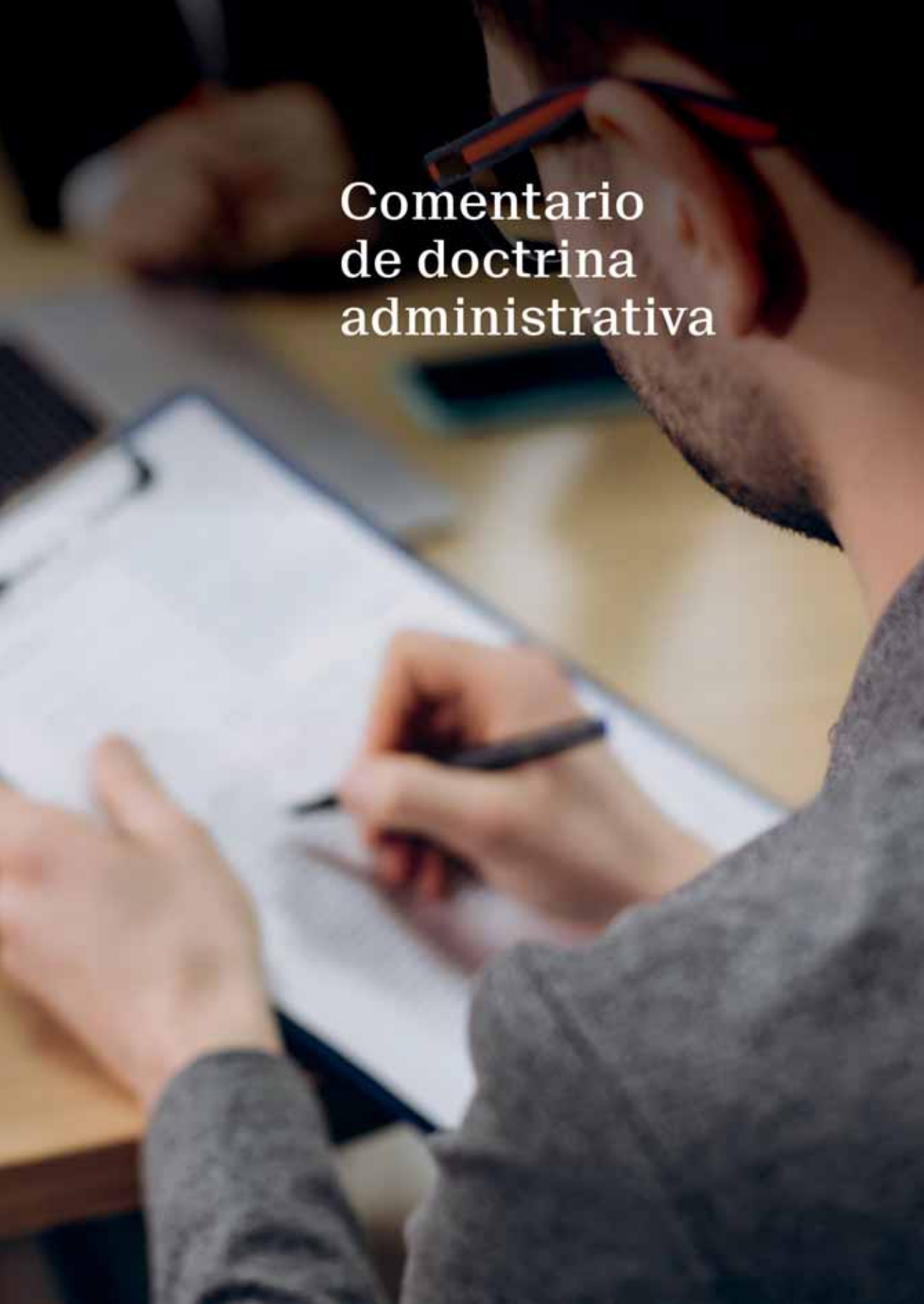


A close-up, slightly blurred photograph of a person's hands and arms. The person is wearing a grey long-sleeved shirt. Their right hand is holding a black pen and writing on a white sheet of paper. Their left hand is resting on the paper. The background is out of focus, showing a desk and some other papers. The text 'Comentario de doctrina administrativa' is overlaid in white, sans-serif font in the upper right quadrant of the image.

Comentario de doctrina administrativa

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 4189/2019, DE 23 DE MARZO DE 2022

Gabinete de Estudios de AEDAF

Principio de seguridad jurídica y de confianza legítima. Efectos temporales de los cambios de criterio de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La cuestión que se plantea el TEAC se centra en determinar a partir de qué momento debe aplicarse un cambio de criterio producido por la jurisprudencia del tribunal Supremo. Concretamente, en el supuesto planteado, la cuestión se refería al período de imputación de la plusvalía adicional generada por la transmisión de los terrenos a resultas del incremento del justiprecio.

El contribuyente alega la imposibilidad de aplicar los cambios de criterios de la jurisprudencia del Tribunal Supremo tras haberse producido el devengo del IS pero antes de autoliquidar el impuesto, ya que si esto fuera posible, se vulneraría la prohibición de irretroactividad de las normas prevista en el art. 9.3 de la Constitución.

El TEAC no comparte lo aducido por el recurrente y confirma la liquidación impugnada. Entiende el Tribunal administrativo que el cambio de criterio del Tribunal Supremo vincula al TEAC y a toda la Administración, pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce, no pudiéndose regularizar situaciones pretéritas en las que el contribuyente aplicó el criterio administrativo vigente en el momento de presentar la autoliquidación.

Sin embargo, estas no son las circunstancias del caso presente, en el que el contribuyente autoliquidó obviando el criterio administrativo vigente en el momento de presentar la autoliquidación, así como las normas contables que debía aplicar desde años antes. Por tanto, entiende el TEAC que no concurría la confianza legítima que debiera haber impedido la aplicación del cambio de criterio.

Fundamentos de derecho

(...)

QUINTO.- Sobre el criterio de imputación temporal que debe aplicarse al obligado tributario.

Como hemos venido relatando, el interesado autoliquidó su IS 2016 en julio de 2017 (la fecha de presentación de la autoliquidación modelo 200 es el 25 de julio de 2017) aplicando, a efectos de la imputación temporal del exceso de plusvalía derivada de la expropiación, la jurisprudencia histórica del Tribunal Supremo (STS 4 de abril de 2011, STS 29 de abril de 2013 y STS 10 de marzo de 2014) por lo que entendió que el exceso de renta positiva generada por el incremento del justiprecio en vía judicial era imputable al período de ocupación (prescrito) y, en consecuencia, reconoció el incremento del justiprecio como un crédito contra el Ayuntamiento de Oviedo con cargo a reservas voluntarias lo cual, como afirma la Inspección, no es bajo una perspectiva de estricta técnica contable correcto: la cuenta de abono debería haber sido una de ingreso (Grupo 7) –conforme vimos anteriormente– y no una de Reservas (Grupo 1) y, posteriormente, por entender la empresa que no procedía la tributación en 2016 por ese ingreso, haber realizado un ajuste negativo al resultado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias para determinar la Base Imponible del IS 2016.

Por el contrario, la Administración en el acuerdo de liquidación impugnado imputó temporalmente la plusvalía adicional a 2016 en tanto período impositivo de firmeza de la sentencia que reconocía el derecho a un incremento del justiprecio; fundamentación jurídica que baso en el cambio jurisprudencial del Tribunal Supremo materializado en su sentencia 937/2017, de 26 de mayo (recurso 1137/2016) y que reiteró en relación al IRPF en la sentencia de 12 de julio de 2017 (STS 1243/2017).

Ello le sirve al aquí reclamante para invocar que la Administración realizó una aplicación «retroactiva» de tal jurisprudencia, contraviniéndose el principio de seguridad jurídica, legalidad y de su derecho a la propiedad, con sendas citas jurisprudenciales a tales principios y derechos consagrados constitucionalmente.

Asienta su aducida supuesta «retroactividad» en que el cambio jurisprudencial se produce en mayo de 2017, esto es, con posterioridad a la conclusión del período impositivo 2016 objeto de liquidación administrativa. Hemos aquí de advertir, anticipando algo sobre lo que volveremos más adelante, que el cambio jurisprudencial aquí relevante fue previo al comienzo del plazo para autoliquidar el IS de 2016 que, conforme con el artículo 124 Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, había de presentarse en los primeros 25 días naturales del mes de julio para los contribuyentes con período impositivo coincidente con el año natural como es el caso del reclamante.

Por ende, debe ahora dilucidarse si la tributación de la plusvalía adicional generada por la transmisión de los terrenos a resultados del incremento del justiprecio debe imputarse al período impositivo de ocupación (1997) como defiende el interesado con base en jurisprudencia histórica o, si por el contrario, debe imputarse al período impositivo de firmeza de la sentencia (2016) como defiende la Administración con base en la nueva jurisprudencia del Tribunal Supremo.

En definitiva, el debate jurídico radica en dilucidar el momento temporal a partir del cuál se aplican un cambio de criterio del Tribunal Supremo, al entender el obligado tributario que de aplicarse las sentencias que cambian el criterio tras el devengo IS 2016 pero antes de autoliquidar el citado impuesto infringiría la prohibición de irretroactividad de las normas previsto en el artículo 9.3 de la Constitución Española:

«3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos».

Y, específicamente en el ámbito tributario, en el artículo 10 apartado segundo de la Ley 58/2003, General Tributaria, que prevé la no retroactividad de las normas tributarias:

«2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento.

No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado».

Dejando de lado que ambos preceptos se refieren a la no retroactividad de las «disposiciones sancionadoras no favorables» y de las «normas tributarias»; conceptos jurídicos distintos de la jurisprudencia del Tribunal Supremo que sería, en el presente caso, la que sería susceptible de generar esa suerte de «retroactividad», este TEAC quiere traer a colación lo que ya afirmamos en nuestra resolución de 11 de junio de 2020 (RG 1483/2017) en la que tratamos la eficacia de un cambio posterior en la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación a los requisitos para acogerse al régimen especial FEAC del impuesto sobre sociedades (el resaltado es nuestro):

*«Y aunque el propio Tribunal Supremo ha aplicado retroactivamente sus criterios (v.gr. STS de 30-04-2012 –rec. n.º. 928/2010) y STS de 04-06-2012–rec. n.º. 1767/2010)***sin hacer específica referencia a ello, observamos que posteriormente, y cuando se centra en la cuestión de aplicación retroac-*

tiva de criterios no favorables al contribuyente, se inclina claramente por una respuesta negativa y así, es claro que tanto la Audiencia Nacional ("cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar") como el Tribunal Supremo ("el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable") protegen la seguridad jurídica y confianza legítima del contribuyente en todas las escalas (DGT, TEAC, AN y TS).

A la vista de lo anterior, este Tribunal Central no puede sino estimar las alegaciones de la recurrente en este punto, anulando el Acuerdo de liquidación impugnado por entender que el cambio de criterio del Tribunal Supremo y de este TEAC vincula a toda la Administración tributaria pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce, no pudiendo regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación»

Nótese que si se lee fuera de contexto el primer párrafo citado del RG 1483/2017, podría pensarse que la solución jurídica que este TEAC debe alcanzar en la presente controversia es una estimación a la pretensión del obligado tributario: al resultar el cambio de criterio del Tribunal Supremo no favorable al contribuyente (porque, con el nuevo criterio tributaría por el exceso de plusvalía y con el criterio histórico no) parecería que este sería también uno de esos casos en que debiera producirse «una inclinación claramente por una respuesta negativa a la aplicación retroactiva de criterios no favorables al contribuyente».

Sin embargo, como se desprende de la lectura de esas dos STS citadas (STS de 30-04-2012 – rec. n.º. 928/2010 y STS de 04-06-2012 – rec. n.º. 1767/2010) no es posible extrapolarlas al caso que aquí nos ocupa (aplicación hacia atrás de criterios jurisprudenciales del Tribunal Supremo) porque ambas tratan la retroactividad de normas al ser el objeto de ambas el siguiente: «La aplicación retroactiva de la posterior regulación de ese incentivo fiscal, que impidió la reinversión en sociedades patrimoniales inactivas, como pretendió la Inspección de los Tributos» y, por ende, ahí sí impera de manera clara la proscripción de la retroactividad prevista en el artículo 9.3 de la Constitución Española.

Realizada tal puntualización, en cualquier caso, lo manifestado en el referido primer párrafo ha de integrarse con lo añadido en el segundo, resultando de ello el criterio de que un cambio de criterio del Tribunal Supremo y de este TEAC que perjudique al contribuyente únicamente puede aplicarse desde que dicho cambio de criterio se produce, en tanto que ello podría ir en contra de una confianza legítima merecedora de protección jurídica. Y en ese sentido es en el que la resolución alude a que los obligados tributarios hayan aplicado un criterio vigente en el momento de presentar su autoliquidación. Así, en una sentencia de la Audiencia Nacional, de 17/04/2019, que se cita en la misma resolución del TEAC, se hace hincapié en que el principio de seguridad jurídica y el de confianza legítima adquieren especial relevancia en el ámbito de aplicación de los tributos por el sistema de autoliquidación sobre el que pivota nuestro ordena-

miento jurídico desde el año 1978. La elaboración de dicha autoliquidación presupone en muchas ocasiones decisiones en orden a una interpretación de la norma, que, cuando viene fijada por un determinado criterio emanado, como en el presente caso, por el Tribunal Supremo, funda en el contribuyente una legítima expectativa de que su autoliquidación ajustada a dicho criterio es conforme a derecho. En determinadas situaciones más complejas, que requieran la adopción de decisiones económicas o de inversión de envergadura y que requieran un desarrollo en el tiempo (como por ejemplo, operaciones de reestructuración empresarial acogidas a un régimen especial, etc) determinar como referente temporal de la confianza legítima el momento de presentar la autoliquidación puede no resultar adecuado, habiendo de ponderarse otros hitos temporales relevantes.

Pero en el presente caso, en que se trata de la decisión de imputar el montante obtenido por un sobreprecio en una expropiación, es evidente que la buena fe y confianza legítima han de asentarse en el criterio existente cuando dicha autoliquidación se presenta, tal como se mencionaba en la precitada resolución («criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación») pues tal es el momento en que se materializa la decisión del contribuyente afectada por el cambio de criterio.

En el presente caso, resulta claro que la decisión del contribuyente de no imputar al periodo impositivo IS 2016 el exceso de plusvalía generada a resultas del incremento del justiprecio acaeció no solo cuando decidió reconocer contablemente, contra el criterio contable ya vigente (tal como se ha razonado anteriormente), el crédito frente al Ayuntamiento con cargo a reservas (en vez de con cargo a una cuenta de ingresos del grupo 7), sino también el 25 de julio de 2017, fecha en que la decisión se consolidó ya que en tal momento el obligado tributario aún habría podido practicar un ajuste extracontable positivo al resultado contable para tributar por la plusvalía.

Se evidencia, de este modo, que el contribuyente autoliquidó obviando ya no solo el nuevo criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo materializado en dos sentencias previas al... de... de 2017, sino el criterio claro que se había fijado en el ámbito contable desde el año 2013 (Resolución ICAC 1 de marzo de 2013 que establecía que en los casos de expropiación si el importe final a recibir «estuviera condicionado a la resolución de un posterior recurso o litigio, el derecho de cobro adicional solo se reconocerá cuando la sentencia adquiera firmeza»).

Es decir, que en sintonía con lo que afirmamos en la resolución RG 1483/2017 el contribuyente autoliquidó obviando no solo el «criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación» sino también las normas contables que debía aplicar desde años antes.

En definitiva, al tiempo de autoliquidar el IS 2016 el obligado tributario sabía o debía haber sabido que su interpretación normativa ya había sido superada en el ámbito contable y en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y, pese a ello,

decidió no imputar en base imponible la plusvalía. O, de albergar alguna duda, podía haber tributado por la plusvalía y presentar una solicitud de rectificación para solicitar de la Administración la eliminación de tal ajuste. Alternativas cuya no realización evidencian que no estamos, en el presente caso, ante una confianza legítima acreedora de protección por parte de este Tribunal Central.

A mayor abundamiento, debe destacarse que este TEAC ya ha confirmado en otras resoluciones la aplicación del nuevo criterio del Tribunal Supremo a los incrementos del justiprecio en sentencia firme previa incluso a la superación del criterio jurisprudencial como en la resolución de 26 de mayo de 2021 (RG 6228/2020) en la que tratamos un caso idéntico al aquí planteado (siendo la ocupación en 2008 y la firmeza de la sentencia que reconoce el incremento del justiprecio en 2014):

«Así, al no permitirse el reconocimiento contable de la renta positiva derivada del incremento del justiprecio en el período de 2008, siendo únicamente posible en 2014 al producirse en éste la firmeza de la sentencia, no es posible entender que el gravamen de dicha renta deba producirse en el año 2008; conclusión ineludible al no conformar la citada renta positiva parte del resultado contable de dicho período, sino de 2014 y no preverse a tal efecto ninguna regla especial en la normativa del Impuesto sobre Sociedades que modifique el criterio contable de imputación temporal.

En concordancia con lo anterior, el Tribunal Supremo en su sentencia 937/2017, de 26 de mayo, ha cambiado su doctrina previa (sentencias de 4 de abril de 2011 casaciones 4135/2009, 4458/2009 y 4641/2009; sentencia de 3 de noviembre de 2011, casación 4021/2010; sentencia de 29 de abril de 2013, casación 5089/2011 y sentencia de 10 de marzo de 2014, casación 4529/2010) estableciendo: (...)

En virtud de todo lo anterior, este Tribunal entiende que ante la ausencia de una norma fiscal que excepcione la plena vigencia de las normas contables relativas a la imputación temporal del ingreso generado por el incremento del justiprecio en vía judicial, el gravamen debe producirse en el período de imputación contable. En consecuencia, al producirse la imputación contable del ingreso en el período de firmeza de la sentencia, no cabe argumentar que el gravamen debiera haberse producido en el período de expropiación al no conformar tal renta positiva parte del resultado contable del citado período»

A resultas de todo lo anterior, este TEAC confirma que en el presente caso el obligado tributario debió autoliquidar su Impuesto sobre Sociedades 2016 imputando al mismo, en tanto período de firmeza de la sentencia judicial que incrementa el justiprecio, el exceso de plusvalía derivada de la transmisión del terreno expropiado al ser este tanto el nuevo criterio imperante en la jurisprudencia del Tribunal Supremo como el previsto en la normativa contable (Resolución ICAC 1 de marzo de 2013).

Por ello, este Tribunal concluye la conformidad a derecho del acuerdo de liquidación impugnado, desestimando la pretensión de la entidad.