado por otros contribuyentes a la DGT en el que la recurrente basó su autoliquidación de la renta, ya que la doctrina del TEAC es prevalente como declara la LGT y reiterada jurisprudencia sin ambages.

*El TEARA queda igualmente vinculado y no puede sino sancionar la correcta actuación de los órganos de la AEAT al aplicar la doctrina unificadora de criterio del TEAC.

*No cabe esgrimir los principios de buena fe ni de confianza legítima, pues la actora es consciente del mero valor informativo del criterio resultante de las respuestas a las consultas, y que si cambia la jurisprudencia al respecto pierden todo su valor vinculante, de modo que dentro del plazo de prescripción del tributo cabría siempre una regularización. No existe pues retroactividad alguna. Cuestión distinta es lógicamente la que atañe al ejercicio de la potestad sancionadora que nunca podría ser ejercitada al regularizar su situación, puesto que la actora adecuó su conducta tributaria al criterio que resultaba de las respuestas a las consultas, pese a que después el Tribunal Central decidiera que tal criterio no era legítimo, ni justo ni el querido por el legislador. Así que - como todo contribuyente- ha de soportar la regularización de la situación tributaria que se considere justa conforme a lo querido por el legislador. La buena fe y confianza legítima sí exigen que no le sea impuesta ninguna consecuencia adicional, esto es una sanción, pero no que se excepcione del régimen general de tributación por haber decidido seguir el criterio de la DGT que no es vinculante desde que existe doctrina contraria del Tribunal central.

- Conclusión

No puede acogerse la demanda. Como puede observar la Excm. Sala a que me dirijo, en la reiterada jurisprudencia que existe sobre el valor vinculante de las consultas, siendo significativos los supuestos a los que refiere la citada RTEAC de 15 de diciembre de 2015, y también la STS de 9 de mayo de 2016, lo que sucede es que no puede practicarse una regularización en sentido distinto a la posición fijada por la DGT, porque ello supondría una infracción del artículo 89 LGT, y, por tanto, en ellos no llega a cuestionarse la prevalencia de la doctrina del TEAC o de la jurisprudencia en relación con la cuestión de fondo. La pretensión de nulidad que se suscita en la reclamación económico-administrativa y/o en el recurso jurisdiccional se fundamenta en que, como dice el TEAC en esta primera resolución reseñada, "el acto de liquidación nunca debió dictarse". Es decir, que el principio de legalidad obliga a una aplicación preferente del artículo 89 LGT que desplaza extramuros del objeto procesal el debate sobre la cuestión sustantiva.

Pero como ya señalamos, resulta evidente que los criterios de la DGT no vinculan ni a los órganos económico-administrativos ni mucho menos a los jurisdiccionales, por tanto, la AEAT, en el ejercicio de sus actuaciones de comprobación e Inspección, 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, 242.4 o 243.4 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, sería ésta la doctrina que vincularía 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.

De lo expuesto en el fundamento de derecho anterior se deduce que tanto la AEAT al regularizar la situación de la actora como el TEARA al resolver la reclamación se hallaban vinculados -no al criterio de la DGT formulado en la consulta, sino al criterio del Tribunal Central, con independencia de su discrepancia respecto al mismo, pues así resulta en ese supuesto de los arts. 89 y 242.4 de la LGT.

Cuarto.

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

En la sentencia n.º 1691/2018, de 19 julio 2018, en el recurso n.º 550/17, decimos:

""SEGUNDO. Por lo que se refiere a la alegada falla formal de la resolución del TEARA recurrida por omisión de pronunciamientos debidos para atender pretensiones debidamente deducidas por la recurrente en lo tocante al problema de la eficacia retroactiva de las modificaciones de criterios doctrinales de carácter tributario, asiste la razón a la recurrente, pues no se cuestiona el acierto del criterio expuesto por el TEAC ni su carácter vinculante para los órganos inferiores en grado, sino que el litigio gira en torno a la problemática de los efectos en el tiempo de la doctrina del TEAC y la posibilidad de aplicarla retroactivamente a supuestos en los que el contribuyente actuó informado por una consulta vinculante previa con un criterio diferente.

Sobre la congruencia de las sentencias existe una doctrina reiterada del Tribunal Supremo que puede ser aplicada al presente supuesto. El Tribunal Supremo en una sentencia de 6 de octubre de 2004, ha declarado que "reiteradamente se ha pronunciado el Tribunal Constitucional (entre otras muchas en las sentencias 170/2002, de 30 de septiembre, 186/2002, de 14 de octubre, 6/2003, de 20 de enero, 91/2003, de 19 de mayo, 114/2003, de 16 de junio y 8/2004, de 9 febrero) acerca de que la lesión constitucional por incongruencia consiste en la ausencia de respuesta a las pretensiones de las partes. Eso sí distingue entre lo que son meras alegaciones formuladas por las partes en defensa de sus pretensiones y las pretensiones en sí mismas consideradas (STC 189/2001, 24 de septiembre). Son estas últimas las que exigen una respuesta congruente ya que respecto a los alegatos no es preciso una respuesta pormenorizada a todos ellos (SSTC 148/2003, 8/2004, de 9 de febrero)... Es suficiente con que la sentencia se pronuncie categóricamente sobre las pretensiones formuladas (SSTS 3 de julio y 27 de septiembre de 1991, 13 de octubre de 2000, 21 de octubre de 2003). Cabe, por ello, una respuesta global o genérica, en atención al supuesto concreto, sin atender a las alegaciones concretas no sustanciales".

La falta de congruencia que se achaca a la resolución impugnada la invalida por infracción de lo dispuesto en el art. 239.1 y 2 de LGT, la resolución impugnada es incongruente porque su silencio no ha consistido, sólo, en la falta de respuesta a meras alegaciones o argumentos de la reclamación promovida, sino que se han dejado sin respuesta verdaderos motivos del examen de fondo. Estamos ante una incongruencia completa y manifiesta. Completa en cuanto que es total, adoleciendo de cualquier razonamiento vinculado a la cuestión planteada, y manifiesta pues es apreciable a simple vista sin necesidad de llevar a cabo ningún tipo de razonamiento.

Por tanto, tiene razón la parte recurrente al denunciar que la resolución del TEARA adolece de incongruencia omisiva, lo que determina que, por dicho motivo, haya de anularse la resolución impugnada. Ahora bien, no es procedente ordenar la reposición de las actuaciones ya que las partes han planteado ante este Tribunal el tema no resuelto por el TEARA, y que pudo en su momento valorar pues disponía de los elementos necesarios para ello, por lo que no es ajustado remitir nuevamente a la recurrente a la vía económica administrativa con el detrimento que esto le representaría en dilaciones excesivas que provienen de la indiligente actuación del propio órgano económico administrativo, por lo que se debe abordar aquí el tema de fondo ventilado y al que damos respuesta seguidamente.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En esta línea la Sentencia de TS de 27 Abril de 2015 (Rec. 1965/2012) en la que se lee que " Como dijimos en nuestra sentencia de 7 de abril de 2014 (casación 3699/12 , FJ 3º), el principio que exige proteger la confianza legítima no resulta novedoso ni extravagante en nuestra jurisprudencia. Son varias las sentencias que le han dado operatividad en distintos ámbitos para amparar a administrados que han actuado bajo la cobertura del mismo. Pueden así consultarse las sentencias de 23 de noviembre de 1984 (repertorio de jurisprudencia 1984/5956), 30 de junio de 2001 (casación 8016/95), 26 de abril de 2010 (casación 1887/05), 28 de noviembre de 2012 (casación 5300/09) y 22 de enero de 2013 (casación 470/11), las dos penúltimas dictadas en materia tributaria, que no hacen sino adoptar los criterios ya sentados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, conforme a la que el principio que nos ocupa vincula a todos los poderes públicos (i) si la creencia del administrado que lo sustenta se basa en signos externos y no en meras apreciaciones subjetivas o convicciones psicológicas y, (ii) ponderados los intereses en juego, la situación de quien legítimamente se ha fiado de la Administración es digna de protección [sentencias de 26 de abril de 1988 , Krüechen (316/96); 1 de abril de 1993, Lageder y otros (asuntos acumulados C-31/91 a C-44/91); 5 de octubre de 1993, Driessen y otros (asuntos acumulados C-13/92 a C-16/92); 17 de julio de 1997 , Affish (C-183/95); 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C-381/97); y 11 de julio de 2002 , Marks & Spencer (C-62/00)].

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

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

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

En definitiva el recurso contencioso administrativo merece prosperar, en el entendido de que no es posible aplicar la doctrina de los TEA con carácter retroactivo en procedimientos de comprobación tributaria, cuando el

contribuyente ajustó su comportamiento al criterio precedente expresado en una consulta vinculante aplicable durante el período impositivo de que se trate"".

Quinto.

La estimación del recurso, implica que proceda la condena en costas a la parte recurrida, conforme al art. 139 Ley 29/98, en redacción dada por Ley 37/11 .

FALLAMOS

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

Primero.

Estimar el presente recurso contencioso-administrativo interpuesto en nombre de doña Reyes, declarar no conforme a derecho, nula y sin efecto, tanto la resolución de la Sala del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Málaga, que desestima la reclamación núm. NUM000, como la liquidación practicada por la AEAT en concepto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio 2012 que aquélla confirma.

Segundo.

Imponer el pago de las costas a la parte recurrida.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma cabe, en su caso, interponer recurso de casación ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo si pretende fundarse en infracción de normas de derecho estatal o de la Unión Europea que sean relevantes y determinantes del fallo impugnado o ante la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, con la composición que determina el art. 86.3 de la Ley Jurisdiccional si el recurso se fundare en infracción de normas de derecho autonómico; recurso que habrá de prepararse ante esta Sala en el plazo de treinta días contados desde el siguiente a la notificación de la presente sentencia mediante escrito que reúna los requisitos expresados en el art. 89.2 del mismo Cuerpo Legal.

Lo mandó la Sala y firman los Magistrados Ilmos. Sres. al inicio designados

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente, estando la Sala celebrando audiencia pública, lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, 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.