

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL. COMENTARIO A LA RESOLUCIÓN 1483/2017, DE 16 DE JUNIO DE 2020

Gabinete de Estudios de AEDAF

Procedimiento tributario. Principio de confianza legítima. Imposibilidad de aplicar cambios de criterios del TEAC o del TS a situaciones anteriores declaradas conforme al criterio administrativo entonces vigente.

Aborda el TEAC en esta resolución, un tema tan conflictivo como los efectos temporales de los cambios de criterio del TEAC o de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

La cuestión se plantea en un supuesto en el cual la sociedad recurrente, atendiendo a la contestación recibida de la DGT a una consulta por ella planteada, había aplicado el régimen especial de fusiones y escisiones a una operación de escisión parcial. Posteriormente, la AEAT procede a comprobar dicha operación denegando la aplicación del régimen especial, en base a jurisprudencia del Tribunal Supremo y a doctrina del TEAC posterior a la consulta de la Dirección General de Tributos.

Pues bien, el Tribunal Central estima las alegaciones de la recurrente y anula 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. A este respecto, trae a colación pronunciamientos tanto del Tribunal Supremo como de la Audiencia Nacional, según los cuales, la protección de la seguridad jurídica y la confianza legítima del contribuyente impiden la aplicación retroactiva de cambios de criterios desfavorables al contribuyente.

Fundamentos de derechos

(...)

SÉPTIMO.- Entrando ya en el fondo de la liquidación, debemos examinar los efectos que un cambio de criterio del TEAC y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo tienen respecto de situaciones declaradas conforme a lo dispuesto por la DGT en contestación a una consulta tributaria y, en concreto, si en el presente supuesto el cambio de criterio del Tribunal Supremo (sentencias de fechas 29/10/2009 –rec. 7162/2004–, 21/06/2010 –rec. 5045/2005–, 03/03/2011 –rec. 1807/2007–, 05/04/2011 –rec. 3255/2006– y 16/06/2011 –4818/2007–) y de este TEAC (resoluciones de fechas 14/05/2008 –RG 210/2007–, 01/03/2010 –RG 1243/2010– y 26/04/2012 –RG 3158/2010–, entre otras) respecto del concepto de rama de actividad señalado por la DGT en la Consulta CV 0735-06 de 19/06/2007, le permite a la Inspección regularizar el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2007 rechazando la aplicación del régimen especial de fusiones y escisiones.

(...)

En el presente supuesto, alega la interesada que la misma se acogió, en lo que a la escisión llevada a cabo en el ejercicio 2007 respecta, al régimen especial de fusiones y escisiones pues la contestación a la consulta vinculante de la DGT por ella formulada el día 16/11/2006 así lo permitía dada la definición de rama de actividad que en ella se recogía, no pudiendo el supuesto cambio de criterio posterior afectarle, máximo teniendo en cuenta que, por un lado, las sentencias y resoluciones que según la Inspección cambian el criterio se refieren a casos distintos al suyo y, por otro, que no existe motivación alguna en la liquidación que permita a la AEAT apartarse del contenido de la Consulta Vinculante. Finalmente, alega la recurrente incongruencia del Acuerdo impugnado al no exigir interés de demora por tratarse de una declaración correcta.

El TEAR de Aragón en la resolución desestimatoria ahora impugnada motiva lo siguiente:

«Sexto: En definitiva, la controversia se ha de resolver decidiendo si ha de prevalecer la contestación a consulta recogida en el fundamento de Derecho cuarto, o el concepto de rama de actividad recogida en la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, fundada en jurisprudencia del Tribunal Supremo, recogida en el fundamento de Derecho quinto.

Sobre los criterios para decidir esta cuestión, se ha pronunciado el propio Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 15 de diciembre de 2015 (R.G. 1503/2014), en el siguiente sentido:

"Con carácter previo a la resolución de la cuestión de fondo controvertida, debe tenerse en cuenta que en el presente caso, en el momento en el que se dictó la liquidación derivada del procedimiento de comprobación e investigación, existían dos contestaciones vinculantes a consultas realizadas a la Dirección General de Tributos del actual Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en las que se sentaba un criterio contrario al aplicado en la regularización inspectora, criterio que no es confirmado por el TEAR, lo que hace que

la Directora del Departamento pretenda discutir la procedencia de dicho criterio a través del presente recurso extraordinario".

Así las cosas, el acto administrativo que da lugar a la resolución del TEAR cuyo criterio aquí se pone en entredicho, nunca debió haberse dictado. Debemos en este punto acudir a lo dispuesto en el artículo 89 de la Ley 58/2003, General Tributaria, que regula los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas:

"1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

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

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

(...)"

Por tanto, la Inspección, en el ejercicio de sus actuaciones inspectoras, de conformidad con el transcrito artículo 89.1 de la Ley 58/2003, está vinculada por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que debe aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, establecida en el apartado 7 del artículo 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, sería ésta la doctrina que vincularía a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto.

(...)

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

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

El pronunciamiento es reiteración del formulado en resolución de 22 de septiembre de 2015 (R.G. 2294/2013):

«Por tanto, la Inspección, en el ejercicio de sus actuaciones inspectoras, de conformidad con el transcrito artículo 89.1 de la Ley 58/2003, está vinculada por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que debe aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración tributaria a la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central, establecida en el apartado 7 del artículo 239 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, es ésta doctrina la que vincula a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto.»

Y en el mismo sentido, las resoluciones de 10 de septiembre de 2015 (RG 00/04185/2014, RG 00/04454/2014, RG 00/5693/2014, RG 6331/2013).

En definitiva, la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central consiste en que su propia doctrina, cualquiera que sea el momento en que haya sido formulada, vincula a toda la Administración tributaria, por encima de los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, y aunque estas se refieran a los hechos y circunstancias del propio obligado tributario.

Por ello, en el presente caso, debe prevalecer la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central, fundada en jurisprudencia del Tribunal Supremo, recogida en el fundamento de Derecho quinto, sobre la contestación a consulta recogida en el fundamento de Derecho cuarto.

Séptimo: Pues bien, aplicando dicha doctrina al presente caso, este tribunal coincide con el criterio de la Inspección: los inmuebles arrendados por la sociedad transmitente a terceros constituían una rama de actividad, pero no los inmuebles afectos a la actividad económica de concesionario de automóviles.

Así, podemos analizar los elementos que la doctrina aplicable requiere:

- «Que el patrimonio segregado constituya una unidad económica, determinante de una explotación económica; sin que baste la mera transmisión*

de elementos patrimoniales aislados». En el presente caso, el patrimonio segregado no es toda la unidad económica de concesionario de automóviles, sino solo elementos aislados afectos a la misma: los inmuebles.

- *«Que dicha unidad económica sea 'identificable', esto es, desde el punto organizativo debe constituir una división, de forma tal que permita el desarrollo de la actividad en sede de la transmitente y de la adquirente, pero de forma diferenciable, con una organización diferenciada del resto de la estructura organizativa de la entidad transmitente y adquirente». En el presente caso, hay una unidad económica «identificable», la de los inmuebles arrendados, pero en la misma no están incluidos los inmuebles afectos a la actividad de concesionario de automóviles.*
- *«Y que la rama de actividad ha de ser preexistente en la sociedad que se escinde haciéndose hincapié en que si los elementos traspasados a las beneficiarias no formaban parte de una rama de actividad de la sociedad escindida, sino que se integraban en la actividad global desarrollada por la misma, no puede hablarse de que exista una escisión de 'rama de actividad', en el sentido exigido por la norma.» No había una rama de actividad preexistente en la sociedad transmitente constituida por los inmuebles donde se desarrollaba la actividad de concesionario de automóviles, sino que estaban integrados en la actividad global de concesionario de automóviles de la sociedad escindida.*

Por todo ello, se ha de confirmar la liquidación impugnada.

OCTAVO.-

Frente a ello, alega la recurrente mediante escrito de alegaciones complementario presentado el día 07/08/2019 que recientes pronunciamientos judiciales (entre otras, sentencias del Tribunal Supremo de fecha 13/06/2018 –rec. casación 2800/2017– y de la Audiencia Nacional de fecha 17/04/2019 –rec. 866/2016–) dicen que la Administración tributaria no puede aplicar un cambio de criterio que perjudique a los contribuyentes de forma retroactiva.

Y, en efecto, en la alegada sentencia de la Audiencia Nacional se señala lo siguiente (nos referimos a ella por tratar un caso más asimilable al que aquí analizamos):

«Si nos centramos en los parámetros utilizados por la última de la sentencia citada, dictada con la nueva casación, o lo que es lo mismo, fijando la doctrina jurisprudencial, comprobamos que en supuesto que enjuiciamos, lo que hizo el recurrente fue seguir a pies juntilla lo dicho por la Administración en el momento en que debía configurar sus autoliquidaciones. Fue fiel a los manuales y a las consultas, o siguiendo los términos en los que se ha pronunciado el Tribunal Supremo, lo hizo de conformidad con lo actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión debía ser exigido a tenor de la normativa vigente y de la línea hermenéutica explícitamente manifestada y comunicada.

Que el interesado no hubiese formulado consulta resulta irrelevante, incluso se nos antoja innecesario que lo hiciera a la vista de las ya pronunciadas por la

DGT. La sentencia 19 de septiembre de 2017 (RJ 2017, 4073), casación 2941/2016, FJ 3, afirma que 'La Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria, en su artículo 89, para reforzar el principio de seguridad jurídica, estableció un régimen de consulta vinculante para los órganos y entidades encargados de la aplicación de los tributos, tanto respecto de quien formula la consulta como de cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.'».

Debemos descartar que, en las circunstancias concurrentes en el litigio que enjuiciamos, la actuación llevada cabo por el sujeto pasivo en los ejercicios anteriores a la resolución del TEAC de 5 de febrero de 2015 (JT 2015, 391), no se sustentó en parámetros negativos o excluyente de la confianza legítima, que como recoge la citada sentencia del Supremo, se identifica en (i) creencias subjetivas del administrado (ii) que descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, o (iii) que puede aplicarse con eficacia anulatoria sin actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente.

Por ello, si bien es cierto que a partir de la resolución del TEAC, de 5 de febrero de 2015 (JT 2015, 391), dictada en el recurso 3654/2013, de alzada para la unificación de criterio interpuesto, «toda» la Administración estaba vinculada por el cambio de criterio, y cesó el halo de confianza legítima creado por las anteriores actuaciones, debían respetarse las decisiones que el administrado tomó con anterioridad sustentadas hasta en lo que ese momento era la interpretación dada tanto por la AEAT como por la DGT, lo que inhabilitaba a la Administración tributaria para iniciar cualquier tipo de procedimiento de aplicación de los tributos con ese único objeto o finalidad.

A lo dicho podemos añadir que el principio de seguridad jurídica, y el de confianza legítima, en los términos que hemos examinado adquieren especial relevancia en el ámbito de la aplicación de los tributos por el sistema de autoliquidación sobre el que pivota nuestro ordenamiento jurídico desde el año 1978. El que recaiga sobre el contribuyente la obligación, no solo material del pago del tributo, sino la formal de declararlo, identificarlo, determinarlo, calcularlo, cuantificarlo y, en su caso pagarlo, supone un esfuerzo y una carga nada despreciable. A la opción por este sistema no ha sido ajeno el Legislador; entre otras razones por eso se explican las obligaciones que recaen sobre la Administración de información y asistencia a del artículo 85.2, b), c) y e), las actuaciones de comunicación del artículo 87.1, o las consultas del artículo 89 de la LGT a la que ya nos referimos.

Resulta manifiestamente contradictorio que un sistema que descansa a espaldas del obligado tributario, cuando el contribuyente haya seguido el dictado o pautas de la Administración tributaria, un posterior cambio de criterio del aplicado, cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar, no deje a salvo y respete lo hasta ese momento practicado por el administrado, salvo que el nuevo resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente.

Por último, resulta llamativa la única consecuencia «beneficiosa» o «favorable» que tanto el representante de la Administración como la tardía resolución expresa del TEAC reconocen al recurrente, tras el cambio de criterio y el mantenimiento de la regularización de los ejercicios controvertidos. La solución frente al cambio de criterio es que el contribuyente no debe ser sancionado.

No encontramos el calificativo adecuado para expresar la sola posibilidad de que el particular pudiera ser sancionado por seguir los dictados de la Administración. Vale con que, en virtud de un mal entendido principio de legalidad tributaria se pudiera defender la procedencia de la regularización, exigiendo deuda e intereses de demora, pero el solo hecho de mencionar el ejercicio de la potestad sancionadora, aunque sea para descartar su despliegue, se nos antoja aberrante».

Por su parte en la referida sentencia del Tribunal Supremo podemos leer:

«Sí podemos afirmar, empero, que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imposables), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios».

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 retroactiva 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.