

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ082597

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

Sentencia 117/2021, de 3 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 753/2019

SUMARIO:

CC.AA. Madrid. Tributos cedidos. Deducción por gastos educativos. El recurrente es diplomático, y tiene su residencia fiscal en España por determinación legal, pero no tiene su residencia habitual en la Comunidad de Madrid. Sin embargo, se le considera residente en la Comunidad de Madrid por haber tenido en ésta su último domicilio antes de ser destinado al extranjero. Solicita que se estimen como gastos deducibles los incurridos en Canadá en la educación/escolarización en el Liceo Francés de Ottawa -ciudad en la que estaba destinado como Segunda Jefatura de la Embajada de España- de sus hijos durante las etapas de Enseñanza Obligatoria. El Liceo Francés es dependiente de la Agencia para la Enseñanza Francesa en el exterior, entidad pública con análogo estatuto jurídico y educativo en Canadá al que mantiene el Liceo Francés en España. Agrega que durante todo el año 2013 sus hijos han estado escolarizados en las etapas de segundo ciclo de Educación Infantil y Educación Básica Obligatoria a que se refieren los arts. 3.3 y 4 de la Ley Orgánica 8/1985 (Derecho a la Educación). Sin embargo, los estudios que originan la deducción son, por expresa remisión del art. 11 del TR Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, los de Educación Infantil y Educación Básica Obligatoria, que se describen en la Ley Orgánica de Educación, que están integrados en el sistema educativo español y que únicamente se cursan en España, sin que la norma autonómica contemple equiparación o equivalencia alguna con los niveles o etapas de enseñanza en otros países.

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Igualdad. No discriminación por razón del territorio. La Sala no aprecia la discriminación invocada por el actor, pues, si bien, es contribuyente por el IRPF, y se le considera residente en la Comunidad de Madrid por haber tenido en ésta su último domicilio antes de ser destinado al extranjero, esta situación no es idéntica ni equiparable a la de quienes residen de manera real en la Comunidad de Madrid y que, en razón de esa residencia efectiva, tienen derecho a una concreta deducción fiscal que no es de aplicación a los contribuyentes cuyos hijos cursan estudios en el extranjero.

PRECEPTOS:

Constitución Española, art. 14.

Código Civil, art. 40.

Ley 35/2006 (IRPF), art. 10.a).

DLeg.1/2010 de la Comunidad de Madrid (TR Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado), art. 11.

Ley Orgánica 8/1985 (Derecho a la Educación), arts. 3.3 y 4 y 14.1.

Tratado de 25 de marzo de 1957 (Funcionamiento de la UE), arts. 48, 56 a 62.

Tratado de 7 de febrero de 1992 (Unión Europea), arts. 2, 3 y 9.

PONENTE:

Don José Ignacio Zarzalejos Burguillo.

Magistrados:

Don JOSE ALBERTO GALLEGO LAGUNA

Don JOSE IGNACIO ZARZALEJOS BURGUILLO

Don MARIA ROSARIO ORNOSA FERNANDEZ

Don MARIA ANTONIA DE LA PEÑA ELIAS

Don ANA RUFZ REY

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Quinta

C/ General Castaños, 1 , Planta 1 - 28004

33009710

NIG: 28.079.00.3-2019/0010825

Procedimiento Ordinario 753/2019

Demandante: D. Luis Alberto

PROCURADOR Dña. MARIA LUISA MARTIN BURGOS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE MADRID MEH

Sr. ABOGADO DEL ESTADO

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN QUINTA

S E N T E N C I A Nº 117

Ilmos. Sres.:

Presidente:

D. José Alberto Gallego Laguna

Magistrados:

D. José Ignacio Zarzalejos Burguillo

Dª María Rosario Ornosá Fernández

Dª María Antonia de la Peña Elías

Dª Ana Rufz Rey

En la villa de Madrid, a tres de marzo de dos mil veintiuno.

VISTO por la Sala el recurso contencioso administrativo núm. 753/2019, interpuesto por D. Luis Alberto, representado por la Procuradora Dª María Luisa Martín Burgos, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 31 de enero de 2019, que desestimó la reclamación número NUM000 deducida contra el acuerdo de la Agencia Tributaria de fecha 11 de mayo de 2015, que había desestimado el recurso de reposición planteado contra la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013; habiendo sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por su Abogacía.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Interpuesto el recurso y seguidos los trámites prevenidos por la Ley de esta Jurisdicción, se emplazó a la parte actora para que formalizase la demanda, lo que verificó mediante escrito en el que, tras exponer los hechos y

fundamentos de Derecho que estimó de aplicación, suplicaba se dicte sentencia por la que se anule la resolución recurrida.

Segundo.

El Abogado del Estado contestó a la demanda mediante escrito en el que suplicaba se dicte sentencia que desestime el recurso.

Tercero.

No habiéndose solicitado el recibimiento a prueba del recurso se dio cumplimiento al trámite de conclusiones, señalándose para votación y fallo el día 2 de marzo de 2021, en cuya fecha ha tenido lugar.

Ha sido Ponente el Magistrado Ilmo. Sr. D. José Ignacio Zorzalejos Burguillo, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

El presente recurso tiene por objeto determinar si se ajusta o no a Derecho la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de 31 de enero de 2019, que desestimó la reclamación deducida por el actor contra el acuerdo de la Agencia Tributaria de fecha 11 de mayo de 2015, que había desestimado el recurso de reposición planteado contra la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013, por importe de 2.755,98 euros a devolver.

Segundo.

Los hechos relevantes para el análisis del presente recurso, acreditados documentalmente, son los siguientes:

1.- El hoy recurrente presentó autoliquidación conjunta con su cónyuge por el IRPF-2013, consignando como domicilio habitual la CALLE000 nº NUM001, NUM002 de Madrid, y en la que declaró, entre otros conceptos: 1) rendimientos del trabajo: 57.759,19 euros de ingresos íntegros y 3.271,34 euros de gastos deducibles, con un rendimiento neto reducido de 51.835,85 euros; 2) rendimientos de la actividad económica del epígrafe 731 del IAE: 500 euros de ingresos y 7.095,00 euros de gastos deducibles, con un rendimiento neto de -6.595,00 euros; 3) 560,00 euros por aportaciones del cónyuge a sistemas de previsión social (casilla 378); 4) 10,50 euros de deducción por donativos (casilla 571); 5) 900 euros en concepto de deducción autonómica por gastos educativos; 6) en virtud de dicha autoliquidación resultó una cuota a devolver de 6.776,48 euros.

2.- La Administración tributaria tramitó un procedimiento de comprobación limitada al actor en relación con el impuesto y ejercicio reseñados, que finalizó mediante liquidación provisional de fecha 23 de febrero de 2015, de la que derivó una cantidad a devolver de 2.755,98 euros, con esta motivación:

"Con el alcance y limitaciones que resultan de la vigente normativa legal y de la documentación obrante en el expediente, y partiendo exclusivamente de los datos declarados, de los justificantes de los mismos aportados y de la información existente en la Agencia Tributaria, se ha procedido a la comprobación de su declaración, habiéndose detectado que en la misma no ha declarado correctamente los conceptos e importes que se destacan con un asterisco en el margen de la liquidación provisional. En concreto:

- Se modifica la base imponible general en el importe de los rendimientos íntegros del trabajo personal no declarados o declarados incorrectamente, determinados según lo dispuesto en los artículos 6.2.a. y del 17 al 19 de la Ley del Impuesto .

- Los gastos deducidos de los rendimientos íntegros del trabajo personal son incorrectos ya que no corresponden a cotizaciones a la Seguridad Social o Mutualidades Generales obligatorias de funcionarios, detracciones por derechos pasivos, cotizaciones a Colegios de Huérfanos o Instituciones similares, de acuerdo con el artículo 19.2.a , b y c de la Ley del Impuesto .

- Se modifican los rendimientos de actividades económicas en régimen de estimación directa, determinados según disponen los artículos 6.2.c , 27 a 30 de la Ley del Impuesto , como consecuencia de ingresos íntegros no declarados o declarados incorrectamente.

- Se aumenta la base imponible general debido a que en la determinación del rendimiento de su actividad económica, en régimen de estimación directa, se han deducido gastos que no se consideran deducibles de acuerdo con el artículo 30.2 de la Ley del Impuesto .

- Las aportaciones efectuadas a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social en el 2013 son incorrectas, de acuerdo con lo establecido en el artículo 51.6 de la Ley del Impuesto .

- El exceso de aportaciones efectuadas a Planes de Pensiones y Mutualidades de Previsión Social a reducir en los cinco ejercicios siguientes es incorrecto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 52.2 de la Ley del Impuesto y el 51 del Reglamento del Impuesto .

- La deducción practicada por cantidades o bienes donados a determinadas entidades es incorrecta, de acuerdo con los artículos 68.3 y 69.1 de la Ley del Impuesto .

- La deducción practicada por gastos educativos es incorrecta, según establece el artículo 11 y 18.2 del Decreto Legislativo 1/2010 .

- El contribuyente se encuentra de alta en el IAE. epígrafe 731 Abogados, domicilio de actividad declarado C/ Argensola 24 3 Dr. y su cónyuge consta con domicilio fiscal en Vizcaya y alta en el IAE. en la Hacienda Foral. Presentan declaración conjunta pero no consta ningún ingreso declarado por la cónyuge.

- Percibe ingresos del trabajo por cuenta ajena del Ministerio de Asuntos Exteriores; los ingresos que declara en el apartado de actividades económicas corresponden a cursos/conferencias/seminarios, tanto en este ejercicio como en los anteriores, no constando ingresos específicos de la actividad de abogacía. Por tanto, se incluye como rendimiento del trabajo el curso imputado por la Universidad Carlos III, de conformidad con el artículo 17.2 de la Ley del Impuesto : "En todo caso, tendrán la consideración de rendimientos del trabajo: c) Los rendimientos derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares.

- 3.) No obstante...aquellos que supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas".

Respecto de esta cuestión existen diversas consultas de la DGT.:DGT 1791-01"La existencia de dicha ordenación por cuenta propia de factores productivos habrá de determinarse en cada caso concreto a la vista de las circunstancias concurrentes. Sin embargo, y con carácter general, cabe hablar de la existencia de ordenación por cuenta propia cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, conferencias o seminarios, ofreciéndolos al público y concertando con los profesoreso conferenciantes su intervención en tales eventos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos. Igualmente, cabe entender que se obtienen rentas de actividades económicas de proyectos de investigación, cursos o conferencias cuando, aunque se realicen de manera accesoria u ocasional, el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y participe en dichos eventos, en materias relacionadas directamente con el objeto de su actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que se prestan a través de la citada organización. Caso de no concurrir ninguna de las circunstancias anteriormente señaladas, los rendimientos satisfechos por la entidad consultante procedería calificarlos como derivados del trabajo."

- Transcurrido el plazo establecido en la normativa tributaria para presentar alegaciones, sin que a fecha de hoy consten presentadas las mismas, se procede a emitir esta liquidación provisional."

3.- Esta liquidación fue confirmada en reposición por acuerdo de la Agencia Tributaria de 11 de mayo de 2015, que contiene los siguientes argumentos:

"PRIMERO. Considerando que este órgano es competente para conocer y resolver las cuestiones planteadas en este procedimiento.

SEGUNDO.- De acuerdo con:

Lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (B.O.E. de 18 de diciembre) y su Reglamento de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (B.O.E. de 27 de mayo), así como la normativa propia del tributo cuya liquidación o acto administrativo es objeto de impugnación.

CONSIDERANDO que la primera cuestión a dirimir se centra en determinar tanto la deducibilidad de los gastos educativos de conformidad con la ley autonómica como si el obligado tributario ejerce una actividad profesional como abogado y, en consecuencia, si los ingresos percibidos por la impartición de cursos y conferencias deben ser calificados como rendimiento de actividad económica o rendimientos del trabajo.

CONSIDERANDO con respecto a la deducción por gastos educativos, que el artículo 11 del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre por el que se aprueba el Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid, en materia de tributos cedidos por el Estado, establece: 1. Los contribuyentes podrán deducir los porcentajes que se indican en el apartado 3 de los gastos educativos a que se refiere el apartado siguiente, originados durante el período impositivo por los hijos o descendientes por los que tengan derecho al mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas , y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

2. La base de deducción estará constituida por las cantidades satisfechas por los conceptos de escolaridad y adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar de los hijos o descendientes durante las etapas de Educación Básica Obligatoria, a que se refieren los artículos 3.3 y 4 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, así como por la enseñanza de idiomas, tanto si esta se imparte como actividad extraescolar como si tiene el carácter de educación de régimen especial. Dicha base de deducción se minorará en el importe de las becas y ayudas obtenidas de la Comunidad de Madrid o de cualquier otra Administración Pública que cubran todos o parte de los gastos citados.

3. Los porcentajes de deducción aplicables serán los siguientes:

El 15 por 100 de los gastos de escolaridad.

El 10 por 100 de los gastos de enseñanza de idiomas.

El 5 por 100 de los gastos de adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar.

4. La cantidad a deducir no excederá de 400 euros por cada uno de los hijos o descendientes que generen el derecho a la deducción. En el caso de que el contribuyente tuviese derecho a practicar deducción por gastos de escolaridad, el límite anterior se elevará a 900 euros por cada uno de los hijos o descendientes.

5. Sólo tendrán derecho a practicar la deducción los padres o ascendientes que convivan con sus hijos o descendientes escolarizados. Cuando un hijo o descendiente conviva con ambos padres o ascendientes, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos, en caso de que optaran por tributación individual.

El artículo 18 del Decreto Legislativo 1/2010 establece: 2. Sólo tendrán derecho a la aplicación de la deducción establecida en el artículo 11 aquellos contribuyentes cuya base imponible, entendiendo como tal la suma de la base imponible general y la del ahorro, junto con la correspondiente al resto de miembros de su unidad familiar, no supere la cantidad en euros correspondiente a multiplicar por 30.000 el número de miembros de dicha unidad familiar...

4. Las deducciones contempladas en esta Sección requerirán justificación documental adecuada. Asimismo, y sin perjuicio de lo anterior:...

d) Los contribuyentes que deseen gozar de la deducción establecida en el artículo 11 deberán estar en posesión de los correspondientes justificantes acreditativos del pago de los conceptos objeto de deducción.

De la lectura de los artículos mencionados anteriormente se desprende que la deducción por gastos educativos resulta aplicable en relación con los gastos de escolaridad y adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar, durante las etapas correspondientes al segundo ciclo de la Educación Infantil y a la Educación Básica Obligatoria, a que se refieren los artículos 3.3, 4 y 14.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación.

De acuerdo con dicha premisa, los gastos de escolaridad y adquisición de vestuario escolar objeto de deducción solo pueden ser aquellos que se satisfagan por hijos o descendientes que cursen estudios en dichas etapas, lo cual sólo es posible en caso de cursar estudios en España.

En consecuencia, no resultan deducibles los gastos satisfechos por la educación de hijos o descendientes en el extranjero según lo establecido en el artículo 11 del Decreto Legislativo 1/2010, artículo 1 de la Ley 9/2010, de 23 de diciembre de Medidas Fiscales y Administrativas, artículo 1 de la Ley 6/2011, de 28 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas e informe de la Comunidad de Madrid de 25 de octubre de 2012. Todo ello conforme al criterio recibido de la D. G. Tributos y Ordenación y Gestión del Juego de la Comunidad de Madrid.

CONSIDERANDO, con respecto a la segunda cuestión planteada que desde el ejercicio 1996 el contribuyente figura de alta en el epígrafe 731 del I.A.E. como ABOGADOS. Declara un local afecto ubicado en la CL ARGENSOLA 24, 3º Dr., con una superficie de 10 m2. Dicho inmueble también constituye su domicilio habitual.

Presentó declaración del I.R.P.F. del período 2013 consignando un rendimiento negativo de actividad económica en estimación directa de -6.595,00 euros, siendo los ingresos declarados de 500 euros y los gastos deducibles de 7.095,00 euros, (desglosados en consumos de explotación 4200, y gastos financieros 2.895,00 euros).

Según manifestaciones del propio obligado tributario, dichos gastos están relacionados con el desarrollo de unas actividades de asesoramiento general y docencia en Derecho, actividades que, según él, constituyen una auténtica actividad profesional por cuenta propia, que le obligan a mantener una colegiación obligatoria y que determinan que los rendimientos que se perciban como consecuencia de las mismas no sean rendimientos del trabajo sino de actividad económica.

De la documentación obrante en el expediente y de la información que consta para la Administración tributaria en relación a los ejercicios 2005 a 2010, se ha comprobado que las diversas entidades pagadoras de retribuciones al contribuyente han considerado que los servicios prestados corresponden a:

EMPLEADOS POR CUENTA AJENA EN GENERAL (CLAVE DE PERCEPCION: A)

CURSOS, CONFERENCIAS Y SEMINARIOS (CLAVE DE PERCEPCION: F)

RENTAS EXENTAS Y DIETAS EXCEPTUADAS DE GRAVAMENS (CLAVE DE PERCEPCION: L)

Es decir, que no consta que el contribuyente haya percibido ingreso alguno por el ejercicio de una actividad puramente profesional por el ejercicio de la abogacía, la cual habría sido calificada en la CLAVE DE PERCEPCION G: RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES PROFESIONALES.

Por lo que respecta la pertinencia de calificar como rendimientos de actividad económica los ingresos percibidos como consecuencia de la impartición de conferencias, coloquios, seminarios y similares por parte un obligado tributario, según la entendido la Dirección General de Tributos, en su CONSULTA VINCULANTE V1072/2009, ...para poder proceder a la calificación de los rendimientos correspondientes a la impartición de clases o cursos se hace preciso acudir en primer lugar al artículo 17 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), que en sus apartados 2, letra c) y 3, califica como rendimientos del trabajo los derivados de impartir cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, excepto cuando supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, en cuyo caso han de calificarse como rendimientos de actividades económicas.

Del citado precepto se desprende que las rentas derivadas de la impartición de cursos, conferencias, coloquios, seminarios y similares, tributarán como regla general como rendimientos del trabajo, y excepcionalmente, cuando impliquen la ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos humanos, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.

En consecuencia, este Centro Directivo viene interpretando que la consideración de estas rentas como rendimientos de actividades económicas dependerá de la existencia de dicha ordenación por cuenta propia de factores productivos, lo que habrá de determinarse en cada caso concreto, a la vista de las circunstancias concurrentes.

Sin embargo, y con carácter general, cabe hablar de la existencia de ordenación por cuenta propia cuando el contribuyente intervenga como organizador de los cursos, conferencias o seminarios, ofreciéndolos al público y concertando, en su caso, con los profesores o conferenciantes su intervención en tales eventos, o cuando participe en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos.

Igualmente, cabe entender que se obtienen rentas de actividades económicas cuando el contribuyente ya viniera ejerciendo actividades económicas y participe en la impartición de las clases o cursos en materias relacionadas directamente con el objeto de su actividad, de manera que pueda entenderse que se trata de un servicio más de los que se prestan a través de la ordenación por cuenta propia configuradora de la actividad económica que ya venía desarrollando.

En el presente caso, la mencionada ordenación la realiza la propia universidad (que es quien, evidentemente, organiza el curso académico), por lo que al no concurrir tampoco la circunstancia expresada en el párrafo anterior los rendimientos obtenidos por en consultante por la impartición de clases en un curso académico constituyen, a efectos del IRPF, rendimientos del trabajo.

De lo anterior se desprende que únicamente cuando el obligado tributario actúe como organizador por su propia cuenta y riesgo de los cursos, conferencias o seminarios, ofreciéndolos al público y concertando, en su caso, con los profesores o conferenciantes su intervención en tales eventos, participando en los resultados prósperos o adversos que deriven de los mismos, o cuando la impartición de dichos cursos esté directamente relacionado con el ejercicio habitual y anterior de alguna actividad económica.

En el supuesto que nos ocupa, como no existe dato ni justificación documental acreditativa de que el obligado tributario haya procedido en el ejercicio de su actividad de enseñanza, en el período 2013 o anteriores, a la organización por su propia cuenta y riesgo de los cursos o conferencias retribuidos por la Universidad Carlos III de Madrid, ni que los mismos hayan sido ofertados al público, ni concertado con profesores o conferenciantes su intervención en tales eventos, ni que haya participando en los resultados prósperos o adversos que se derivaran de los mismos, cabe entender que los rendimientos obtenidos por las actividades formativas de los cursos, conferencias o seminarios impartidos deben tributar como rendimientos del trabajo y no como rendimientos de una actividad profesional.

CONSIDERANDO que el recurrente se opone a tal calificación porque entiende que los ingresos por conferencias son rentas de trabajo pero no como consecuencia de su trabajo como diplomático sino de su actividad de abogado, para lo cual está sometido a una colegiación obligatoria.

A este respecto, de pone de manifiesto que:

1.- El contribuyente en funcionario público perteneciente al Ministerio de Asuntos Exteriores, prestando servicios en el mismo con carácter habitual y plena dedicación.

2.- Al margen de dichos servicios, durante los últimos años el interesado ha ejercitado una actividad como docente o conferenciante en temas jurídicos para distintas entidades públicas y privadas, percibiendo por ello rendimientos calificados como CURSOS, CONFERENCIAS Y SEMINARIOS (CLAVE DE PERCEPCION: F).

3.-Pese a que el contribuyente está colegiado como Abogado y realiza aportaciones a la Mutualidad General de la Abogacía, este órgano revisor entiende que no ejerce realmente la funciones propias de abogado, tal y como han sido definidas en los artículos 6 y siguientes del REAL DECRETO 658/2001, de 22 de junio , por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española, en los que se establece que:

- Corresponde en exclusiva la denominación y función de abogado al Licenciado en Derecho que ejerza profesionalmente la dirección y defensa de las partes en toda clase de procesos, o el asesoramiento y consejo jurídico.

- Son abogados quienes, incorporados a un Colegio español de Abogados en calidad de ejercientes y cumplidos los requisitos necesarios ello, se dedican de forma profesional al asesoramiento, concordia y la defensa de los intereses jurídicos ajenos, públicos o privados.

- Corresponde en exclusiva la denominación y función de abogado a quienes lo sean de acuerdo con la precedente definición, y en los términos previstos por el artículo 436 de la Ley Orgánica del Poder Judicial .

No obstante, podrán seguir utilizando la denominación de abogado, añadiendo siempre la expresión "sin ejercicio", quienes cesen en el ejercicio de dicha profesión después de haber ejercido al menos veinte años.

Es decir, que en virtud de lo anterior, sólo puede considerarse que ejerce una profesión o actividad económica como abogado quien se dedica técnicamente al asesoramiento, concordia y defensa de los intereses jurídicos ajenos, públicos o privados, así como a la dirección y defensa de las partes en toda clase de procesos, o el asesoramiento y consejo jurídico.

En la medida que el contribuyente no acredita que haya desarrollado dichas funciones en su esfera privada, siendo las únicas comprobadas son las relativas a sus labores como docente o conferenciante, no cabe entender que esté ejercitando una actividad profesional propia de la abogacía.

Por otra parte, en el artículo 13.2 del Estatuto General de la Abogacía Española dispone que la incorporación como abogado ejerciente exigirá además el cumplimiento del requisito de no estar incurso en causa de incompatibilidad para el ejercicio de la abogacía.

En este sentido, el contribuyente, como funcionario público que es, se encuentra sometido a la normativa reguladora de las incompatibilidades integrada dentro del régimen estatutario de los funcionarios públicos, la cual se basa en la necesidad de aplicación del principio de dedicación del personal al servicio de las Administraciones Públicas a un solo puesto de trabajo, sin más excepciones que las que demande el propio Servicio Público, respetando el ejercicio de las actividades privadas que no puedan impedir o menoscabar el estricto cumplimiento de sus deberes o comprometer su imparcialidad o independencia. La Ley 53/1984, de 26 de diciembre, de Incompatibilidades del Personal al servicio de las Administraciones Públicas, que regula el régimen de incompatibilidades en la actualidad y que, a su vez, ha sido desarrollado por el Real Decreto 598/1985, de 30 de abril, sobre incompatibilidades del personal al servicio de la Administración del Estado, de la Seguridad Social y de los Entes, Organismos y Empresas dependientes.

A tenor de la Disposición Final Primera las normas contenidas en la Ley 53/1 984 son bases del régimen estatutario de la función públicas, a excepción de los artículos 17.1, disposición adicional quinta y disposición transitoria séptima.

El principio general es la no compatibilidad de un segundo puesto de trabajo, cargo o actividad en el sector público, por sí o mediante sustitución. No obstante, la Ley regula una serie de excepciones a este principio general de incompatibilidad, entre las que cabe señalar:

1. Se podrá autorizar la compatibilidad con aquellas actividades que, por razones de interés público, así se determine por el Consejo de Ministros mediante Real Decreto, o por el Organo de Gobierno de la Comunidad Autónoma en el ámbito de sus respectivas competencias. Sin embargo:

- La actividad secundaria sólo podrá prestarse a tiempo parcial.

Se entiende por jornada a tiempo parcial la que no supere las 30 horas semanales.

- En régimen laboral

- Con duración determinada.

2. Para el desempeño de un puesto de trabajo en la esfera docente como profesor universitario asociado en régimen de dedicación no superior al tiempo parcial y con duración determinada, siempre que se cumplan las restantes exigencias de la Ley.

3. Se podrá autorizar, con carácter excepcional la compatibilidad para el ejercicio de actividades de investigación, de carácter no permanente, o de asesoramiento en supuestos concretos, que no correspondan a las funciones del personal adscrito a las respectivas Administraciones Públicas.

4. Se permite compatibilizar las actividades del personal afectado por esta Ley con el desempeño de cargos electivos de:

- Miembros de las Asambleas Legislativas de las Comunidades Autónomas, salvo que perciban retribuciones periódicas por el desempeño de la función o que por las mismas se establezca la incompatibilidad.

- Miembros de las Corporaciones Locales, salvo que desempeñen en los mismos cargos retribuidos en régimen de dedicación exclusiva.

- En ambos casos, sólo podrán percibir la retribución correspondiente a una de las dos actividades, sin perjuicio de las dietas, indemnizaciones o asistencias que correspondan por la otra.

En consecuencia, en la medida que el ejercicio efectivo de la profesión liberal de abogado resulta incompatible con el desarrollo de funciones como empleado público, legalmente no cabría la admisión del obligado

tributario como abogado colegiado ejerciente, en cuanto que no se cumpliría con el requisito de no estar incurso en causa de incompatibilidad para el ejercicio de la abogacía.

CONSIDERANDO que, una vez llegada a la conclusión de que los ingresos procedentes de la impartición de cursos, seminarios o conferencias mencionados anteriormente deben ser calificados como rendimientos del trabajo personal y no como procedentes del ejercicio de una actividad económica, no cabría entrar ya a valorar la admisibilidad de los gastos deducibles de actividades económicas declarados por parte del contribuyente, puesto que alcanzada la conclusión de que no existe actividad económica, no pueden ser admitidos gastos deducibles vinculados a la misma, toda vez que, en virtud de lo dispuesto en los artículos 27 y 28 de la Ley 35/2006, del IRPF y su remisión genérica a las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas, la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, de tal suerte que aquellos respecto de los que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad, que sean necesarios para la obtención de los ingresos serán deducibles, en los términos previstos en los preceptos legales señalados, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles de la actividad económica.

CONSIDERANDO que, por todo lo anterior, se entiende que los hechos y fundamentos alegados por el recurrente no han desvirtuado el acto administrativo objeto de impugnación, toda vez que no se ha acreditado que fueran incorrectos los que se tuvieron en cuenta a efectos de su adopción."

4.- El anterior acuerdo ha sido confirmado por la resolución del TEAR de Madrid de 31 de enero de 2019, aquí recurrida, que en sus fundamentos jurídicos segundo y tercero dice lo siguiente:

"SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

- Si resulta procedente la deducción de los gastos educativos, teniendo en cuenta que los estudios por los que se pretende deducir se cursan en el extranjero.

TERCERO.- La deducción por gastos educativos resulta aplicable, en relación con los gastos de escolaridad y adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar, durante las etapas correspondientes al segundo ciclo de Educación Infantil, Educación Básica Obligatoria y Formación Profesional Básica, a que se refieren los artículos 3.3 , 3.10 , 4 y 14.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación .

Y los artículos 11 y 18 del Decreto Legislativo 1/2010 , del Texto Refundido de las Disposiciones Legales de la Comunidad de Madrid en materia de tributos cedidos por el Estado, establece los requisitos que se han de cumplir para tener derecho a esta deducción.

En consecuencia de lo expuesto, al resultar aplicable la mencionada deducción durante las etapas señaladas a las que se refiere la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, los gastos de escolaridad y adquisición de vestuario escolar objeto de deducción sólo pueden ser aquellos que se satisfagan por hijos o descendientes que cursen estudios en dichas etapas, lo cual sólo es posible en caso de cursar estudios en España.

Por tanto, no resultan deducibles los gastos satisfechos por la educación de hijos o descendientes en el extranjero, debiendo desestimarse lo alegado, confirmando el acuerdo impugnado."

Tercero.

El recurrente solicita en el suplico del escrito de demanda que se anule la resolución recurrida y se estimen como gastos deducibles, en virtud del art. 11 del Decreto Legislativo 1/2010 de la Comunidad de Madrid, los incurridos en Canadá en la educación/escolarización en el Liceo Francés Paul Claudel de Ottawa -ciudad en la que estaba destinado como Segunda Jefatura de la Embajada de España- de sus hijos Severino y Celia durante las etapas de Enseñanza Obligatoria, con devolución de 4.020,50 euros más los intereses que procedan.

Alega el actor en apoyo de tales pretensiones, en resumen, que es diplomático y que mantuvo su residencia habitual desde agosto de 2007 en Bruselas (Bélgica), donde sus hijos Severino y Celia, nacidos en los años 2000 y 2003, cursaron estudios en el Liceo Francés Jean Monnet. En el año 2012 fue trasladado a la Embajada de España en Ottawa (Canadá), donde le acompañó su familia hasta el año 2016, en que fue trasladado a la Embajada en Berlín (Alemania).

Señala que como diplomático destinado en el exterior, ha mantenido por Ley su domicilio fiscal en Madrid, Comunidad en la que es contribuyente desde el año 2007, a pesar de tener su residencia habitual en el exterior por razón de empleo.

Destaca que tras la entrada en vigor del Decreto Legislativo 1/2010 de la Comunidad de Madrid, en los ejercicios 2011 y 2012 la AEAT aceptó la deducción de los gastos educativos por estudios de sus hijos en Bruselas y Ottawa.

Afirma que el 1 de agosto de 2012 trasladó la unidad familiar a Canadá, donde sus hijos continuaron sus estudios en el sistema francés en el Liceo Francés Paul Claudel de Ottawa, dependiente de la Agencia para la

Enseñanza Francesa en el exterior, entidad pública con análogo estatuto jurídico y educativo en Canadá al que mantiene el Liceo Francés en España.

Agrega que durante todo el año 2013 sus hijos han estado escolarizados en las etapas de segundo ciclo de Educación Infantil (Celia) y Educación Básica Obligatoria (Severino) a que se refieren los arts. 3.3 y 4 de la Ley Orgánica de Educación 2/2006, habiendo pagado por ello al indicado Liceo Francés de Ottawa la suma total de 20.971 dólares de Canadá, aproximadamente 17.032 euros. Por ello, considera que tiene derecho a la deducción solicitada por ambos descendientes al no superar los ingresos percibidos por los dos declarantes el límite de 120.000 euros previsto en el Decreto Legislativo 1/2010 de la Comunidad de Madrid.

Expresa que la AEAT y el TEAR han interpretado erróneamente el art. 11 del mencionado Decreto Legislativo 1/2010, que se refiere a gastos educativos "durante las etapas" y no "por cursar" tales etapas, por lo que no requiere que se cursen dichas etapas, sino que se cursen estudios durante esas etapas, es decir, de los seis a los dieciséis años, interpretación que es coherente con el mecanismo de inclusión de alumnos procedentes del extranjero en el sistema español.

Considera también que el TEAR hace una interpretación errónea al exigir que los estudios se hagan en España, ya que ignora el tenor literal del art. 11 en cuestión y las normas sobre homologación y convalidación de títulos y estudios extranjeros de enseñanza no universitaria, que establecen su equivalencia automática y les otorgan trato nacional como si se hubieran cursado en España.

Por otro lado, aduce que una interpretación distinta vulneraría el principio de no discriminación que consagra el art. 14 CE. Y agrega que el criterio de la demanda es el seguido por la AEAT respecto al recurrente en los ejercicios 2011 y 2012, sin que se haya producido cambio normativo que sustente la modificación de criterio en el año 2013, por lo que este cambio conculca los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima, basado en la doctrina de los actos propios.

Finalmente, en el cuarto otrosí de la demanda solicita a la Sala que valore plantear de oficio cuestión de inconstitucionalidad por tener trascendencia en el ámbito de los derechos fundamentales, y/o cuestión prejudicial ante el TJUE al verse afectados preceptos del Tratado UE (TUE) y del Tratado de Funcionamiento UE (TFUE), no discriminación, arts. 20 y 21 de la Carta de Derechos Fundamentales, arts. 2, 3 y 9 del TUE y arts. 48, 56 a 62 TFUE y su normativa de aplicación.

Cuarto.

El Abogado del Estado se opone a las pretensiones de la parte actora y solicita la desestimación del recurso.

Alega, en síntesis, que el recurrente, como diplomático, tiene su residencia fiscal en España por determinación legal, pero no tuvo su residencia habitual en la Comunidad de Madrid en el ejercicio 2013 al haber residido con su familia en Ottawa (Canadá).

Señala que todo beneficio fiscal debe ser objeto de interpretación restrictiva por ser una excepción al principio de igualdad en materia tributaria. En este caso, no existe identidad de situaciones entre los que residen habitualmente en Madrid y en Ottawa, por lo que no cabe aplicación analógica ni equivalencia de estudios alguna, puesto que la norma no lo establece y la deducción está prevista para los estudios correspondientes al segundo ciclo de Educación Infantil y a la Educación Básica Obligatoria a que se refieren los arts. 3.3, 4 y 14.1 de la Ley Orgánica 2/2006, que solo es posible cursar en España y no en el extranjero.

Añade que a ello no obsta lo resuelto en otros ejercicios, cuyas circunstancias además se desconocen, aparte de que la AEAT puede separarse del criterio seguido en otros ejercicios. Y en cuanto a la violación de la teoría de los actos propios, el principio de buena fe y de seguridad jurídica, expresa que tal vulneración solo se puede considerar dentro de la legalidad y no puede conducir al reconocimiento de un derecho contrario a la Ley.

Por último, considera que no procede plantear cuestión prejudicial ante el TJUE ni cuestión de inconstitucionalidad ante el TC por ser clara la norma y no existir razones para dudar sobre su constitucionalidad ni sobre su adecuación al Derecho Europeo.

Quinto.

Delimitado en los términos expuestos el ámbito del recurso, ante todo hay que decir que la liquidación provisional impugnada regulariza diversos conceptos declarados por el actor en su autoliquidación tributaria, en concreto los rendimientos del trabajo, rendimientos de la actividad económica, aportaciones a sistemas de previsión social, la deducción por donaciones y la deducción por gastos educativos.

Sin embargo, en esta sede judicial, al igual que ante el TEAR, el recurrente solo discute la deducción por gastos educativos, guardando silencio sobre los otros conceptos regularizados, de modo que el ámbito del recurso se centra únicamente en determinar si es procedente o no la deducción de tales gastos, en concreto si la deducción alcanza a los gastos de escolarización en Ottawa (Canadá) de los dos hijos del demandante, diplomático destinado en 2013 en ese país.

Por ello, cualquiera que sea la decisión que se adopte en esta sentencia sobre el único concepto tributario que se cuestiona en la demanda, son inalterables las restantes regularizaciones que contiene la liquidación provisional recurrida.

Dicho esto, el análisis de la cuestión debatida debe llevarse a cabo a partir del Decreto Legislativo 1/2010, de 21 de octubre, de la Comunidad de Madrid, que aprobó el texto refundido de las disposiciones legales en materia de tributos cedidos por el Estado.

El art. 11 del indicado texto, relativo a la deducción por gastos educativos, dispone lo siguiente en la redacción vigente en el ejercicio que nos ocupa:

"1. Los contribuyentes podrán deducir los porcentajes que se indican en el apartado 3 de los gastos educativos a que se refiere el apartado siguiente, originados durante el período impositivo por los hijos o descendientes por los que tengan derecho al mínimo por descendientes regulado en el artículo 58 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio.

2. La base de deducción estará constituida por las cantidades satisfechas por los conceptos de escolaridad y adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar de los hijos o descendientes durante las etapas correspondientes al segundo ciclo de Educación Infantil y a la Educación Básica Obligatoria, a que se refieren los artículos 3.3, 4 y 14.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de 3 de mayo, de Educación, así como por la enseñanza de idiomas, tanto si esta se imparte como actividad extraescolar como si tiene el carácter de educación de régimen especial. Dicha base de deducción se minorará en el importe de las becas y ayudas obtenidas de la Comunidad de Madrid o de cualquier otra Administración Pública que cubran todos o parte de los gastos citados.

3. Los porcentajes de deducción aplicables serán los siguientes:

El 15 por 100 de los gastos de escolaridad.

El 10 por 100 de los gastos de enseñanza de idiomas.

El 5 por 100 de los gastos de adquisición de vestuario de uso exclusivo escolar.

4. La cantidad a deducir no excederá de 400 euros por cada uno de los hijos o descendientes que generen el derecho a la deducción. En el caso de que el contribuyente tuviese derecho a practicar deducción por gastos de escolaridad, el límite anterior se elevará a 900 euros por cada uno de los hijos o descendientes.

5. Sólo tendrán derecho a practicar la deducción los padres o ascendientes que convivan con sus hijos o descendientes escolarizados. Cuando un hijo o descendiente conviva con ambos padres o ascendientes, el importe de la deducción se prorrateará por partes iguales en la declaración de cada uno de ellos, en caso de que optaran por tributación individual."

Además, el art. 18.2 del mismo texto refundido, precepto referido a los límites y requisitos formales aplicables a determinadas deducciones, establece:

"2. Sólo tendrán derecho a la aplicación de la deducción establecida en el artículo 11 aquellos contribuyentes cuya base imponible, entendiéndose como tal la suma de la base imponible general y la del ahorro, junto con la correspondiente al resto de miembros de su unidad familiar, no supere la cantidad en euros correspondiente a multiplicar por 30.000 el número de miembros de dicha unidad familiar."

El art. 11 del Decreto Legislativo 1/2010 de la Comunidad de Madrid remite a los arts. 3.3, 4 y 14.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de Educación. Así, el art. 3.3 de la mencionada Ley Orgánica dice:

"3. La educación primaria y la educación secundaria obligatoria constituyen la educación básica."

El art. 4 de la misma Ley Orgánica dispone:

"1. La enseñanza básica a la que se refiere el artículo 3.3 de esta Ley es obligatoria y gratuita para todas las personas.

2. La enseñanza básica comprende diez años de escolaridad y se desarrolla, de forma regular, entre los seis y los dieciséis años de edad. No obstante, los alumnos tendrán derecho a permanecer en régimen ordinario cursando la enseñanza básica hasta los dieciocho años de edad, cumplidos en el año en que finalice el curso, en las condiciones establecidas en la presente Ley.

3. Sin perjuicio de que a lo largo de la enseñanza básica se garantice una educación común para los alumnos, se adoptará la atención a la diversidad como principio fundamental. Cuando tal diversidad lo requiera, se adoptarán las medidas organizativas y curriculares pertinentes, según lo dispuesto en la presente Ley."

Por último, el art. 14.1 de la Ley Orgánica de Educación establece:

"1. La etapa de educación infantil se ordena en dos ciclos. El primero comprende hasta los tres años, y el segundo, desde los tres a los seis años de edad."

Sexto.

Sentado lo que antecede, las normas deben interpretarse según el sentido propio de su texto, y el tenor literal del art. 11.2 del Decreto Legislativo 1/2010 de la Comunidad de Madrid pone de manifiesto que la deducción solo es de aplicación a los gastos de escolaridad de los hijos de los obligados tributarios residentes en la Comunidad de Madrid durante las etapas correspondientes al segundo ciclo de Educación Infantil y a la Educación Básica Obligatoria, a que se refieren los arts. 3.3, 4 y 14.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de Educación.

Por tanto, los estudios que originan la deducción son, por expresa remisión del art. 11.2 DL 1/2010, los de Educación Infantil y Educación Básica Obligatoria que se describen en la Ley Orgánica de Educación, que están integrados en el sistema educativo español y que únicamente se cursan en España, sin que la norma autonómica contemple equiparación o equivalencia alguna con los niveles o etapas de enseñanza en otros países. Si a esto añadimos que el art. 14 de la Ley General Tributaria no admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, forzoso es llegar a la conclusión de que no resulta aplicable al recurrente la deducción por los estudios que cursaron sus hijos durante el año 2013 en Ottawa (Canadá).

Los argumentos que invoca el actor frente a la anterior tesis (que coincide con la expresada por la Administración) no pueden ser acogidos ya que, en primer lugar, la diferencia que pretende establecer entre el alcance de las frases "durante las etapas" y "por cursar las etapas" educativas, carece de relevancia jurídica a los fines pretendidos porque lo definitivo es que la deducción se vincula a la realización de unos estudios que no han cursado los hijos del recurrente. Por otra parte, no guarda relación con la cuestión aquí debatida la normativa española sobre homologación y reconocimiento de títulos y estudios extranjeros, que es ajena a la aplicación de una deducción fiscal que se asocia -hay que repetirlo- a la realización de unos estudios propios del sistema educativo español.

Séptimo.

Denuncia también el recurrente la vulneración del principio de igualdad que consagra el art. 14 de la Constitución española. Alega a tal fin que si no se aplica la deducción, resultaría discriminado por su condición de servidor del Estado como diplomático español destinado en el exterior, situación que le obliga a tributar como residente en la Comunidad de Madrid, pero que le impide acogerse a la deducción por gastos educativos.

Pues bien, tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo se han pronunciado en numerosas ocasiones sobre el contenido y significación del derecho fundamental que garantiza el art. 14 de la Constitución, habiendo establecido que el juicio de igualdad exige la identidad de los supuestos fácticos que se pretenden comparar, pues lo que deriva de ese precepto es el derecho a que supuestos de hecho sustancialmente idénticos sean tratados de forma idéntica en sus consecuencias jurídicas. Así pues, la identidad de las situaciones fácticas constituye el presupuesto ineludible para la aplicación del principio de igualdad, correspondiendo a quien lo invoca la carga de ofrecer un término de comparación válido en relación al cual debe predicarse la pretendida igualdad, ya que solo cuando tal igualdad aparece de forma notoria es posible decir, en su caso, que ha existido un trato discriminatorio.

Trasladando la anterior doctrina al presente supuesto, la Sala no aprecia la discriminación invocada por el actor, pues si bien es contribuyente por el IRPF y se le considera residente en la Comunidad de Madrid por haber tenido en ésta su último domicilio antes de ser destinado al extranjero, conforme a los arts. 40 del Código Civil y 10.a) de la Ley 35/2006, parece claro que esta situación no es idéntica ni equiparable a la de quienes residen de manera real en la Comunidad de Madrid y que, en razón de esa residencia efectiva, tienen derecho a una concreta deducción fiscal que no es de aplicación a los contribuyentes cuyos hijos cursan estudios en el extranjero. Y en cuanto a la invocada gratuidad de la enseñanza básica que declara el art. 4.1 de la Ley Orgánica 2/2006, de Educación, es evidente que solo puede aplicarse a los estudios que se cursan en España, que es el espacio territorial en el que se integra el sistema educativo español.

Octavo.

Plantea igualmente el recurrente la transgresión de la doctrina de los actos propios y de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima, porque en los ejercicios 2011 y 2012 la Administración admitió la deducción que ha rechazado en el año 2013, a pesar de no haberse producido un cambio normativo que justifique la modificación del criterio anterior.

La documentación aportada por el actor con respecto a las comprobaciones realizadas por la AEAT en relación con los ejercicios 2011 y 2012 es insuficiente para justificar los hechos en que basa su pretensión por

ignorarse el alcance real de tales procedimientos al no haber aportado los acuerdos de inicio de los mismos, que delimitan el objeto de cada comprobación, así como tampoco la motivación de las liquidaciones que se practicaron. Se ha limitado a presentar los datos numéricos que contiene la liquidación del ejercicio 2012 (nada sobre la comprobación del ejercicio 2011), por lo que esta Sala desconoce si fue objeto de comprobación la deducción aplicada en concepto de gastos educativos en ambos ejercicios. Por ello, el mero dato de que en la liquidación del año 2012 no se suprimiese la indicada deducción, no implica conformidad de la AEAT con su aplicación y tampoco constituye la expresión de un criterio de la Agencia Tributaria (ni siquiera tácito) en relación con ese beneficio fiscal.

En cualquier caso, es conveniente señalar que la transgresión de la doctrina y de los principios que invoca la parte recurrente solo concurre cuando se omite toda motivación que justifique en términos generalizables el cambio de criterio, lo que enlaza con el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley y con el principio de interdicción de la arbitrariedad, que impiden cambiar de modo caprichoso el sentido de las decisiones adoptadas con anterioridad en casos iguales. Por tanto, no existe vulneración normativa cuando en la resolución se especifican las razones que justifican la decisión, las cuales permiten valorar el eventual cambio de criterio como una solución genérica aplicable en casos futuros y no como fruto de un mero voluntarismo selectivo frente a supuestos anteriores resueltos de modo diverso.

Pues bien, en este caso, los argumentos que figuran en la liquidación y en el acuerdo que resolvió el recurso de reposición (transcritos en el segundo fundamento jurídico de esta sentencia), ponen de relieve que la Administración expuso con toda claridad las razones para rechazar la aplicación de la deducción controvertida.

Los argumentos expuestos por la AEAT son objetivos, generales y avalan plenamente su decisión, de modo que la legalidad del acto recurrido debe analizarse en función de su adecuación a Derecho, y no por las diferencias que pueda presentar respecto de actuaciones precedentes, en las que, además, no consta que la Agencia Tributaria se pronunciase sobre la deducción aquí discutida, de manera que no cabe exigir que la liquidación ahora impugnada contenga, además de la motivación singularizada de la decisión adoptada, unos razonamientos añadidos que justifiquen la separación de un criterio anterior cuya existencia no ha quedado probada.

No puede olvidarse, por otra parte, que la modificación de los criterios interpretativos y aplicativos de las normas obedece a una dinámica jurídica que se basa en una razonable y permanente evolución, por lo que el cambio de criterio no vulnera la doctrina de los actos propios ni los principios de buena fe y de confianza legítima, pues la Administración tributaria no queda vinculada indefinidamente por sus precedentes. El cambio de criterio sólo es rechazable cuando incurre en arbitrariedad, circunstancia que aquí no ha sido acreditada.

Además, hay que destacar que la igualdad sólo cabe dentro de la legalidad, por lo que carece de efectividad la alegación del citado principio constitucional cuando tiene por finalidad extender decisiones que no son conformes con el ordenamiento jurídico, debiendo recordarse que el precedente administrativo no sancionado por resolución judicial carece de toda idoneidad para articular un juicio de igualdad en la aplicación de la Ley (STC nº 167/1995).

En definitiva, el actor ha tenido perfecto conocimiento de las razones que dieron lugar a la práctica de la liquidación provisional impugnada, y ello le ha permitido ejercer su derecho de defensa, por lo que procede rechazar el motivo del recurso analizado.

Por último, tampoco procede plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional ni cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ya que, por todas las razones expuestas, no existen dudas sobre la adecuación a la Constitución española y al Derecho de la Unión Europea de las normas aplicables al caso.

En consecuencia, debe confirmarse la resolución impugnada por ser ajustada a Derecho, con desestimación del recurso.

Noveno.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 139.1 de la Ley de esta Jurisdicción se imponen las costas a la parte recurrente por haber sido rechazadas todas sus pretensiones, si bien, haciendo uso de la facultad que otorga el apartado 4 del citado artículo y teniendo en cuenta el alcance y la dificultad de las cuestiones planteadas, se fija como cantidad máxima por todos los conceptos 2.000 euros más el IVA si resultara procedente, con independencia de las costas que se hayan podido imponer a lo largo del procedimiento.

VISTOS los preceptos citados, concordantes y demás de general y pertinente aplicación,

F A L L A M O S

Desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de D. Luis Alberto contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid de fecha 31 de enero de 2019, que desestimó la reclamación deducida contra el acuerdo de la Agencia Tributaria de fecha 11 de mayo de 2015, que había desestimado el recurso de reposición planteado contra la liquidación provisional relativa al Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas, ejercicio 2013, declarando ajustada a Derecho la resolución recurrida, con imposición de costas a la parte recurrente hasta el límite señalado en el último fundamento jurídico.

Notifíquese esta resolución conforme dispone el artículo 248 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, expresando que contra la misma cabe interponer recurso de casación cumpliendo los requisitos establecidos en los artículos 86 y siguientes de la Ley de esta Jurisdicción, en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2015, debiendo prepararse el recurso ante esta Sección en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación, previa constitución del depósito previsto en la Disposición Adicional Decimoquinta de la Ley Orgánica del Poder Judicial, bajo apercibimiento de no tener por preparado el recurso.

Dicho depósito habrá de realizarse mediante el ingreso de su importe en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones de esta Sección, cuenta-expediente nº 2610-0000-93-0753-19 (Banco de Santander, Sucursal c/ Barquillo nº 49), especificando en el campo concepto del documento Resguardo de ingreso que se trata de un "Recurso" 24 Contencioso-Casación (50 euros). Si el ingreso se hace mediante transferencia bancaria, se realizará a la cuenta general nº 0049-3569- 92-0005001274 (IBAN ES55-0049-3569 9200 0500 1274) y se consignará el número de cuenta-expediente 2610-0000-93-0753-19 en el campo "Observaciones" o "Concepto de la transferencia" y a continuación, separados por espacios, los demás datos de interés.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

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.