

**AUDIENCIA NACIONAL****Sentencia 10 de diciembre de 2024****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 1947/2021****SUMARIO:**

**IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados.** El recurrente defiende que retornó a España tras ser nombrado responsable/Head de la subdivisión Militar de la firma EADS-CASA (posteriormente ARBUS DEFENDE AND SPACE), retomando el contrato de trabajo que firmó con la compañía CASA en 1982, dentro de la división de Airbus. Señala que dicho nombramiento le obligó a asumir, con carácter accesorio y no retribuido, los cargos adicionales de Presidente y Consejero delegado. En este caso, no existe constancia de relación laboral entre el recurrente y alguna de las empresas del grupo, ni aun de carácter especial. Los cargos que desempeña el recurrente responden al carácter de administración y dirección de la empresa, pues forma parte de los órganos de dirección, como vocal y ejerce el cargo de presidente y consejero delegado de la mercantil. Estos no son cargos propios de una relación laboral, pues se corresponden con los órganos de formación de la voluntad de la entidad, y por tanto son ajenos a la nota de subordinación propia de la relación laboral. Por tanto, el recurrente se encontraba en el ámbito de la esfera organicista y rectora de la empresa. No existe vulneración de la doctrina de los actos propios, ya que no puede admitirse que exista firmeza en el beneficio tributario derivado de la opción. El contenido de la declaración de opción consiste en la manifestación de voluntad del sujeto pasivo de acogerse a un régimen fiscal beneficioso, y dicha declaración de voluntad se acepta por la Administración. Pero, tal manifestación de voluntad, no puede alterar la aplicación de normas imperativas a ejercicios no prescritos, cuando mediante la investigación y comprobación tributarias, resulta que no concurren los requisitos para aplicar el beneficio fiscal.

**AUDIENCIA NACIONAL****SENTENCIA****AUDIENCIA NACIONAL****Sala de lo Contencioso-Administrativo****SECCIÓN CUARTA****Núm. de Recurso: 0001947/2021****Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO****Núm. Registro General: 18775/2021****Demandante: D. Hipolito****Procurador: JACOBO DE GANDARILLAS MARTOS****Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL****Abogado Del Estado****Ponente Ilma. Sra.: D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA****S E N T E N C I A N<sup>o</sup>:****Ilma. Sra. Presidente:****D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA****Ilmos. Sres. Magistrados:****D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU****D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA****D<sup>a</sup>. CARMEN ALVAREZ THEURER****D<sup>a</sup>. ANA MARTÍN VALERO****D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO**

Síguenos en...

Madrid, a diez de diciembre de dos mil veinticuatro.

**Visto** el recurso contencioso administrativo que ante la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido **D. Hipolito**, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D<sup>o</sup> Jacobo de Gandarillas Martos, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de julio de 2021**, relativa a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2012 a 2015, siendo la cuantía del presente recurso de 2.936.019,91 euros.

#### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO:** Se interpone recurso contencioso administrativo promovido por D. Hipolito, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D<sup>o</sup> Jacobo de Gandarillas Martos, frente a la Administración del Estado, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de julio de 2021, solicitando a la Sala, dicte sentencia estimatoria, por la que, acuerde:

1. Declarar nula o anular la Resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Central, de fecha 22 de julio de 2021, en la parte que desestima la Reclamación Económico-Administrativa Núm. NUM000, interpuesta frente al Acuerdo de Liquidación (Referencia N<sup>o</sup> NUM001), por ser contraria a Derecho.
2. Declarar nulo o anular el Acuerdo de Liquidación (Referencia N<sup>o</sup> NUM001), de fecha 22 de junio de 2018, dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, en relación con el concepto tributario IRPF, períodos 2012 a 2015, por importe de 2.936.019,91 euros, por no ser conforme a Derecho.
3. Condenar en costas a la Administración demandada.

**SEGUNDO:** Reclamado y recibido el expediente administrativo, se confirió traslado del mismo a la parte recurrente para que en plazo legal formulase escrito de demanda, haciéndolo en tiempo y forma, alegando los hechos y fundamentos de derecho que estimó oportunos, y suplicando lo que en el escrito de demanda consta literalmente.

Dentro de plazo legal la administración demandada formuló a su vez escrito de contestación a la demanda, oponiéndose a la pretensión de la actora y alegando lo que a tal fin estimó oportuno, solicitando a la Sala que dicte sentencia que desestime el presente recurso, confirmando íntegramente la resolución impugnada por ser conforme a Derecho, con imposición de costas a la actora.

**TERCERO:** Habiéndose solicitado recibimiento a prueba, practicadas las declaradas pertinentes, y evacuado el trámite de conclusiones, quedaron los autos conclusos y pendientes de votación y fallo, para lo que se acordó señalar el día veintisiete de noviembre de dos mil veinticuatro, en que efectivamente se deliberó, voto y fallo el presente recurso.

**CUARTO:** En la tramitación de la presente causa se han observado las prescripciones legales, previstas en la Ley de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, y en las demás Disposiciones concordantes y supletorias de la misma.

#### **FUNDAMENTOS JURIDICOS**

**PRIMERO:** Es objeto de impugnación en autos la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de julio de 2021, que estima parcialmente la reclamación interpuesta por la hoy actora relativa a Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ejercicios 2012 y 2015.

##### **Antecedentes del presente recurso:**

- 1.- En fecha 26 de enero de 2010 el sujeto pasivo presentó declaración Modelo 149, optando por el Régimen Especial de trabajadores desplazados a territorio español ( art, 93 de la Ley 35/2006, del IRPF), haciendo constar como empresa para quien se prestan los servicios a EADS Construcciones Aeronáuticas SA, y como fechas de entrada en el territorio español y fecha de inicio de la actividad, la 1/09/2009.
- 2.- En fecha 10 de marzo de 2010 por la Delegación Especial de Madrid de la AEAIT se expidió "Certificado do haber ejercitado la opción por el Régimen Especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no residentes", señalándose que. "esta opción salvo renuncia o exclusión abarcará los períodos 2010 a 2015.

Síguenos en...



3.- En techas 22/06/2011, 11/10/2012, 4/06/2013, 23/06/2015 y 29/06/2015 el sujeto pasivo presentó las declaraciones Modelo 150 del IRPF, Régimen Especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, correspondientes a los ejercicios fiscales de 2010, 2011, 2012, 2014 y 2015.

En el expediente consta igualmente copia de declaración Modelo 150 correspondiente al ejercicio 2013, sin que en la misma figure sello de admisión o certificación mecánica que pueda evidenciar la fecha de su presentación, si bien la Inspección afirma en el acuerdo aquí impugnado que dicha declaración fue presentada.

4.- Instruido el correspondiente procedimiento de inspección y previa formalización del Acta A02 no NUM001 por el concepto del IRPF de los ejercicios 2012-2015, en fecha 22 de junio de 2018, se dictó por la referida Delegación Especial de la AEAT, acuerdo de liquidación con relación al referido sujeto pasivo, por aquel concepto y periodos, del que resultó una deuda tributaria de 2.936.019,91 euros.

En síntesis, se argumenta en aquel acuerdo lo siguiente.

Las actuaciones se iniciaron mediante comunicación de inicio notificada en fecha 12/06/2017, y éstas tuvieron carácter parcial, limitándose a la comprobación de los requisitos exigidos en el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español y su tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas entre 2012 y 2015.

El sujeto pasivo presentó en fecha 26/01/2010 solicitud de opción por el régimen especial de tributación por el IRNR ( art. 93 de la Ley 35/2006, del IRPF). abarcando aquella opción los ejercicios 2010 a 2015, expidiendo la AEAT el correspondiente certificado en fecha 10/03/2010. Considera la Inspección que el sujeto pasivo incumple los requisitos impuestos en aquel artículo 93, toda vez que aquel desplazamiento a territorio español no se produce como consecuencia de un contrato de trabajo (requisito exigido por la norma), en tanto la relación que une al sujeto pasivo con la firma EADS CASA (posteriormente ARBUS DEFENDE AND SPACE) no es de carácter :aboral, sino mercantil, y avalada en este caso por la inexistencia de un contrato laboral, que, aun existiendo la realidad de la relación, excedería de lo meramente laboral. Así, el sujeto pasivo regresa a territorio español en 2009 con ocasión de su nombramiento como CEO Presidente del Consejo de Administración y consejero Delegado de la sociedad EADS CASA, esto es, en ningún caso dentro de una relación laboral común, y mucho menos aún, como pretende el interesado, retomando el contrato de trabajo que firmó con la compañía CASA en 1982.

Si bien el actuario recoge en su propuesta como un motivo adicional a la exclusión del régimen, que la opción se ejerció fuera de plazo (por entenderse que el desplazamiento se produce en marzo de 2009 y no en septiembre de 2009 como sostiene el contribuyente), no se recoge dicho motivo en las argumentaciones del acuerdo de liquidación.

De acuerdo con lo anterior, atendidas las rentas declaradas por el propio contribuyente en las declaraciones Modelo 150, se practica liquidación por la Inspección por aquellos ejercicios 2012 a 2015, integrando tales rentas en la base imponible del IRPF, de acuerdo con las reducciones, mínimos o personales y por descendientes que se hacen constar en el acuerdo impugnado.

Dicho acuerdo consta notificado en fecha 28 de junio de 2018.

5.- Trayendo causa de aquella regularización, se instruyó expediente sancionador que finalizó mediante acuerdo de fecha 22 de junio de 2018 por el que se imponen sanciones pecuniarias que ascienden, en conjunto, a 1.325.650,27 euros, al considerarse la actuación del sujeto pasivo constitutiva de infracciones tributarias leves.

Dicho acuerdo consta notificado en fecha 28 de junio de 2018.

Esta sanción fue anulada por la Resolución impugnada.

**SEGUNDO:** En la demanda, se desarrollan los siguientes razonamientos:

1) En primer lugar, se abordará la cuestión relativa a la vulneración de la doctrina de los actos propios, en tanto que la AEAT aceptó al acogimiento al Régimen especial para trabajadores desplazados realizado por mi representado en tiempo y forma y, además, comprobó la situación fiscal de la pagadora, la compañía EADS-CASA, por el concepto Retenciones/Rendimientos del Trabajo del ejercicio 2009, formalizándose Acta de Conformidad (Referencia Nº NUM002), sin que se pusiera en cuestión la relación laboral del Sr. Hipolito con dicho pagador, ni la corrección de las retenciones practicadas, ni la aplicación al mismo del régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español.

2) En segundo lugar, se razonará sobre la nulidad de la liquidación impugnada como consecuencia de haberse fundamentado la misma en la denegación del acogimiento al régimen especial de trabajadores desplazados al territorio español, que había sido comunicado y

aceptado por la AEAT en 2010, pese a que la actuación inspectora era de carácter parcial y no incluía comprobación alguna de dicho periodo o de periodos anteriores (2009) y pese a que la comprobación del acogimiento al régimen especial había alcanzado firmeza al no haber sido rechazada dentro del plazo de prescripción.

3) En tercer lugar, se demostrará que el empleador del Sr. Hipolito era el "Grupo Airbus" por cuanto así había sido asumido por las partes y concurren todos los requisitos jurisprudenciales para que se declare la existencia de grupo de empresas a efectos laborales respecto al empleado.

4) Igualmente, se justificará que el desplazamiento a España del Sr. Hipolito en 2009 vino motivado por una orden de su empleador (Grupo Airbus), para retomar el contrato de trabajo con la mercantil EADS-CASA, que se hallaba suspendido desde el 29 de abril de 2004 y que se reactivó en 2009. Así, la relación del Sr Hipolito con el Grupo Airbus siempre ha sido laboral, relación que se inició en 1982. El motivo de su vuelta a España fue el nombramiento como responsable/Head de la subdivisión Military dentro de la división de Airbus, y fue dicho nombramiento lo que le obligó a asumir, con carácter accesorio y no retribuido, los cargos adicionales de Presidente y Consejero delegado, según las fechas, de la entidad española EADS-CASA.

5) También, se demostrará que la relación del Sr. Hipolito tanto con el Grupo Airbus como con la entidad española EADS-CASA era laboral y no mercantil.

6) Asimismo, se argumentará la coexistencia de una relación laboral común con el Grupo multinacional Airbus compatible con el vínculo mercantil como consejero de EADS\_CASA sobre la base, entre otros de los siguientes fundamentos: (i) el empleador era el Grupo Airbus; (ii) dicha relación era común y no de alta dirección por cuanto no se cumplen los requisitos para ser alto directivo frente al Grupo empleador; (iii) en consecuencia no es aplicable a este caso la teoría del vínculo. De forma subsidiaria, y aún para el caso en que se considerara que la relación laboral que unía al Sr. Hipolito con el Grupo Airbus era de alta dirección y no común, no resultaría de aplicación la teoría del vínculo (i) porque es una teoría restrictiva de derechos que no puede aplicarse de forma expansiva cuando no coinciden los ámbitos de la relación mercantil (sociedad española) y laboral (Grupo multinacional) y (ii) por vulnerar la aplicación de dicha teoría, en la forma en que lo ha hecho la Administración, no sólo la normativa y la jurisprudencia española, sino también la normativa comunitaria y la jurisprudencia de la UE sobre la libertad de circulación y migración económica de trabajadores.

7) Por último, sobre la base de los razonamientos anteriores, se justificará el puntual cumplimiento por mi representado de los requisitos de aplicación del régimen especial para trabajadores desplazados a territorio español, previsto en el art. 93 LIRPF y el ámbito de aplicación de dicho precepto.

En relación a tales argumentos, debemos señalar:

1.- El artículo 1 del Real Decreto Legislativo 1/1995, aplicable *ratione temporis*:

*"2. A los efectos de esta Ley, serán empresarios todas las personas, físicas o jurídicas, o comunidades de bienes que reciban la prestación de servicios de las personas referidas en el apartado anterior, así como de las personas contratadas para ser cedidas a empresas usuarias por empresas de trabajo temporal legalmente constituidas.*

*3. Se excluyen del ámbito regulado por la presente Ley: (...)*

*c) La actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo."*

En idéntico sentido, el artículo 1.2 y 3 c) del Real Decreto Legislativo 2/2015.

Pues bien, como correctamente se afirma en la contestación a la demanda, el empleador nunca es el grupo de sociedades y siempre lo es alguna de las sociedades que lo integran, incluso cuando se reconoce una responsabilidad solidaria entre todas ellas. Por lo tanto, debemos rechazar, la afirmación de que el recurrente ha sido contratado por el grupo empresarial, porque, conforme los artículos 18 del Real Decreto Legislativo 1/2010 y 42 del Código de Comercio, tal grupo carece de personalidad jurídica.

2.- El artículo 93 de la Ley 35/2006, dispone, en su redacción originaria, aplicable al presente supuesto:

*"Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y*

durante los cinco períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan las siguientes condiciones:

a) Que no hayan sido residentes en España durante los 10 años anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.

b) Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Se entenderá cumplida esta condición cuando se inicie una relación laboral, ordinaria o especial, o estatutaria con un empleador en España, o cuando el desplazamiento sea ordenado por el empleador y exista una carta de desplazamiento de este, y el contribuyente no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español. (...)"

Por lo tanto, según el citado precepto, es necesaria la existencia de un contrato laboral para que el sujeto pasivo pueda acogerse al régimen del artículo 93 citado.

Según resulta del expediente administrativo, el recurrente, el 23 de marzo de 2009 fue nombrado presidente y consejero delegado de la mercantil EADS-CASA. Posteriormente se añadió el de vocal del consejo de administración de AIBUS OPERATIONS, SL (29 de marzo de 2009); consejero delegado de AIRBUS MILITARY, SL (30 de marzo de 2009); vocal del consejo de administración de EUROCOPTER ESPAÑA, SA (6 de abril de 2009); y vocal y presidente del consejo de CASSIDIAN SOLUTIONS, SA (3 de septiembre de 2014).

Por lo tanto, el recurrente se encuentra en el supuesto del artículo 1.3 c) del Real Decreto Legislativo 1/1995, aplicable razione temporis:

3. Se excluyen del ámbito regulado por la presente Ley: (...)

c) La actividad que se limite, pura y simplemente, al mero desempeño del cargo de consejero o miembro de los órganos de administración en las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad y siempre que su actividad en la empresa sólo comporte la realización de cometidos inherentes a tal cargo."

El artículo 2 del RD Legislativo 1/995, dispone:

"1. Se considerarán relaciones laborales de carácter especial:

a) La del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c). (...)"

No existe constancia de relación laboral entre el recurrente y alguna de las empresas del grupo, ni aun de carácter especial. Es evidente que los cargos que desempeña el recurrente (y que no han sido negados por él), responde al carácter de administración y dirección de la empresa, pues forma parte de los órganos de dirección, como vocal y ejerce el cargo de presidente y consejero delegado de la mercantil EADS-CASA. Estos no son cargos propios de una relación laboral, pues se corresponden con los órganos de formación de la voluntad de la entidad, y por tanto son ajenos a la nota de subordinación propia de la relación laboral. El recurrente se encuentra en el ámbito de la esfera organicista y rectora de la empresa.

3.- Vulneración de la doctrina de los actos propios.

Sostiene el recurrente que la liquidación impugnada resulta absolutamente contradictoria e incompatible con el criterio manifestado por la propia AEAT sobre la aplicación del régimen especial al demandante, ya que el Sr. Hipólito presentó el correspondiente Modelo 149, dentro del plazo de seis meses establecido en el artículo 119 del RIRPF, para acogerse al régimen especial del artículo 93 de la LIRPF. y la AEAT emitió, con fecha 10 de marzo de 2010, Certificado de haber ejercitado la opción por el régimen especial de tributación por el IRNR (Referencia Nº NUM003), sin que en ningún momento se opusiera a la aplicación de dicho régimen, ni se solicitara la subsanación de defectos.

Añade que las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación realizadas por la AEAT con la compañía EADS-CASA por concepto de retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, ejercicio 2009, cuyo resultado se plasmó en el Acta de Conformidad (Referencia Nº NUM002), tampoco se puso en cuestión la relación laboral del trabajador. ni la corrección de las retenciones practicadas o la procedencia de aplicar el régimen especial al Sr. Hipólito desde su desplazamiento a territorio español para prestar sus servicios a dicha sociedad.

En el análisis de la doctrina de "actos propios" debemos recordar las reflexiones contenidas en la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio de 2016, RC 2218/2015:

"En ese sentido, el hecho de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no puede ser causa obstativa a que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces. Además, no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes, sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

Al respecto, resulta oportuno recordar la doctrina de nuestra jurisprudencia sobre los actos propios. « [...] En la STC. de 21 de abril de 1988, nº 73/1988 , se afirma que la llamada doctrina

Síguenos en...



de los actos propios o regla que decreta la inadmisibilidad de "venire contra factum proprium" surgida originariamente en el ámbito del Derecho privado, significa la vinculación del autor de una declaración de voluntad al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos. El principio de protección de la confianza legítima ha sido acogido igualmente por la jurisprudencia de esta Sala del Tribunal Supremo (entre otras, en las sentencias de 1 de febrero de 1990 (f.ºj.º 1.º y 2.º), 13 de febrero de 1992 ( f.ºj.º 4.º), 17 de febrero , 5 de junio y 28 de julio de 1997 .

La Ley 4/1999, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, altera la redacción del artículo el 3º, cuyo nº 1, párrafo 2º, pasa a tener la siguiente redacción: "Igualmente, deberán (las Administraciones Públicas) respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima", expresándose en el Apartado II de la Exposición de Motivos de la citada Ley lo siguiente: "En el título preliminar se introducen dos principios de actuación de las Administraciones Públicas, derivados del de seguridad jurídica. Por una parte, el principio de buena fe, aplicado por la jurisprudencia contencioso-administrativa incluso antes de su recepción por el título preliminar del Código Civil. Por otra, el principio, bien conocido en el derecho procedimental administrativo europeo y también recogido por la jurisprudencia contencioso-administrativa, de la confianza legítima de los ciudadanos en que la actuación de las Administraciones Públicas no puede ser alterada arbitrariamente».

Además, la doctrina de los "actos propios" sin la limitación que acaba de exponerse podría introducir en el ámbito de las relaciones de Derecho público el principio de la autonomía de la voluntad como método ordenador de materias reguladas por normas de naturaleza imperativa, en las que prevalece el interés público salvaguardado por el principio de legalidad; principio que resultaría conculcado si se diera validez a una actuación de la Administración contraria al ordenamiento jurídico por el sólo hecho de que así se ha decidido por la Administración o porque responde a un precedente de ésta. Una cosa es la irrevocabilidad de los propios actos que sean realmente declarativos de derechos fuera de los cauces de revisión establecidos en la Ley ( arts. 109 y 110 de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 , 102 y 103 de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, Ley 30/1992 , modificada por Ley 4/1999), y otra el respeto a la confianza legítima generada por actuación propia que, normalmente ha de proyectarse al ámbito de la discrecionalidad o de la autonomía, no al de los aspectos reglados o exigencias normativas frente a las que, en el Derecho Administrativo, no puede prevalecer lo resuelto en acto o en precedente que fuera contrario a aquéllos.

La Administración tributaria puede resultar obligada a observar hacia el futuro la conducta seguida en anteriores ejercicios, pero ha de tratarse de actos anteriores inequívoco y definitivos. Conforme a la jurisprudencia de esta Sala, la protección de la confianza legítima y la vinculación por los actos propios requiere la presencia de dos presupuestos:

-) El acto propio ha de ser la consecuencia de una actividad inspectora desarrollada con plenitud, real o potencial, de modo que, al calificar una operación, la Administración cuente con la totalidad de los datos, sin que hubiere elementos desconocidos u ocultados.

-) No han de existir datos nuevos relevantes surgidos a posteriori.

-) La protección de la confianza legítima y los actos propios no operan si la actividad comprobadora de la Administración tributaria es parcial, si faltaban elementos determinantes para la correcta calificación jurídica del negocio o conjunto de negocios."

Pues bien, la recurrente vincula la doctrina de los actos propios a una opción no comprobada o una comprobación parcial, que no versó sobre la cuestión que hoy nos ocupa (lo fue sobre concepto de retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, ejercicio 2009). Ninguna de estas circunstancias ha podido generar, por su propia naturaleza, *actos anteriores inequívoco y definitivos*.

Respecto de la opción, porque no fueron comprobados la concurrencia de los requisitos de la misma, respecto a las actuaciones de investigación, lo fueron sobre materia distinta (retenciones e ingresos a cuenta), y de carácter parcial, que no tuvieron por objeto la aplicación del régimen tributario especial.

Por otra parte, tampoco podemos admitir que exista firmeza en el beneficio tributario derivado de la opción. La opción es firme, pero el beneficio fiscal que opera en cada ejercicio, puede ser comprobado dentro de los límites de la prescripción. Porque el contenido de la declaración de opción, consiste en la manifestación de voluntad del sujeto pasivo de acogerse a un régimen

fiscal beneficioso, y dicha declaración de voluntad se acepta por la Administración. Pero, tal manifestación de voluntad, no puede alterar la aplicación de normas imperativas a ejercicios no prescritos, cuando mediante la investigación y comprobación tributarias, resulta que no concurren los requisitos para aplicar el beneficio fiscal.

Dicho de otro modo, la Administración acepta la declaración de voluntad del sujeto pasivo de acogerse a un beneficio fiscal, pero ello no implica que el beneficio fiscal sea aplicable a dicho sujeto pasivo, y, por ello, puede ejercer las facultades previstas en el artículo 115 de la Ley 58/2003, sin que exista vulneración del principio de seguridad jurídica.

Por todo lo expuesto, procede desestimar el presente recurso.

**TERCERO:** Procede imposición de costas al recurrente, conforme a los criterios contenidos en el artículo 139.1 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contenciosa Administrativa, por ser la presente sentencia desestimatoria.

**VISTOS** los preceptos citados y demás de general y pertinente aplicación, en nombre de su Majestad el Rey y por el poder que nos otorga la Constitución:

### **FALLAMOS**

Que **desestimando** el recurso contencioso administrativo interpuesto por **D. Hipólito**, y en su nombre y representación el Procurador Sr. D<sup>o</sup> Jacobo de Gandarillas Martos, frente a la **Administración del Estado**, dirigida y representada por el Sr. Abogado del Estado, sobre **Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 22 de julio de 2021**, debemos declarar y declaramos ser ajustada a Derecho la Resolución impugnada, y, en consecuencia, **debemos confirmar** la **confirmamos**, con imposición de costas al recurrente. Así por ésta nuestra sentencia, que se notificará haciendo constar que es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación y en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta; siguiendo las indicaciones prescritas en el artículo 248 de la Ley Orgánica 6/1985, y testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN/** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por la Ilma. Sra. Magistrada Ponente de la misma, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

