

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085566

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 254/2022, de 1 de marzo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 3942/2020

SUMARIO:

Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Seguridad jurídica y confianza legítima. Cambio de criterio del TEAC. IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Reducciones. Reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo. La cuestión litigiosa presenta, tal como es formulada, un doble aspecto, el alcance y aplicabilidad al caso ahora enjuiciado del principio de confianza legítima, plasmación a su vez del principio de seguridad jurídica y por otro lado el referido a relativa a si el contribuyente puede disfrutar de la reducción del 20 por 100 de los rendimientos netos de las actividades económicas, por mantenimiento o creación de empleo, así como sus límites normativos. El problema de fondo que en este asunto ha de debatirse radica en precisar si la reducción por creación de empleo y sus requisitos se han de dar, en los casos de comuneros que realicen actividades económicas y, a su vez, se integren en una comunidad de bienes -CB- bien en el comunero -que es, a su vez, un profesional que ejerce una actividad propia, que obtiene sus ingresos como funcionario público, mediante arancel- bien en la comunidad de bienes, teniendo en cuenta el régimen de atribución de rentas previsto en los de los arts. 86 y ss Ley IRPF. El criterio del TEAC, es el de que, en los casos de contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas a través de una de las entidades a que se refiere el art.35.4 LGT (herencias yacentes, comunidades de bienes, etc...), los requisitos y límites para la aplicación de la reducción prevista en la disp adic 27 Ley IRPF (por mantenimiento o creación de empleo), deben cumplirse o cuantificarse en sede de la entidad sin personalidad jurídica, y no con relación a cada comunero, participe o cotitular en proporción a su respectiva participación. Por otro lado considera el Tribunal que no hay un derecho subjetivo a que un inicial criterio administrativo, aun cuando hubiera constancia fehaciente de la declaración favorable que se invoca, se mantenga en el tiempo, perviviendo a los cambios de criterio o de opinión, siempre que estos se razonen cumplidamente, como sucede. Lo contrario sería, en una interpretación que no es absurda, privar a los tribunales de justicia de su facultad de control plenario de la actividad administrativa, consagrada en el art. 106 CE. La Sala establece la siguiente doctrina: No vulnera el principio de confianza legítima la adopción de actos de liquidación relativos a periodos anteriores a la emisión de un nuevo criterio por parte del TEAC -en lo relativo, en este caso, a la interpretación de los requisitos para aplicar la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo (disposición adicional vigésima séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas-.Aun cuando estuviera perfectamente determinada la existencia de un criterio administrativo anterior favorable, que no es el caso, ello no impide, en sí mismo, el cambio de criterio de la Administración, siempre que lo razone suficientemente, con expresa referencia al criterio del que se aparta, y bajo el ulterior y definitivo control judicial y sin perjuicio de la aplicación de la doctrina de los propios actos en los casos en que sea de aplicación. [Vid., STSJ de Cataluña de 27 de mayo de 2020, recurso n.º 152/2019 (NFJ085567) que se confirma].

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts.12, 35 y 242.

Ley 35/2006 (Ley IRPF),arts. 86 y ss y disp adic 27.

Constitución Española, art. 9.3.

Código Civil, art. 1 y 3.

PONENTE:*Don Francisco José Navarro Sanchis.*

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 254/2022

Fecha de sentencia: 01/03/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3942/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/02/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3942/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 254/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 1 de marzo de 2022.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 3942/2020, interpuesto por la procuradora doña María Eugenia de

Francisco Ferreras, en nombre y representación de DON Alonso, contra la sentencia nº 1525/2020, de 27 de mayo, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. No ha comparecido en tiempo y forma como recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, emplazada al efecto.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

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

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 27 de mayo de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] 1º Desestimar el recurso.
2º No imponer costas [...]"

Segundo. *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Notificada la sentencia a las partes, la procuradora doña Araceli García Gómez, en representación de don Alonso, presentó escrito de 30 de junio de 2020, de preparación de recurso de casación, contra la sentencia a que se ha hecho mención, que le es desfavorable.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia identifica como infringidos los artículos 3.1.e) de la Ley 40/2015, del Régimen Jurídico del Sector Público (BOE 2 octubre 2015), y 9.3 y 24 de la Constitución Española.

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 7 de julio de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo; la procuradora doña María Eugenia de Francisco Ferreras en nombre del Sr. Alonso, como recurrente, ha comparecido el 31 de julio de 2020, en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

El Abogado del Estado, en la representación de la Administración General del Estado, se personó el 1 de febrero de 2021, fuera del plazo legal, lo que refleja la diligencia de ordenación de 4 de febrero de 2021.

Tercero. *Interposición y admisión del recurso de casación.*

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 17 de diciembre de 2020, que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"[...] Determinar si la regularización de liquidaciones correspondientes a ejercicios anteriores a la emisión de un nuevo criterio por parte del Tribunal Económico Administrativo Central que precisa cómo determinar uno de los requisitos para aplicar una reducción y determina que pase a considerarse errónea una conducta que hasta el momento era aceptada y recomendada por la propia Administración, con la consiguiente eliminación de la citada reducción, vulnera el principio de confianza legítima y resulta por ello improcedente [...]"

2. La procuradora doña María Eugenia de Francisco Ferreras en nombre y representación de don Alonso, interpuso recurso de casación en escrito de 13 de enero de 2021, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las citadas más arriba, solicitando de esta Sala: "[...] dictar Sentencia por la que, casando y anulando la Sentencia recurrida la referenciada, se estime plenamente nuestro recurso en los términos interesados, anulando las liquidaciones emitidas referidas en los antecedentes, condenándose a la parte recurrida a la devolución de los importes indebidamente satisfechos por tal causa, reconociendo y añadiendo los intereses legales pertinentes [...]"

Cuarto. *Vista pública y deliberación.*

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 22 de febrero de 2022, día en que efectivamente se deliberó y votó, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. Objeto del presente recurso de casación.

Se impugna en este recurso de casación la sentencia arriba mencionada, pronunciada por la Sección Primera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. En dicho litigio, registrado con el nº 152/2019, se había recurrido la resolución dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Cataluña -TEAR- de 13 de septiembre de 2018, que desestimó la reclamación interpuesta por el ahora recurrente contra la liquidación que le fue practicada en concepto de IRPF, correspondiente a los ejercicios 2011, 2012 y 2013, por un importe global de 71.209,43 euros. La sentencia desestima el recurso contencioso-administrativo, por considerar que la aplicación en las liquidaciones tributarias del criterio establecido en la resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 no es vulneradora del principio general del derecho que protege la confianza legítima y, además, por coincidir con la interpretación de la norma fiscal efectuada por el TEAR de Cataluña.

El problema jurídico que el auto de admisión plantea consiste en determinar si la regularización plasmada en las liquidaciones del IRPF al Sr. Alonso correspondientes a ejercicios anteriores a la emisión de un nuevo criterio por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- en su función de unificación de criterio administrativo (art. 242 LGT), en la que se interpreta cómo han de determinarse los requisitos legales para aplicar la reducción del rendimiento de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo (disposición adicional vigésima séptima 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, si esa regularización, decimos, vulnera el principio de confianza legítima y resulta por ello improcedente, desde la perspectiva de que pasa, en 2015, a considerarse errónea una conducta que hasta el momento era aceptada y recomendada por la propia Administración, con la consiguiente eliminación de la citada reducción. Seguidamente examinaremos los pormenores de la cuestión debatida.

Segundo. Consideraciones jurídicas sobre el asunto.

La cuestión litigiosa presenta, tal como es formulada, un doble aspecto, según la concreción que se incorpora como tal en el auto de admisión:

a) De una parte, el alcance y aplicabilidad al caso ahora enjuiciado del principio de confianza legítima, plasmación a su vez del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución), que en este caso vendría determinado, según se aduce en la pretensión casacional, por el cambio de criterio administrativo y de su proyección sobre casos, problemas o periodos anteriores a la fecha de aparición de esa resolución innovadora, que es la tesis principal que luce el escrito de interposición, habida cuenta de la existencia, al parecer, de una resolución administrativa de signo contrario, recaída en respuesta a una consulta vinculante, de la que, hay que decir, la recurrente no expone con la exigible claridad, ni el número, ni el dato identificativo de la resolución -imputada, además, a la Agencia tributaria- ni, lo que es más importante, un razonamiento que, satisfaciendo mínimamente la carga alegatoria que le es exigible al recurrente, no tanto frente a la Administración, sino frente a la sentencia contra la que se dirige, que es el objeto que se impugna.

b) de otra parte, el segundo problema, atinente al criterio de fondo, esto es, la cuestión relativa a si el contribuyente puede disfrutar de la reducción del 20 por 100 de los rendimientos netos de las actividades económicas, por mantenimiento o creación de empleo, así como sus límites normativos, lo que requiere una exégesis (disposición adicional vigésima séptima 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).

Comencemos por reseñar lo que la sentencia impugnada en este recurso de casación argumenta ampliamente en relación con la ausencia de razones para entender que se ha quebrantado, con la regularización emprendida, el principio de confianza legítima. Ha de partirse de que la sentencia de instancia, procedente de la Sala de esta jurisdicción del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, niega que hubiera en este caso infracción del mencionado principio de confianza legítima, provocada por la aplicación de la doctrina administrativa plasmada en esa resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015, adversa a los intereses del Sr. Alonso, a situaciones anteriores a su fecha (se regularización aquí los ejercicios 2011 a 2013 del IRPF e IVA, aunque el litigio se centra en IRPF). Dice así la sentencia a quo:

"[...] Comenzaremos con el análisis de los principios constitucionales denunciados y que se refieren a los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, las normas sustantivas del Derecho de la Unión, que deben interpretarse, en principio, en el sentido de que solo contemplan situaciones creadas con posterioridad a su entrada en vigor (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de septiembre de 2002, Falck y Acciaierie di Bolzano/Comisión, C- 74/00 P y C-75/00 P, EU:C:2002:524 , apartado 119). Así, el principio de seguridad jurídica se opone, en general, a que un acto de la Unión comience a producir efectos antes de su

publicación o de su notificación, según proceda, puesto que el Tribunal de Justicia ha declarado que puede ocurrir de otro modo, con carácter excepcional, siempre que lo exija un fin de interés general y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados (véanse, en este sentido, las sentencias de 30 de septiembre de 1982, *Amylum/Consejo*, 108/81, EU:C:1982:322 , apartado 4, de 26 de abril de 2005, "*Goed Wonen*", C-376/02 , EU:C:2005:251 , apartado 33 y jurisprudencia citada, y de 28 de noviembre de 2006, *Parlamento/Consejo*, 0413/04, EU:C:2006:741 , apartado 75 y jurisprudencia citada)".

Tal y como se ha entendido la confianza legítima, se vincula al principio de seguridad jurídica y adquiere un rango de relevancia equiparable al de legalidad. En determinadas circunstancias, como es el caso, es la seguridad jurídica la que prima sobre la legalidad ordinaria. Además, dentro del ámbito estatal la relevancia de la confianza legítima como corolario del principio de seguridad jurídica, "protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles" (entre otras muchas, (STC 82/2009). Según esta doctrina para determinar cuándo una norma puede vulnerar este principio ha de estarse a las circunstancias específicas que concurren en cada caso, tomando en consideración especialmente "la previsibilidad de la medida adoptada, las razones que han llevado a adoptarla y el alcance de la misma", pues "solo después de una ponderación de los distintos elementos en presencia es posible concluir si el artículo 9.3 de la Constitución , ha resultado vulnerado o si, por el contrario, la seguridad jurídica, que, insistimos, no es un valor absoluto, debe ceder ante otros bienes o derechos constitucionalmente protegidos.

En el presente caso, el cambio de criterio en la interpretación de una norma jurídica, no supone vulneración de los indicados principios, pues ello es propio de la interpretación tanto de los órganos administrativos como jurisdiccionales.

En cuanto al fondo de la cuestión, se discute acerca de la aplicación al caso del actor de la Disposición Adicional Vigésimo Séptima de la Ley 35/2006 , que dice así:

1. En cada uno de los períodos impositivos 2009, 2010 y 2011, los contribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de ellas sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, podrán reducir en un 20 por 100 el rendimiento neto positivo declarado, minorado en su caso por las reducciones previstas en el artículo 32 de esta Ley, correspondiente a las mismas, cuando mantengan o creen empleo.

A estos efectos, se entenderá que el contribuyente mantiene o crea empleo cuando en cada uno de los citados períodos impositivos la plantilla media utilizada en el conjunto de sus actividades económicas no sea inferior a la unidad y a la plantilla media del período impositivo 2008.

La Administración afirma que la reducción no procede, porque no cumple el requisito de tener menos de 25 trabajadores, dado que pues entre los dos Registros tiene más trabajadores a cargo. El beneficio fiscal se articula, pues, sobre la base del incremento del promedio de la plantilla con contrato indefinido de trabajo durante el ejercicio, respecto del promedio de la plantilla del año anterior, lo que pone de relieve que la finalidad de la norma es beneficiar fiscalmente la creación real de empleo.

La reducción a que aspira la recurrente, no puede ser objeto de una interpretación analógica y extensiva a lo que es claramente un beneficio fiscal del IRPF y que por esencia debe ser interpretado restrictivamente. Cuando la Disposición Adicional Vigésima de la Ley 35/2006 regula con toda claridad tal beneficio no hay una mención expresa para el mantenimiento del empleo en las oficinas del Registro o empresas y centros de trabajo gestionados interina o provisionalmente. Ello indica que la actividad de la demandante en su conjunto durante el período discutido se ha de interpretar bajo el prisma de la expresión legal empleada por tal precepto de plantilla media utilizada en el conjunto de sus actividades económicas.

Debe entenderse que la Registradora, ya sea titular ya sea sustituta, se subroga en el contrato de trabajo de los empleados de la Oficina Registradora en la condición de empleadora y suma tal condición, en todos los puestos de trabajo que de ella dependen, integrando su función profesional en un único conjunto económico que recae en el ámbito específico de su actividad que, en esencia, presupone la posibilidad teórica de que se le encomienden sustituciones en otras oficinas de Registro [...].

Tercero. *Alguna referencia al principio de confianza legítima, en su proyección sobre el presente caso.*

La doctrina general sobre el principio de confianza legítima, como expresión positivizada del más amplio del de seguridad jurídica y del que, a su vez, es concreción el también concernido aquí de sujeción o vinculación a los actos propios declarativos de derechos, no ofrece en este caso duda dogmática alguna, por lo que resulta superfluo que nos extendamos sobre la exposición de la parte recurrente en su escrito de interposición. Que se conozca la institución y que se ofrezca a la Sala un alegato correcto y fundamentado en lo teórico sobre ésta, que le es conocida, no significa que sea aplicable, precisamente, al caso que nos ocupa.

Para empezar, debe reconocerse que ha quedado bajo un halo de incertidumbre la base misma de la aplicación del principio jurídico reivindicado, condición para su aplicación, dada la falta de concreción, imputable al recurrente, acerca de la existencia, contenido y efectos de la decisión administrativa, recaída en una consulta

vinculante, de la que derivaría su derecho fundado, más bien, en la doctrina de los actos propios declarativos de derechos.

Así, refiere el Sr. Alonso que, en respuesta a una consulta vinculante, según se dice, formulada por el colegio de Registradores de la Propiedad, mercantiles y de Bienes Muebles de España, fue dictada resolución de 16 de septiembre de 2010, de la Dirección General de Tributos -órgano no enclavado en la Agencia Tributaria, como en el escrito rector confunde la parte recurrente-.

En la citada resolución, que constituiría la fuente generadora del principio de confianza legítima, según se puede leer en el escrito de interposición:

"[...] el mencionado Centro directivo consideró que el cálculo de la reducción por mantenimiento o creación de empleo recogida en la disposición adicional vigésimo séptima de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debía calcularse en sede de la Comunidad de Bienes constituida entre los Registradores, y no en sede individual. Resulta evidente que la Consulta tiene suficiente entidad para el sujeto pasivo como para resultar lo suficientemente concluyente en cuanto a la forma de actuar de este en el aspecto tributario de su objeto y de que existe una voluntad inequívoca en ese sentido. No estamos ante una mera conjetura ni descansa en una mera expectativa de invariabilidad, sino ante un acto expreso (no tácito) y concreto de la administración, cuya credibilidad queda fuera de toda duda y proporciona una voluntad inequívoca en ese sentido [...]"

"[...] En fecha 5 de febrero de 2015, el Tribunal Económico Administrativo Central, dicta Resolución para la unificación de criterio, por la que establece que el cumplimiento de los requisitos de la repetida Disposición Adicional 27ª de la Ley 35/2006, deben cumplirse o verificarse en sede de la entidad de atribución de rentas [...] (la negrita y el subrayado son del escrito que se reproduce).

En un principio, y aun sin conocer de un modo exacto el contenido del criterio administrativo establecido en la consulta vinculante de la DGT, promovido por la organización colegial propia, pues desconocemos su número o cualquier otro dato fehaciente identificador -ya que el que reproduce la resolución del TEAR que fue impugnada en el litigio de instancia, al parecer facilitado el dato en la reclamación, no guarda relación alguna con el asunto-, admite el Sr. Alonso en su pretensión casacional que esa resolución vinculante en respuesta a una consulta consideró que la reducción por mantenimiento o creación de empleo recogida en la disposición adicional vigésimo séptima de la Ley 35/2006, de 28 de Noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debía calcularse en sede de la Comunidad de Bienes constituida entre los Registradores, y no en sede individual, que es criterio que no dista del después establecido por el TEAC en su resolución de 5 de febrero de 2015.

Al margen de esa consideración, que es fundamental, es de recordar que esta Sala mantiene el reiterado y constante criterio, que aquí no se abandona ni debilita, de que, las resoluciones o declaraciones contenidas en respuesta a consultas vinculantes o en resoluciones del TEAC creadoras de la llamada doctrina administrativa, despliegan sus efectos en los ámbitos que respectivamente les son propios: las primeras, en relación, en principio, con los consultantes y terceros que se encuentren en idéntica situación jurídica; las segundas, en lo que concierne a los órganos de la propia administración, sea activa o revisora, no son fuentes del Derecho a que se deba someter cualquier órgano judicial en toda clase de procesos, pues no son ni ley, ni costumbre, ni principios generales del derecho (art. 1.1 del Código Civil).

Esa condición que queda extra muros del sistema de fuentes jurídicas no constituye un obstáculo para considerar, como venimos diciendo con reiteración, que, en la medida en que tales actos de resolución, máxime si proceden de órganos a los que la ley tributaria encomienda una función consultiva o unificadora, dentro del ámbito administrativo, atribuyan o declaren derechos o situaciones jurídicas de ampliación de la esfera jurídica o, en suma, que sean favorables a los administrados, pueden incorporar un acto propio de voluntad de la propia Administración del que ésta no puede desvincularse unilateralmente en perjuicio del administrado, sin quebrantar las elementales exigencias de la buena fe, a menos que dicho acto sea contrario a derecho, y como tal quedase establecido, siempre bajo el control de los tribunales de justicia.

Tal principio general de vinculación al acto propio, procedente del derecho privado, no hay inconveniente en trasladarlo al ámbito de las potestades de la Administración, como este Tribunal Supremo ha declarado en multitud de ocasiones, siendo plasmación de tal principio el aforismo "venire contra factum proprium non valet" (o non auditur; o nulli conceditur). Tal principio, por lo demás, entronca sin violencia conceptual alguna con el de confianza legítima, como también hemos tenido ocasión de reconocer con amplitud.

Dicho lo anterior, no es el caso presente. Aquí no está perfectamente caracterizado ese pretendido acto favorable a que la propia Administración pública debiera aquietarse: de un lado, por la ya mencionada falta de conocimiento exacto y cabal de la resolución que se supone favorecedora del recurrente, la plasmada en una consulta vinculante que, tras acudir este Tribunal Supremo a la base de datos pública, con la información suministrada por el interesado, no aparece; y, de otra parte, por razón del sentido del criterio que la propia parte

recurrente transcribe. Pero es que, además de ello, nos surgiría la duda, que aquí no aparece perfilada en el proceso, de si el resultado de una consulta favorable puede -o no-, ser modificado posteriormente por el TEAC en una de las modalidades revisoras previstas en la ley para formar criterio administrativo y si con ello se sacrificaría el principio de confianza legítima.

Se trata, en cualquier caso, de un falso dilema, pues, de una parte, no consta con la debida claridad que el criterio favorable de la Administración plasmado en la resolución de la DGT exista, y que haya conferido una interpretación de la norma aplicable al caso que favorezca los derechos e intereses del Sr. Alonso, pues él mismo afirma que en esa resolución se propugna que la reducción de los rendimientos netos declarados recogida en la disposición adicional vigésimo séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debía calcularse en sede de la comunidad de bienes constituida entre los registradores, y no en sede individual, lo que viene a significar que el requisito del importe neto de la cifra de negocios lo es para el conjunto de la comunidad de bienes, cifrado en 5 millones de euros y lo mismo sucede con la exigencia de que tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, que ha de concurrir en la comunidad misma, no en el comunero.

Llegados a este punto, no es impertinente poner de manifiesto que la comunidad de bienes, pese a su reconocimiento fiscal indudable, presenta multitud de problemas jurídicos y prácticos de todo orden derivados de que se trata, con tal institución, de regular una situación jurídica, voluntaria o no, de indivisión proyectada sobre la titularidad de bienes o derechos, término que aparece en su propia rúbrica, de modo que, por lo general, se trata de una institución jurídica inapropiada para sustentar sobre ella, de un modo informal, el ejercicio de actividades económicas, empresariales o profesionales, que por esa informalidad es susceptible de perjudicar a terceros, afirmación que no se realiza en relación con este concreto asunto que se juzga, sino con carácter general.

Al margen de ello, una vez aceptado que este es el sistema fiscal a que se acoge el recurrente, al amparo de lo establecido en el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que conceptúa las comunidades de bienes como obligados tributarios, debe regir en toda su extensión, y no sólo en aquello que pueda favorecer a quien se acoja a esta forma no institucional de autoorganizarse a efectos tributarios.

En síntesis, el problema de fondo que en este asunto ha de debatirse -el auto de admisión añade a las normas denunciadas como infringidas por la parte recurrente, referidas todas ellas al principio de confianza legítima, la exégesis de la disposición adicional 27ª de la Ley 35/2006- radica en precisar si la reducción por creación de empleo y sus requisitos se han de dar, en los casos de comuneros que realicen actividades económicas y, a su vez, se integren en una comunidad de bienes -CB- (como es el caso debatido, en que el recurrente, registrador de la propiedad, se integra en una comunidad que agrupa a los dos Registros de la Propiedad de Gerona), bien en el comunero -que es, a su vez, un profesional que ejerce una actividad propia, que obtiene sus ingresos como funcionario público, mediante arancel- bien en la comunidad de bienes, teniendo en cuenta el régimen de atribución de rentas previsto en los de los artículos 86 y siguientes de la Ley del IRPF.

El criterio del TEAC, en la resolución de 5 de febrero de 2015 es el de que, en los casos de contribuyentes del IRPF que ejerzan actividades económicas a través de una de las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (herencias yacentes, comunidades de bienes, etc...), 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 (por mantenimiento o creación de empleo), deben cumplirse o cuantificarse en sede de la entidad sin personalidad jurídica, y no con relación a cada comunero, partícipe o cotitular en proporción a su respectiva participación. Dice así al respecto la resolución:

"[...] CUARTO: La recurrente sostiene que esta norma debe interpretarse atendiendo estricta y exclusivamente a su literalidad, considerando que los requisitos determinantes de la aplicación del cuestionado beneficio fiscal vienen referidos a los contribuyentes, esto es, a las personas físicas, y no a las comunidades de bienes.

Los criterios de interpretación de las normas jurídicas se encuentran contenidos en el artículo 3.1 del Código Civil, conforme al cual, "las normas se interpretarán por el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, la realidad social del tiempo en que hayan de aplicarse, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad". De este precepto, de plena aplicación en el ámbito tributario de conformidad con el artículo 12 de la Ley 58/2003 General Tributaria, resultan tres criterios esenciales de interpretación: el literal o gramatical -que es el único que se invoca por la recurrente- y además el sistemático y el teleológico.

Al respecto, es doctrina reiterada del Tribunal Supremo que el tenor literal del texto de las normas es criterio primario de inteligencia legal y que ha de considerarse "valorando a su vez el resultado obtenido de forma que se alcance una consecuencia racional en el orden lógico" (sentencias de 2 de julio de 1991 y 23 de marzo de 1950). Por otra parte, la interpretación sistemática conduce a la valoración conjunta coherente e integrada del ordenamiento, de forma que al valorar las disposiciones o normas se asuma que no rigen de una manera aislada, sino que se insertan en un ordenamiento jurídico y deben interpretarse necesariamente de conformidad con las normas que presiden un grupo normativo (sentencia de 4 de octubre de 1996); es necesario, en suma, que se lleve a efecto una interpretación armónica, conjunta, conexa, como expone la sentencia del mismo Tribunal de 13 de

noviembre de 1979 . A su vez el criterio teleológico atiende al fin del precepto o disposición que se afronta, que en nuestro caso no es otro que el de frenar la destrucción de empleo en un contexto temporal de crisis económica. La reducción prevista en la disposición adicional 27ª 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.

El beneficio fiscal discutido tiene su ámbito subjetivo de aplicación en el conjunto de las denominadas pequeñas y medianas empresas (aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 5 millones de euros y cuya plantilla media sea inferior a 25 empleados). Si siguiésemos la conclusión que se postula en el presente recurso, nos podríamos plantear si, además de prorratear el requisito de que la plantilla media no sea inferior a 1 empleado, igualmente cabría imputar proporcionalmente los otros parámetros (cifra de negocios, plantilla media,...); en este último caso los límites de 5 millones de euros de importe neto de cifra de negocios y de 25 empleados de plantilla media se irían multiplicando en función del número de miembros que integren la correspondiente entidad en régimen de atribución de rentas, lo cual no resulta acorde con la finalidad de la norma. Finalmente, y como bien dice el TEAR en la resolución recurrida, además la interpretación de la propia Dirección General de Tributos ha sido justamente la contraria en otros supuestos en los cuales la aplicación de un determinado tratamiento fiscal se hace depender de un requisito relacionado con la plantilla del empleador. Así, tratándose de los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la misma LIRPF para que la actividad de arrendamiento de inmuebles tenga la consideración de actividad económica (si aplicásemos la conclusión que se propone, en el caso de una comunidad de bienes integrada por dos comuneros dedicada al arrendamiento de inmuebles, sería necesario que contase, como mínimo, con dos personas empleadas con contrato laboral y a jornada completa), no es ésta la interpretación seguida por la Dirección General de Tributos. Así, en contestación a la consulta vinculante V0027-05, de fecha 17 de enero de 2005, se planteaba la cuestión de un matrimonio que constituían una comunidad de bienes dedicada a la actividad de arrendamiento de inmuebles, con una persona con contrato laboral y local destinado a dicha gestión. En su contestación, la Dirección General e remite a los requisitos que se recogían en el hoy derogado artículo 25.2 del TRLIRPF, idénticos a los previstos en el artículo 27, añadiendo, por lo que aquí interesa, que "del escrito de consulta parece deducirse que los requisitos mencionados (local exclusivo y persona contratada) se cumplen respecto de la actividad desarrollada por la comunidad de bienes".

Idéntico planteamiento se sigue en la contestación a la consulta 0081-97 de 21 de enero. Otro supuesto en el que nos encontramos con un requisito referido al número de personas empleadas es el previsto a efectos de la inclusión o exclusión del régimen de estimación objetiva para determinadas actividades. Cabría preguntarse si habría que modificar las magnitudes máximas de personal empleado para las entidades en régimen de atribución de rentas en función de su número de miembros. No parece tampoco razonable ni así lo ha querido el legislador [...]"

En definitiva, si no estuviera formulado en este recurso de casación el alegato de infracción del principio de confianza legítima, sobre el que pivota la cuestión de interés casacional suscitado por el recurrente y objeto del auto de admisión, la fundamentación de la resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 resulta impecable, en sí misma considerada, en el sentido de que, como bien se razona en ella, el régimen de atribución de rentas exige una primera fase de determinación de la renta percibida por la comunidad de bienes, para luego atribuir las a los comuneros, lo que determina que las reducciones o beneficios fiscales hayan de considerarse en aquélla.

Aseverar lo contrario, además, significaría el reconocimiento u obtención de un beneficio fiscal por analogía, con quebrantamiento de la prohibición específica establecida en el artículo 14 de la LGT, a cuyo tenor:

"No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales".

Finalmente, es de repetir que el escrito de interposición no razona suficientemente sobre la infracción del principio de confianza legítima que, por lo demás, en este caso, provendría del hecho de la interpretación de una norma de 2006 por una resolución administrativa del TEAC, pronunciada en 2015 que, además, está sometida al control jurisdiccional, como de hecho ha sucedido.

No hay, pues, un derecho subjetivo a que un inicial criterio administrativo, aun cuando hubiera constancia fehaciente de la declaración favorable que se invoca, se mantenga en el tiempo, perviviendo a los cambios de criterio o de opinión, siempre que estos se razonen cumplidamente, como sucede. Lo contrario sería, en una interpretación que no es absurda, privar a los tribunales de justicia de su facultad de control plenario de la actividad administrativa, consagrada en el artículo 106 de la Constitución.

Cuarto. Doctrina que se establece y resolución del recurso.

1) No vulnera el principio de confianza legítima la adopción de actos de liquidación relativos a periodos anteriores a la emisión de un nuevo criterio por parte del Tribunal Económico-Administrativo Central -en lo relativo, en este particular caso, a la interpretación de los requisitos para aplicar la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo (disposición adicional vigésima séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas-.

2) Aun cuando estuviera perfectamente determinada la existencia de un criterio administrativo anterior favorable, lo que no es el caso, tal circunstancia no impide, por sí misma, el cambio de criterio de la Administración, siempre que lo razone suficientemente, con expresa referencia al criterio del que se aparta, y bajo el ulterior y definitivo control judicial y sin perjuicio de la aplicación de la doctrina de los propios actos en los casos en que sea de aplicación.

Ello determina, por las amplias razones que se han desarrollado, la declaración de no haber lugar al recurso de casación planteado, dada la corrección de la sentencia objeto de impugnación.

Quinto. Pronunciamiento en materia de costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

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

1º) Fijar los criterios interpretativos establecidos en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) No haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María Eugenia de Francisco Ferreras, en nombre y representación de DON Alonso, contra la sentencia nº 1525/2020, de 27 de mayo, dictada por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

3º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia. Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.

