



Universidad Miguel Hernández de Elche.

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche/Orihuela.

Grado en Derecho.

Trabajo de fin de Grado.

Curso Académico 2020/2021.



**TÍTULO:**

**APLICACIÓN RETROACTIVA DE LOS CRITERIOS ADMINISTRATIVOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, CONEXIONES CON LOS PRINCIPIOS DE CONFIANZA LEGÍTIMA, SEGURIDAD JURÍDICA Y BUENA ADMINISTRACIÓN.**

**AUTOR:**

Juan Lorenzo García Sánchez.

**PROFESOR-TUTOR:**

Rubén Antonio Jiménez Ros.

## RESUMEN:

Se aborda en este trabajo la situación actual de la aplicación retroactiva de los criterios administrativos en materia tributaria cuando se producen regularizaciones correspondientes a ejercicios anteriores. Esta forma de proceder se ha venido produciendo durante los últimos años y a priori parece chocar de frente con los principios de seguridad jurídica, confianza legítima, buena fe y buena administración. También es cierto que la doctrina administrativa y la jurisprudencia han sido cambiantes, aunque estos principios, gracias a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de Tribunal Supremo han adquirido en los últimos tiempos una gran relevancia a favor de los derechos del ciudadano.

## ABSTRACT:

This paper addresses the current situation of the retroactive application of administrative criteria in tax matters when there are regularizations corresponding to previous years. This way of proceeding has been taking place in recent years and a priori seems to clash head on with the principles of legal certainty, legitimate confidence, good faith and good administration, but it is true that administrative doctrine and jurisprudence have been changing, although these principles Thanks to the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union and the Supreme Court, in recent times they have acquired great relevance in favor of the rights of the citizen.

## ÍNDICE

I.Introducción.....	4
II. Marco Jurídico-Regulación.....	7
III. Doctrina Administrativa.....	8
IV. Jurisprudencia.....	14
V. Jurisprudencia Del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.....	20
VI. Conexiones con el principio de Seguridad Jurídica y Confianza Legítima.....	21
VII. Eficacia Directa y Alcance del Art.41 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea “Derecho a una Buena Administración”.....	25
VIII. Conclusiones .....	32
IX. Bibliografía.....	35

## ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
CE	Constitución Española 1978
DGT	Dirección General de Tributos
ITP	Impuesto Transmisiones Patrimoniales
IRPF	Impuesto sobre la renta de las personas físicas.
LGT	Ley General Tributaria
LPA	Ley de Procedimiento Administrativo
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia Tribunal Supremo
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TUE	Tratado de la Unión Europea

## I. INTRODUCCIÓN.

En los últimos tiempos la Agencia Tributaria ha venido desarrollando determinadas actuaciones en las que generalmente se ha puesto el foco en el cambio de criterio en lo referente al derecho sustantivo, ya que normalmente eran criterios muy consolidados, pero no tanto en los aspectos procedimentales.

Las actuaciones han tenido su génesis fundamentalmente por dos vías, la primera de ellas la evacuación de consultas vinculantes por la Dirección General de Tributos y la segunda las resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central en las que se

producía una aplicación restrictiva de los criterios administrativos aplicados con anterioridad, llama la atención el esfuerzo pedagógico realizado por el TEAC<sup>1</sup> en algunas resoluciones para realizar una interpretación restrictiva de la norma.

En un plazo relativamente corto los órganos de Gestión Tributaria iniciaban una campaña en la que se verificaba el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los ejercicios ya presentados con la aplicación del nuevo criterio, no conocido evidentemente por el sujeto pasivo a la fecha de presentación de la Autoliquidación Tributaria, generándose en muchos casos una liquidación tributaria, en la que no se abría expediente sancionador por razones obvias.

Lo sorprendente de estos casos es que estas posturas han sido validadas por muchos Tribunales Económico-Administrativos Regionales y por El Tribunal Económico-Administrativo Central, en la Resolución<sup>2</sup> de fecha 8 de Marzo de 2018 reitera este criterio *“Las resoluciones de los Tribunales Económico Administrativos y de los tribunales ordinarios que establezcan criterios interpretativos tienen naturaleza declarativa en cuanto a que señalan cual es la interpretación correcta de la norma desde que la misma fue aprobada, lo que implica que son aplicables a los supuestos susceptibles de ser regularizados”*.

*“La vinculación que se recoge en los preceptos anteriores se extiende, tanto a los procedimientos en curso, como a los procedimientos que se abran con posterioridad, en definitiva como se decía antes, a todos los supuestos que sean susceptibles de ser regularizados”* Admitiendo posteriormente la posibilidad de aplicar la resolución del TEAC de fecha 5/2/2015 a los ejercicios comprobados en ese caso (2010-2013).

El gran problema de esta forma de proceder por la Administración y el gran peligro para la seguridad jurídica es que un cambio de criterio o la interpretación restrictiva de una norma, puede en muchos casos cambiarle el sentido al contenido o aspectos sustanciales invocados en la exposición de motivos de la Ley en la que se incardine el precepto.

---

<sup>1</sup> Resolución del TEAC 1510/2013 de 4 de abril de 2017 sobre compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades.

<sup>2</sup> Resolución del TEAC 7502/2015 de 8 de Marzo de 2018.

En esta línea y refiriéndose a los cambios de criterio en la jurisprudencia <sup>3</sup> debería impedirse la aplicación retroactiva de los nuevos criterios a situaciones surgidas o consolidadas al amparo de criterios anteriores a menos que fuesen más favorables para el particular. En estos casos debería admitirse, por tanto que las sentencias que recogiesen cambios de criterio sólo podrán tener efecto prospectivo, nunca retroactivo con la única excepción de que el nuevo criterio resulte más favorable para el ciudadano.

Las restricciones a la Seguridad Jurídica no es una cuestión baladí por supuesto por lo que supone en cuanto a la toma de decisiones de carácter legal, sino también por las graves consecuencias que en el plano económico se desencadenan desincentivando las posibles inversiones de los operadores económicos nacionales y de empresas extranjeras, de lo que desafortunadamente nuestro país tiene una dilatada experiencia.

Ante esta situación evidentemente la esperanza son siempre los Tribunales , de los que a fecha de hoy existe muy poca Jurisprudencia en materia de retroactividad de criterios administrativos en el ámbito tributario , si la hay en el derecho administrativo general que tiene estos conceptos mucho más consolidados .

Entendiendo que en este conflicto toman una especial relevancia los Principios Generales del Derecho, especialmente los de Confianza Legítima, Seguridad Jurídica, Buena Administración y en los Últimos tiempos también el de Regularización Íntegra que en sus últimas sentencias ha venido aplicando el Tribunal Supremo.

El problema es “El largo y tortuoso camino” que el contribuyente deberá atravesar aunque desde el comienzo los “PRINCIPIOS“ puedan estar de su lado y la deteriorada imagen que esto proyecta al exterior.

La aplicación retroactiva del cambio de criterio administrativo ha sido objeto de estudio en los últimos tiempos por MATA SIERRA<sup>4</sup> , ROVIRA FERRER<sup>5</sup> y GARCÍA NOVOA<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> ABAL LOURIDO, Carlos “El principio de seguridad jurídica y la aplicación retroactiva de la jurisprudencia contencioso –administrativa” Revista Galega de Administración Pública num.51, pag.319.

<sup>4</sup> MATA SIERRA, María Teresa “La inadmisibilidad de la aplicación retroactiva de un cambio de criterio administrativo en la aplicación del ordenamiento tributario” Revista Nueva Fiscalidad Número 4 Diciembre de 2020.

<sup>5</sup> ROVIRA FERRER, Irene “El TEAC y las consultas vinculantes tributarias: análisis y consecuencias de su polémica relación” Revista Española de Derecho Financiero, número 181/2019.

<sup>6</sup> GARCÍA NOVOA, César “Aspectos actuales de la seguridad jurídica en materia tributaria”Cap.1 Seguridad Jurídica y Derecho Tributario: presente y futuro. Editorial Aranzadi.

## II. MARCO JURÍDICO-REGULACIÓN.

La regulación se incardina dentro la normativa general relativa a la aplicación retroactiva de las normas:

Art.9.3 de la C.E.” La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restricciones de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad”

Art.39.1 ley 39/2015” Los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo se presumirán válidos y producirán efectos desde la fecha en que se dicten , salvo que en ellos se disponga otra cosa”.

Art.39.3 ley 39/2105 “ Excepcionalmente , podrá otorgarse eficacia retroactiva a los actos cuando se dicten en sustitución de actos anulados , así como cuando produzcan efectos favorables al interesado , siempre que los supuestos de hecho necesarios existieran ya en la fecha a la que se retrotraiga la eficacia del acto y ésta no lesione los derechos legítimos de otras personas”.

Art.10.2 ley 58/2003”Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo 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.”

Art.89.1 ley 58/2003 “La contestación a las consultas tributarias 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 los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 20 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de la 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 tributario y los que se incluyan en la contestación a la consulta”.

Art.239.8 Ley 58/2003 “La doctrina que en modo reiterado establezca el Tribunal Económico Administrativo Central , vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía . El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del art.86 de esta Ley. En cada Tribunal-Económico, el criterio Sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente”.

### III. DOCTRINA EN VÍA ADMINISTRATIVA.

La jurisprudencia en vía administrativa es escasa , entre ellas podemos encontrar algunas resoluciones recientes de los Tribunales Económico Administrativos Regionales , como el de la Comunidad Valenciana que afrontan el asunto sin entrar en profundidad, cítese la Resolución 46/013554/2020 de fecha 19 de Junio de 2020<sup>7</sup> en la que se plantea si la aplicación retroactiva de un criterio administrativo al habersele aplicado con retroactividad la doctrina del TEAC en cuanto la presentación

---

<sup>7</sup> Resolución del Tribunal Económico –Administrativo de la Comunidad Valenciana 03/5923/2017 de fecha 19 de junio de 2020.



extemporánea del impuesto de sociedades<sup>8</sup> y compensación de bases imponibles negativas, vulnera el artículo 9.3 de la CE, el 10.2 de la Ley General Tributaria y los principios de Seguridad Jurídica y de Confianza Legítima, la contestación del TEAR de Valencia es la siguiente: *“Por otro lado, en cuanto la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central es meramente interpretativa, no tiene fecha de entrada en vigor diferente de la norma que se interpreta sino que precisa su significado y alcance, tal y como debería de haber sido entendida y aplicada su norma, desde su entrada en vigor, de ello deriva que se aplique a situaciones generadas antes de su dictado.*

*El carácter vinculante de la doctrina del Tribunal Económico Central viene claramente previsto en el artículo 239.8 de la Ley General Tributaria, sin que pueda entenderse vulnerado el principio de confianza legítima por meras creencias subjetivas o expectativas de invariabilidad de las circunstancias fácticas o jurídicas, resultando dicho criterio reiterado en la resolución nº 6054/2017 de 14 de Mayo de 2019, 1510/2013, de 4 de abril de 2017 y 3285/2018, de 9 de abril de 2019”.*

El Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución 7502/2015 de fecha 8 de marzo de 2018, en la que el reclamante invoca directamente los principios de seguridad jurídica y confianza legítima así como la imposibilidad de aplicar retroactivamente la doctrina del TEAC, contraria a la respuesta a la consulta vinculante que el contribuyente había planteado a la Dirección de Tributos resuelve en los siguientes términos:

*“No cabe hablar de doctrina o criterio favorable o desfavorable, pues los efectos beneficiosos o perjudiciales del cambio de criterio dependerán de las circunstancias de cada contribuyente. En este sentido, los obligados tributarios que se vean beneficiados por el cambio de criterio podrán solicitar una rectificación de sus autoliquidaciones de ejercicios no prescritos, debiendo la Administración estimar las mismas.*

*Estamos ante un cambio interpretativo, y no ante un cambio normativo. Esta diferencia, pese a lo alegado por el interesado, incide en el momento temporal de aplicación; ya que, a un cambio interpretativo de una norma no son de aplicación los límites temporales del artículo 10.2 de la LGT (“salvo que se disponga lo contrario, las*

---

<sup>8</sup> Resolución del TEAC 1510/2013 de 4 de Abril de 2017 y 6054/2017 de 14 de Mayo de 2019.

*normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicará a los tributos sin periodo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento”), que hace alusión a la irretroactividad de las normas aducidas por el interesado , pues realmente señala el criterio en que debió de ser interpretada la norma desde su entrada en vigor” .*

La resolución al final del Fundamento derecho Cuarto no puede ser más clara *“Pero el efecto vinculante de las consultas desaparece tan pronto como el TEAC sienta doctrina. Así lo tiene reconocida la propia DGT en contestación a consulta DGT de 28-04-2014 (Consulta vinculante V1156/2014)”*

*“Las resoluciones de los Tribunales Económicos-Administrativos y de los tribunales ordinarios que establezcan criterios interpretativos tienen naturaleza declarativa en cuanto que señalan cuál es la interpretación correcta de la norma desde que la misma fue aprobada, lo que implica que son aplicables a supuestos susceptibles de ser regularizados.*

*(...)*

*La vinculación que se recoge en los preceptos anteriores se extiende, tanto los procedimientos que se abran con posterioridad, en definitiva, como se decía antes, a todos los supuestos de ser regularizados”*

El TEAC equipara la naturaleza declarativa de sus resoluciones, que no dejan de ser en todo momento **“actos administrativos”** a la de los tribunales ordinarios de justicia en cuanto a que señalan cuál es la interpretación correcta de la norma desde que la misma fue aprobada, defendiendo posteriormente la aplicación retroactiva de todos los supuestos que sean susceptibles de ser regularizados.

La resolución del TEAC<sup>9</sup> de fecha 11 de Junio de 2020 que ha pasado bastante desapercibida y supone un cambio radical de criterio en cuanto a situaciones declaradas conforme a lo dispuesto por la Dirección General de Tributos en contestación a una consulta tributaria y su relación con el principio de confianza legítima.

El supuesto de hecho analizado es esta importante resolución, parte de un contribuyente que realiza una consulta con fecha 16 de noviembre de 2006 a la Subdirección General

---

<sup>9</sup> Resolución del TEAC 1483/2017 de fecha 11/6/2020(Doctrina)

del Impuesto sobre Sociedades sobre una operación de escisión parcial que se centraba en “la calificación como rama de actividad de la unidad económica correspondiente al arrendamiento de inmuebles ejercida por la entidad consultante” de cara a una posible escisión parcial de la mercantil. La mercantil se acoge a los criterios dados por tributos en su consulta y con fecha 12 de septiembre de 2007 aprueba en Junta General Extraordinaria por unanimidad la escisión parcial de la entidad mediante la segregación de parte de su patrimonio social que se traspasaba a la del entidad beneficiaria, la operación se acogió al Régimen fiscal del capítulo VIII del Título VII del texto refundido del impuestos de sociedades.

El Tribunal Supremo en varias sentencias (29 de Octubre de 2009<sup>10</sup> y de 21 de Junio de 2010<sup>11</sup> entre otras) se aparta del criterio recogido en la consulta de la Dirección General de Tributos y puntualiza que, para poder entender que se segrega una rama de actividad y poder beneficiarse del régimen especial, es necesario que la actividad económica que va a desarrollar la adquirente existiese previamente en sede de la transmitente para que se pueda identificar el conjunto patrimonial destinado a la escisión. La inspección regulariza el ejercicio 2007, interponiendo el contribuyente reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Regional de Aragón que fue desestimada interponiendo recurso ante el TEAC .

El TEAC para su cambio de criterio se ampara fundamentalmente en la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 17 de Abril de 2019 y la Sentencia en Casación del Tribunal Supremo de fecha 13 de junio de 2018, que manifiestan claramente que la administración tributaria no puede aplicar de forma retroactiva un cambio de criterio que perjudique a los contribuyentes.

*“Por ello si bien es cierto que a partir de la resolución del TEAC de fecha 5 de febrero de 2015 (JT 2015 391) , dictada en el recurso 3654/2013 de alzada para 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 ese momento era la interpretación dada tanto por la AEAT como por la DGT, lo que inhabilitaba a la administración tributaria con ese único objeto o finalidad.*

---

<sup>10</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 29/10/2009 , rec.7162/2004

<sup>11</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 21/06/2010 , rec.5045/2005

*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 al año 1978. El que recaiga sobre el contribuyente la obligación no sólo material del pago sino la formal de declararlo , identificarlo , determinarlo , calcularlo cuantificarlo y en su caso pagarlo , supone un esfuerzo 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 del artículo 65.2 b), c) y e ) , las actuaciones de comunicación del artículo 87.1 o las consultas del artículo 89 de la LGT a las que 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 aplicado **cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviere 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 y patrimoniales o patrimoniales de contribuyente.***

Llama la atención la enorme reprimenda de la Audiencia Nacional al TEAC al mencionar este, que ante el cambio de criterio la solución es que el contribuyente **“no debe ser sancionado”** no encontrando calificativos para sostener dicha afirmación.

En el origen de este conflicto también podría ubicarse la propia composición de los Tribunales Económicos-Administrativos en nuestro país, que como es sabido no se integran en el poder judicial. Realmente por mucho que se quiera exteriorizar su imagen de independencia en el fondo no lo son, se trata de organismos revisores en los que sus miembros en demasiados caso proceden de la Agencia Tributaria, con el detrimento de garantías que esto puede suponer en un momento dado aspecto que no ha pasado desapercibido en los últimos años en el TJUE, que ha denegado a los Tribunales Económico Administrativos españoles la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales. La Sentencia de fecha 21 de Enero de 2020<sup>12</sup> (Asunto C-274/14) **cambia completamente el criterio anterior y niega la posibilidad de presentar cuestiones**

<sup>12</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de La unión Europea de fecha 21/01/2020 , Asunto C-274/14

**prejudiciales con arreglo al artículo 267 del TFUE al no considerársele órgano jurisdiccional “negando su independencia”** en base fundamentalmente a 1) La falta de inamovilidad de sus miembros y 2) La falta de imparcialidad o equidistancia que debe guardar el órgano de que se trate con respecto a las partes en litigio y a sus intereses respectivos con relación al objeto de aquel , para El Tribunal de Justicia de La Unión Europea, el Recurso Extraordinario para la Unificación de Criterio que se puede interponer ante las resoluciones del TEAC, pone de relieve los vínculos orgánicos y funcionales que existen entre dicho organismo y el Ministerio de Economía y Hacienda.

En este sentido GRAU RUIZ<sup>13</sup> *“Es bien sabido que, para revertir esta situación, tales órganos necesitarían gozar de independencia. Lograrla supondría reinventarlos, quizás en el marco de una reforma más ambiciosa de los cauces revisores en la materia”*.

En los últimos días hemos conocido la resolución del TEAC<sup>14</sup> de fecha 23 de Marzo de 2021 en la que se desestima un recurso de alzada para la unificación de criterio en la que el fondo del asunto era determinar si una pensión no contributiva de invalidez , reconocida por el instituto murciano de Acción Social era equiparable a las prestaciones por incapacidad permanente absoluta o gran invalidez a los efectos de aplicar la exención del art.7.f) de la ley 35/2006(IRPF), existiendo varias consultas de la Dirección General de Tributos (V-2944-15 de fecha 7-10-2015 y V-1486-17 de fecha 12-06-2017 reiteradas por otras más actuales como la V0129-20 de 21-01-20 y V1000-20 de fecha 22-04-2020) , que aclaraban perfectamente el supuesto de hecho.

En este caso el TEAC desestima el recurso de unificación de criterio , diciendo que tales liquidaciones nunca se debieran haber producido reforzando el valor del criterio administrativo de las consultas tributarias “Cuando tales criterios y doctrinas son favorables a los obligados tributarios , generan en los mismos unos auténticos “derechos subjetivos” a que se les aplique tales criterios y doctrinas”, negando entrar al fondo del asunto porque si lo hiciera estaría abriendo una vía que permitiría a los órganos de aplicación de los tributos vulnerar lo dispuesto en el art.89.1 de la Ley 58/2003 , es decir vulnerar el carácter vinculante de las consultas al habilitar a los

---

<sup>13</sup> GRAU RUIZ, María Amparo” La cuestión prejudicial en materia económico-administrativa:¿otras formas de avanzar en su planteamiento? Revista Técnica Tributaria num.132, Primer Trimestre 2021 ,pag.1.

<sup>14</sup> Resolución de TEAC 851/2021 de fecha 23/03/2021 (doctrina).

órganos que tienen acceso al recurso extraordinario de unificación de criterio a combatir aquellos criterios que considerasen no convenientes y resultasen favorables a los contribuyentes.

Se observa en los últimos tiempos una mayor sensibilidad del TEAC sobre los derechos y garantías del contribuyente, evidente condicionada por las últimas Sentencias del Tribunal Supremo y por supuesto del TJUE.

#### IV. JURISPRUDENCIA.

El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía fue uno de los pioneros en dictar sentencia sobre este asunto en las sentencias de 19 Julio de 2018<sup>15</sup> y de 19 de Septiembre de 2018<sup>16</sup> pronunciándose en este sentido:

*” El supuesto sin estar perfectamente resuelto por la norma legal, sí que apunta hacia la imposibilidad que afecta a la administración de realizar esta corrección retroactiva de su anterior criterio vinculante. Razones relacionadas con la seguridad jurídica y con su corolario principio de protección de la confianza legítima abonan esta solución. La consulta vinculante, y la posibilidad de extensión de sus efectos a supuestos idénticos , se configura como un elemento encaminado a dotar de seguridad jurídica al contribuyente que se precave de adaptar su conducta a los criterios previamente expresados por la Administración. De escaso servicio para este fin sería la respuesta vinculante de si se admitiera , tal y como propone la administración demandada , que cualquier resolución judicial o económico administrativa que la rechazara , habilitase a la administración para corregir a quienes se ajustaron al criterio administrativo sobrevenidamente modificado .El momento a partir de del cual rige la jurisprudencia o doctrina administrativa que supera el criterio expresado en la consulta será el del dictado de la resolución de que se trate, para a partir de entonces la Administración tributaria rectificarlas declaraciones que se refieran a periodos posteriores a esta fecha, y que hayan ignorado la nueva interpretación prevalente de los tribunales.*

---

<sup>15</sup> Sentencia del Tribunal Superior de Andalucía de Fecha 19 de Julio de 2018 , rec.550/2017.

<sup>16</sup> Sentencia de Tribunal Superior de Andalucía de Fecha 19 de Septiembre de 2018, rec.553/2018.

*El contribuyente que declaró conforme al criterio de la consulta vinculante no puede ser objeto de una comprobación por motivo de su rectificación , pues vería frustrada la confianza que depositó en las expresadas por la Dirección General de Tributos , con fuerza vinculante , pues no incurrió en ninguna falta interpretativa corregible a posteriori , sino que tal falla sería en todo caso vinculante a la errónea interpretación de la administración Tributaria.*

*En este punto merece recordarse que el **principio de protección de la confianza legítima** que opera esencialmente como contrapeso en el marco del ejercicio de las facultades, revisoras que la administración ejerce al respecto de actos nuevos no genere un daño excesivo a los administrados que depositaron una confianza razonable en la durabilidad de las situaciones jurídicas creadas por los actos administrativos que precedentes , son sustituidos.*

*Esta teoría formulada por la doctrina alemana y plasmada en la legislación federal sobre procedimiento administrativo bajo la clásica denominación germana del “vertrauensschutz” o “protección de la confianza” da el salto a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y por su influencia , a la jurisprudencia patria mediante una aplicación extensiva del principio de buena fe en la actuación de las Administraciones Públicas que consagraba el desaparecido art.3.1 de la ,Ley 30/1992 que hoy suple el art.3.1 de la Ley 40/2015,de 1 de Octubre , de Régimen Jurídico del Sector Público”*

Como hemos podido observar La Sección de Málaga , del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía en estas dos Sentencias realiza los primeros pronunciamientos en este sentido, adelantado los conceptos clave que con el paso de los años ha ido consolidando el resto de la Jurisprudencia.

El Tribunal Supremo en sentencia de interés casacional de fecha 13 de Junio de 2018<sup>17</sup> examina el alcance y significado del principio de confianza legítima en materia tributaria , el supuesto de hecho hace referencia a la posibilidad de exigir tributos respecto de situaciones pretéritas a aquel en que se cambió el criterio , que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al contribuyente a ajustar su

---

<sup>17</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 13 de Junio de 2018,(1026/2018, rec20800/2017)

comportamiento a esos actos propios , se trata de un contribuyente que es requerido por la hacienda foral de Bizkaia para la presentación de autoliquidaciones por ITP por la compra de oro a particulares durante los años 2011, 2012 y 2013, presentado la citadas autoliquidaciones sin ingreso , dictándose tres liquidaciones provisionales que son impugnadas ante el Tribunal Económico Administrativo Foral en base a dos sentencias del Tribunal Supremo en las que declaraba este tipo de operaciones de compra de oro como no sujetas , desestimando su pretensión , el contribuyente recurre al Tribunal Superior del País Vasco que le da la razón advirtiéndole que la administración ha cambiado de criterio sin la menor advertencia previa , pues nunca exigió tributo alguno por este concepto con anterioridad al ejercicio 2014 aludiendo al quebrantamiento del principio de confianza legítima. La sentencia es recurrida en casación por la Diputación Foral Bizkaia, Concluyendo el Tribunal Supremo:

*“ Sí podemos afirmar empero que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación a una clase de operaciones (o, en general , de hechos imposables ), respecto de periodos anteriores no prescritos , cuando puedan identificarse actos o signos externos de que esa 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 la sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo , esto es en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción ) a aquel en 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.*

*A ello cabría añadir , reiterando aquí nuestra jurisprudencia , que la circunstancia de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad , o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos imposables procedimiento alguno (de gestión o de inspección) no determina ineluctablemente que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo , pues tal circunstancia –la ausencia de regularización- no constituye , si no va acompañada de otros actos concluyentes , un acto propio que provoque en el*



*interesado la confianza en que su es respaldada por el órgano competente para la administración.*

*Estas afirmaciones en definitiva , no son más que una la aplicación al caso de nuestra jurisprudencia sobre el principio de confianza legítima pues reiteramos el mismo (i) no se puede amparar creencias subjetivas de los administrados , (ii) ni descansar en meras expectativas de invariabilidad de las circunstancias fácticas o jurídicas , ni, en fin ,(iii) 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”.*

Más reciente es el pronunciamiento de la Audiencia Nacional en Sentencia de 17 de Abril de 2019<sup>18</sup> que ya hemos comentado anteriormente, en la que el Tribunal concluye añadiendo que el principio de seguridad jurídica, y el de confianza legítima, adquieren especial relevancia en el ámbito de la aplicación de los tributos debido al 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 , resultando especialmente contradictorio que un obligado tributario que hubiese seguido las pautas de la administración tributaria , cuando se produce un cambio de criterio no se deje a salvo lo practicado hasta ese momento por el administrado salvo que este cambio le beneficiase.

En fecha 27 de Diciembre de 2020 se ha dictado un Auto de Admisión<sup>19</sup> de Recurso de Casación Contencioso-Administrativo , con gran relevancia en el objeto de este trabajo ,en su Razonamiento SÉPTIMO.-“*Sin perjuicio de que de las anteriores consideraciones pueda extraerse la conclusión de que el caso que pretende ser sometido a enjuiciamiento puede ser resuelto mediante la aplicación al mismo de la jurisprudencia sobre el principio de confianza legítima existente , recogida por ejemplo en la sentencia de 22 de Junio de 2016, dictada en el recurso de casación núm.2218/2015, o en la anteriormente citada de 13 de junio de 2018 ,la indudable existencia de pronunciamientos contradictorios sobre las consecuencias con relación al*

<sup>18</sup> Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de Abril de 2019, rec.núm. 866/2016

<sup>19</sup> Auto de Admisión del Tribunal Supremo de 17 de Diciembre de 2020, 12405/20,rec.casación 3942/2020.

*principio invocado del cambio de criterio del TEAC en 2015, como es el caso , verbigrata, de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019 (recurso 866/2016) hacen pertinente un expreso pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre este supuesto.*

*En esta Sentencia de la Audiencia Nacional se sostiene que en el momento en que las autoliquidaciones fueron confeccionadas por el sujeto pasivo la administración mantenía un criterio claro sobre dónde debían concretarse los requisitos para poder aplicarse la reducción por creación o mantenimiento de empleo , siendo indudable que se admitía que se hiciera el computo en sede del socio o participe cuando procedían de una comunidad de bienes , criterio que había sido refrendado por la DGT en distintas consultas vinculantes :”En definitiva , la línea hermenéutica ,tanto de la Administración encargada de la aplicación de los tributos, como del propio Ministerio de Hacienda , a través de su Dirección General de Tributos , era pública ,notoria y conocida por los contribuyentes , tanto a través de Manuales de ayuda para la configurador de las autoliquidaciones ,como por las consultas vinculantes resueltas por la Dirección.*

*(...)*

*Las circunstancias que concurren en el presente litigio parecen el paradigma de la transgresión del principio de confianza legítima, que recogía el artículo 3.1 de la hoy derogada Ley 30/1992 , hoy de su homólogo apartado e) de la ley 40/2015, del sector Público , junto a la buena fe y lealtad institucional”*

*En idéntico sentido resuelve la Sala de lo contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Málaga, en las sentencias citadas por el recurrente en su escrito de preparación y enunciadas en el hecho primero de esta resolución.*

*La Manifiesta contradicción entre la sentencia objeto del presente recurso y los antedichos pronunciamientos así como la inexistencia de un pronunciamiento explícito de este Tribunal sobre la aplicación del principio de confianza legítima a un supuesto que presenta evidentes notas de generalidad , hacen conveniente que se emita un nuevo pronunciamiento que aclare , matice o refuerce la doctrina sustentada sobre esta*

*materia introduciendo si es necesario las precisiones que se requieran para el caso que se sitúa en el origen de esta Litis”.*

En este razonamiento se esgrime la motivación para determinar el interés casacional del asunto y la incidencia de la aplicación del principio de confianza legítima, en el caso concreto en 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 como 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, lo que supondría improcedencia de las liquidaciones.

Ello supone que en un breve espacio de tiempo tendremos Sentencia en Casación que debería aclarar la controversia, llama la atención la resolución del TEAC comentada en el epígrafe anterior de fecha 11 de Junio de 2020, aunque no sea en unificación de criterio, que en este asunto cambia su criterio y se posiciona a favor del contribuyente.

En cuanto al Recurso de Casación es conveniente puntualizar que desde su reforma con la Ley Orgánica 7/2015, se han producido mejoras importantes, antes de la citada ley el Tribunal Supremo no otorgaba a los operadores jurídicos la completa seguridad jurídica, en muchos asuntos no existía la homogeneidad necesaria que evitase los cambios de criterio dependiendo de la sede judicial en la que se produjeran, esto se debía fundamentalmente al elevado importe de la cuantía (600.000 euros) en el ámbito tributaria, lo que por motivos evidentes provocó que solo se fijara doctrina sobre todo en grandes contribuyentes en el impuesto de Sociedades, IRPF. e IVA quedando fuera multitud de Impuestos y procedimientos.

En el nuevo sistema, el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, se convierte en una vía de acceso a la admisión del recurso, mediante la previsión legal de indicadores de ese interés y de presunciones. En el ámbito tributario existen tres muy relevantes: que el asunto afecte a múltiples situaciones, cuando existe doctrina contradictoria y la inexistencia de jurisprudencia o cuando existe la necesidad de ratificar, matizar o simplemente revisar la jurisprudencia existente como ocurre en el asunto objeto de estudio en este trabajo.

## V. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea se ha pronunciado en numerosos asuntos sobre estos principios cabiendo destacar los siguientes aspectos.

En la Sentencia Durbeck <sup>20</sup> del TJUE en la que se afirma que todo particular tiene derecho a invocar el principio de protección de la confianza legítima cuando se encuentre en una situación en la que se desprenda que la Administración Comunitaria , al darle seguridades concretas , le hizo concebir esperanzas fundadas (Sentencias Delauche/Comisión<sup>21</sup>;Kogler /Tribunal de Justicia<sup>22</sup> ; Bélgica y Forum 187/Comisión<sup>23</sup> , Además estas garantías deben conformes con la norma aplicable (Sentencias Pauver/Tribunal de Cuentas<sup>24</sup> y Vlachou/Tribunal de Cuentas<sup>25</sup>).

En cuanto a La seguridad jurídica se ha ido reconociendo como no podía ser de otra manera que forma parte de los principios generales del derecho de la Unión exigiendo que las normas sean claras , precisas y previsibles en cuanto a sus efectos (Sentencia Forster<sup>26</sup>).

La obligatoriedad de la seguridad jurídica alcanza una relevancia especial (Sentencia Sundholz<sup>27</sup>) cuando se trata de una normativa que puede suponer la imposición de cargas financieras a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que esta les impone.

Las normas sustantivas de Derecho de la Unión para respetar los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima deben interpretarse en principio , en el sentido de que sólo contemplan situaciones creadas con posterioridad a su entrada en vigor (Sentencia Falck y Acciaierie di Bolzano /Comisión<sup>28</sup>) , el principio de seguridad jurídica se opone en general , a que un acto de la Unión Europea comience a producir efectos antes de su publicación o de su notificación puesto que el Tribunal de Justicia (Sentencias Amylum Consejo<sup>29</sup> y Goed Wonen<sup>30</sup>) ha declarado que puede

---

<sup>20</sup> Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de Mayo de 1981 , C- 112/80

<sup>21</sup> Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de Diciembre de 1981 , 111/86

<sup>22</sup> Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 25 de Mayo de 2000 C-82/98P

<sup>23</sup> Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de Junio de 2006 C-182/03 y C-217/03

<sup>24</sup> Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de Junio de 1985 , 228/84

<sup>25</sup> Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de febrero de 1986 ,162/84

<sup>26</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 18 de noviembre de 2008 C-158/07

<sup>27</sup> Sentencia del Tribunal De Justicia de la Unión Europea de 29 de abril de 2004, C-17/01.

<sup>28</sup> Sentencia del Tribunal De Justicia de la Unión Europea de 24 de Septiembre de 2002 C-74/00 y C-75/00 P

<sup>29</sup> Sentencia del Tribunal De Justicia de la Unión Europea de 30 de Septiembre de 1982 ,108/81

<sup>30</sup> Sentencia del Tribunal de justicia de la Unión Europea de 26 de Abril de 2005 ,C-376/02

ocurrir con “carácter excepcional” , siempre que así lo exija un fin de interés general y se “respete la confianza legítima de los interesados”.

*“Como ya ha afirmado el Tribunal de Justicia , especialmente en sus sentencias de 25 de enero de 1979, Racke (98/78 Rec.p.69) y Decker (99/78 ,rec p.101) si bien por regla general , el principio de la seguridad jurídica se opone como sostiene la demandante , a que la aplicación en el tiempo de un acto comience en una fecha anterior a la de su publicación , excepcionalmente puede suceder lo contrario cuando lo exija el objetivo que debe alcanzarse y cuando se respete la confianza legítima de los interesados”*

Es decir el Tribunal de Justicia reconoce la retroactividad de los actos comunitarios en situaciones muy “excepcionales” y siempre que se respete la confianza legítima de los administrados.

La confianza legítima se vincula al principio de seguridad jurídica y adquiere un rango de relevancia equiparable al de legalidad.

## VI. CONEXIONES CON EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA Y CONFIANZA LEGÍTIMA.

Como ha manifestado GARCÍA NOVOA<sup>31</sup> “A partir de la constitucionalización del tributo, la seguridad va a ser un componente fundamental de posición del ciudadano frente al poder del Estado. No porque frente a la actividad tributaria deba predicarse una seguridad especial, como contrapunto de un pretendido *status subiectionis* del contribuyente –como sería el caso de una seguridad proclamada en un supuesto estatuto del contribuyente- sino porque la seguridad es componente esencial de la posición del ciudadano en todas sus relaciones con Estado y obviamente en sus relaciones tributarias” .

La seguridad jurídica es evidentemente un componente fundamental e insustituible en todas las relaciones entre el ciudadano y el estado en cualquier estado de derecho.

El principio de seguridad jurídica como ha comentado Rosa Galapero Flores<sup>32</sup> implica que el ciudadano y por supuesto el contribuyente va a tener “**certeza**” , el Tribunal Constitucional en la sentencia 46/1990 de 15 de marzo , puntualiza que la exigencia

<sup>31</sup> GARCÍA NOVOA, César “El principio de Seguridad Jurídica en materia tributaria”, Marcial Pons Año 2000.

<sup>32</sup> GALAPERO, FORES, Rosa “La seguridad jurídica del contribuyente en el ordenamiento jurídico español” Cap.7. Seguridad Jurídica y Derecho tributario. Editorial Aranzadi.

del artículo 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa , debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse , y se debe huir de situaciones confusas .

Como no podía ser de otra manera hay que buscar “la certeza” por lo que es muy importante la búsqueda de la claridad de la normativa tributaria.

El Tribunal Supremo ha ido consolidando en los últimos años una doctrina relevante sobre la certeza en materia tributaria que sigue vigente a fecha de hoy como muestra de ello la STS<sup>33</sup> que consolida la doctrina en el citado aspecto.

*“La incorporación expresa , en nuestro ordenamiento jurídico , del principio de buena regulación supone un notable paso adelante , de cara a que la producción normativa respete un principio fundamental como como es el de la **seguridad jurídica** :Con respecto a este hemos dicho en nuestra sentencia de 3 de junio de 2019/rec.cas.54/2018) que la STC 27/1981, lo describe como ”suma certeza y legalidad , jerarquía y publicidad normativa , irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad ,pero que si se agotara en estos principios no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios , equilibrada de tal suerte que permita promover , en el orden jurídico , la justicia y la igualdad en libertad” refiriéndose el propio Tribunal Constitucional en su sentencia 46/1990 al mismo como la exigencia del artículo 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse , y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas (...), Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no ...provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cual sea el Derecho aplicable , cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes incluso cuáles sean éstas” Hoy es sentir común la profunda inseguridad jurídica e incertidumbre social provocada , entre otros factores , por la imprecisión de las normas jurídicas. Lo que se manifiesta de manera muy significativa en el ámbito fiscal.*

---

<sup>33</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de Febrero de 2021, rec.1986/2019.

*Cabe observar en la elaboración normativa , con habitualidad la utilización de conceptos y categorías perfectamente definidos y delimitados por la ciencia jurídica tributaria , que en su desarrollo en el texto normativo delimitan contornos que se alejan del concepto o categoría enunciado para terminar definiendo o mostrando una figura fiscal distinta. A veces parece que dicha técnica responde a meras lagunas o a propias complejidades conceptuales de una determinada figura tributaria. Otras sin embargo, descubren una finalidad directamente dirigida a salvar obstáculos que harían inviable su aplicación.*

*No resulta extraño comprobar cómo se presentan como impuesto lo que constituyen verdaderas tasas o viceversa, o como se juega con la imposición directa o indirecta , o con los tributos extrafiscales , por ejemplo. Sea como sea , lo que debe ser , por propia exigencia del principio de seguridad jurídica , es que la utilización en las normas de los conceptos jurídicos determinados o categorías conceptuales lleve parejo en su desarrollo la inmediata **certidumbre** que los identifica , lo cual no es un desiderátum sino una exigencia jurídica conectada directamente con el principio de seguridad jurídica y cuyo incumplimiento debe acarrear las consecuencias jurídicas que el ordenamiento reserva a las quiebra constitucionales”*

La aportación doctrinal de esta Sentencia, compartiendo los argumentos de Tribunal Constitucional resulta impecable, es especialmente relevante, al estar referida a la materia tributaria, puntualizando, defendiendo e impulsando la seguridad jurídica y remarcando las consecuencias de su posible incumplimiento. El principio de confianza legítima es considerado por Santiago Muñoz Machado<sup>34</sup> una de las importaciones más claras y notables que han acompañado a la teoría de la regulación con procedencia del Derecho de la Unión Europea, procediendo su formulación técnica del derecho alemán así como de los países que en los que el funcionamiento de los mercados se ha tenido que ajustar a técnicas de regulación económica. Del derecho alemán fue recogido por la jurisprudencia comunitaria europea y posteriormente por el Tribunal Supremo por primera vez en STS de fecha 19 de enero de 1990 manifiesto que la presunción de legalidad de los actos administrativos no permite atacar el principio jurídico de la confianza legítima, que es la base de la seguridad jurídica y reconocido por la Constitución.

---

<sup>34</sup> MUÑOZ MACHADO, Santiago “Regulación y Confianza Legítima” Pag.144 a 149.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea lo ha considerado como un “corolario del principio de seguridad jurídica”<sup>35</sup>, la base del principio de protección de la confianza legítima es el respeto a la buena fe y el mantenimiento de la seguridad jurídica, ambos principios tienen objetivos comunes, entre los que destacan, asegurar la previsibilidad y la estabilidad del ordenamiento jurídico modulando el riesgo inherente a las conductas que los operadores económicos desarrollan en sectores o mercados intensamente regulados por la administración, se ha señalado que el principio de seguridad jurídica se predica con carácter general y objetivo y el principio de protección de la confianza legítima tiene una dimensión subjetiva operando en situaciones particulares y objetivas.<sup>36</sup>

El Tribunal Supremo en la Sentencia de 22 de Junio de 2016,<sup>37</sup> dictada en Recurso de Casación y en la de fecha 13 de Junio de 2018<sup>38</sup> han ido perfilando los requisitos que deben concurrir para que pueda operar el principio de confianza legítima.

1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras compensatorias, el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

2. Que no puede descansar la aplicación de del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni ese principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

---

<sup>35</sup> Sentencia del Tribunal de la Unión Europea de 18 de Enero de 2001, Comisión C.Reino de España asunto C-83/99 apdo.24.

<sup>36</sup> JIMENEZ PIERNAS, C. “La tutela judicial del principio de protección de la confianza legítima en el Derecho de la UE, Pag.77-80 Año 2015 Aranzadi “

<sup>37</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 22 de junio de 2016, rec.núm.2218/2015

<sup>38</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 13 de junio de 2018, rec.núm.2800/2017



3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en los ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada la por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que 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.

4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano , más allá de aquellas insuficiencias creencias subjetivas o expectativas no fundadas de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado proceder.

Es decir, en cuando se dan los presupuestos anteriores no se permite la exigencia de gravamen a hechos imposables pretéritos y a situaciones jurídicas y periodos impositivos ya agotados siempre que hubiese habido un cambio de criterio imprevisible.

## VI. EFICACIA DIRECTA Y ALCANCE DEL ART.41 DE LA CARTA DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA UNIÓN EUROPEA “DERECHO A UNA BUENA ADMINISTRACIÓN”.

El principio de buena administración en los últimos tiempos ha estado muy presente en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo se encuentra recogido en el Capítulo V, art.41 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea.

1-Toda persona tiene derecho a que las instituciones, órganos y organismos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable.

2-Este derecho incluye en particular: a) el derecho de toda persona a ser oída antes de que se tome en contra suya una decisión individual que le afecte desfavorablemente; b) el derecho de toda persona a acceder al expediente que le concierna, dentro del respeto de los intereses legítimos de la confidencialidad y del secreto profesional y comercial; c) la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones.

3-Toda persona tiene derecho a la reparación por la Unión de los daños causados por sus instituciones o sus agentes en el ejercicio de sus funciones, de conformidad con los principios generales comunes a los derechos de los Estados miembros.

4-Toda persona podrá dirigirse a las instituciones de la Unión en una de las lenguas de los Tratados y deberá recibir una contestación en la misma lengua.

Se trata de un catálogo de derechos y obligaciones procedimentales como como menciona el profesor Diego Marín Barrionuevo Fabo<sup>39</sup> que no puede considerarse especialmente novedoso manifiesta que en materia tributaria ha sido un principio que ha pasado desapercibido para la doctrina académica y sin embargo ha tenido un especial desarrollo en la Jurisprudencia de la Sección segunda de la Sala Tercera.

Este principio es reconocido en la normativa de la Unión Europea según el art. 6.1 del TUE<sup>40</sup>, “La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adoptada el 12 de diciembre 2007 en Estrasburgo, lo cual tendrá el mismo valor jurídico que los tratados”.

Al tener el mismo valor jurídico que los tratados es evidente que tendrá Primacía como consagró la Sentencia Costa C. Enel<sup>41</sup> y Eficacia Directa puesta de manifiesto en la Sentencia Van Gend en Loos<sup>42</sup>.

La interpretación por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea se refleja claramente en la Sentencia de 18 de Junio de 2020 que recuerda que se trata de un principio de aplicación general debiendo ser tenido en cuenta en todo procedimiento que pueda ser lesivo, aunque la normativa aplicable no establezca expresamente esa formalidad.

En las conclusiones del abogado general Trstenjak resalta que no se trata de un principio administrativo autónomo, sino que el mismo engloba varios principios,

---

<sup>39</sup> BARRIONUEVO FABO, Diego Marín, “El principio de buena administración en materia tributaria” Revista española de Derecho Financiero núm.186 Abril-Junio 2020.

<sup>40</sup> Tratado de la Unión Europea.

<sup>41</sup> Sentencia Costa C.Enel del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 15 de Julio de 1964.

<sup>42</sup> Sentencia Van Gend en Loos del Tribunal de Justicia de La Unión Europea de fecha 5 de Febrero de 1963.

constituyendo en cierto modo un concepto colectivo para todos o algunos principios del Derecho administrativo.

Este principio en los últimos años se ha ido delimitando en su contenido jurisprudencialmente, especialmente por parte del Tribunal Supremo que lo ha utilizado en multitud de Sentencias.

En la STS<sup>43</sup> de 17 de abril de 2017 el Tribunal Supremo invocando el Principio de Buena Administración resalta que a la Administración no le basta con la mera observancia del procedimiento y los trámites , sino que va más allá reclama la plena efectividad de las garantías y derechos reconocidos legal y constitucionalmente al contribuyente. Es decir que la administración no deberá ser un mero observador sino velar por el cumplimiento material y efectivo de los derechos y garantías del contribuyente.

La STS<sup>44</sup> de 28 de mayo de 2020 ha tenido una relevancia notable y se refiere a la imposibilidad de dictar la providencia de apremio antes de resolverse un recurso de reposición contra una liquidación apremiada al no haberse pagado en plazo voluntario , el Tribunal Supremo entiende que esta forma de proceder , que suele ser bastante habitual es contraria al principio de buena administración *“En consecuencia aceptar que pueda dictarse una providencia de apremio en un momento en que aún se mantiene intacto para la administración el deber de resolver expresamente ,el cual no cesa por el mero hecho de la pendencia de recursos contra los actos presuntos y por ende , eventualmente con la posibilidad , no muy estadísticamente frecuente , de que el recurso de reposición fuera estimado , con anulación del acto impugnado en reposición , que es hipótesis que no parece tener a la vista la comunidad murciana-es dar carta de naturaleza a dos prácticas viciadas de la Administración y contrarias a principios constitucionales de innegable valor jurídico , como son los de interdicción de la arbitrariedad (art.9.3 CE);-que no se agotan en la recaudación fiscal , tal como parece sugerirse , sino que deben atender a la evidencia de que el primer interés general para la Administración pública es el de que la ley se cumpla y con ello los derechos de los ciudadanos:*

---

<sup>43</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Abril de 2017 , rec.785/2016.

<sup>44</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de Mayo de 2020 ,rec.57512017.

a) *La primera práctica, no por extendida menos aberrante , es la de que el silencio administrativo sería como una opción administrativa legítima , que podría contestar o no según le plazca o le convenga. Ninguna reforma legal de las que se han producido desde la LPA de 1958 hasta nuestros días han dejado de regular la patología , esto es el silencio negativo, a veces con cierta complacencia en las consecuencias de la infracción de estos deberes esenciales de la Administración.*

b) *La segunda practica intolerable es la concepción de que el recurso de reposición no tiene ninguna virtualidad ni eficacia favorable para el interesado, aún en su modalidad potestativa, que es la que aquí examinamos .En otras palabras se trata de una institución inútil , que no sirve para replantearse la licitud del acto sino para retrasar aún más el acceso de los conflictos jurídicos , aquí los tributarios , a la tutela judicial”*

(...)

*“Dicho en otras palabras, no se comprende bien que se apremie la deuda tributaria antes de resolverse de forma expresa el recurso de reposición que, teóricamente, podría dar al traste con el acto cuya ejecución se trata; y una vez , en su caso , desestimado explícitamente este ,cabría entonces sí , dictar esa providencia de apremio , colocando así el carro y los bueyes –si se nos permite la expresión- en la posición funcionalmente adecuada. El mismo esfuerzo o despliegue de medios que se necesita para que la administración dicte la providencia de apremio podría a la tarea no tan ímproba ni irrealizable de resolver en tiempo y forma, o aun intempestivamente, el recurso de reposición, evitando así la persistente y recusable practica del silencio negativo como alternativa u opción ilegítima al deber de resolver”*

*“Como muchas veces ha reiterado este Tribunal Supremo , el deber jurídico de resolver las solicitudes reclamaciones o recursos no es una invitación de la ley a la cortesía de los órganos administrativos , sino un estricto y riguroso deber legal que obliga a todos los poderes públicos , por exigencia constitucional (art.9.1;9.3;103.1 y 106 CE), cuya inobservancia arrastra también el quebrantamiento del principio de buena administración , que no sólo juega en el terreno de los actos discrecionales ni en el de la transparencia , sino que como presupuesto basal, exige que la administración cumpla sus deberes y mandatos legales estrictos y no se ampare en su infracción –como aquí ha sucedido- para causar un innecesario perjuicio al interesado.*

*Expresado de otro modo , se conculca el principio jurídico , también emparentado con todos los anteriores ,de que nadie se puede beneficiar de sus propias torpezas(allegans turpitudinem propriam non auditur), lo que sucede en casos como el presente en que incumplido deber de resolver sirve de fundamento a que se haya dictado un acto desfavorable –la ejecución del impugnado y no resuelto- sin esperar a pronunciarse sobre su conformidad a derecho , cuando había sido puesta en tela de juicio en un recurso que la ley habilita con una finalidad impugnatoria específica, en favor de los administrados” .*

Esta sentencia es especialmente relevante por supuesto , porque corrige una práctica habitual que generaba una indefensión evidente en los obligados tributarios , sino por el potente impulso que se le otorga al principio de buena administración convirtiendo la obligación de resolver recursos y reclamaciones en una máxima ineludible , no sólo cuando se trate de actos discrecionales , sino en todos los casos en los que la omisión de ese deber puede suponer la emisión de un acto no favorable al obligado tributario.

Otra sentencia importante que además justifica su pronunciamiento casi exclusivamente en el principio de buena administración es la STS 741/2020<sup>45</sup> de 11 de Junio 2020. El asunto analizado trata de una mercantil que autoliquida el impuesto de sociedades declarando como ingresos unas comisiones pagada por otra segunda que posteriormente es objeto de inspección tributaria , terminando el procedimiento con una liquidación a esta segunda empresa considerando que estos gastos no son deducibles por considerarlos retribución de fondos propios , cuando la liquidación deviene firme , la primera mercantil solicita la devolución de ingresos indebidos disminuyendo el importe de esas comisiones en su base imponible , esta petición se produce cuando han transcurrido más de cuatro años después desde que terminó el plazo para la presentación de la autoliquidación . La AEAT y el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana desestiman la solicitud de ingresos indebidos al entender que el derecho había prescrito. El Tribunal Supremo le da la razón al contribuyente con los siguientes argumentos:

---

<sup>45</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de Junio de 2020 , rec.3887/2017.

*“Una administración que sirve con objetividad los intereses generales y debe ajustar su actuación a la Ley y al Derecho no podía desconocer que la regularización que efectuaba a la segunda empresa incidía de lleno en la situación tributaria de la primera, al punto de que el gasto regularizado a aquella era el correlato del ingreso efectuado por esta. Ninguna duda razonable puede suscitarse sobre este extremo: la calificación del gasto efectuada en la liquidación girada a la segunda implicaba ineluctablemente una calificación idéntica del ingreso realizado por la primera, pues los negocios jurídicos correspondientes, la vinculación de ambas entidades y los pagos efectivamente realizados estaban acreditados –y eran extremos esenciales- en el procedimiento de comprobación e inspección dirigido frente a la sociedad cuyo gasto fue regularizado para excluir su carácter de deducible”.*

Basando su argumentación en los principios de buena administración y de integra regularización resuelve que si la administración tiene conocimiento de que un gasto no es deducible, debería hacer lo propio con el ingreso correlacionado, en el caso de no realizarlo deberá permitir que se solicite la devolución en el plazo de prescripción contado a partir desde que este tiene conocimiento que el ingreso fue indebido no desde el plazo inicia de cuatro años a partir del fin del plazo de presentación del impuesto.

En la Sentencia 1312/2020<sup>46</sup> reitera los argumentos de la 1182/200 de fecha 17 de Septiembre de 2020 “Del derecho a una buena administración pública deriva una serie de derechos de los ciudadanos con plasmación efectiva, no es una mera fórmula vacía de contenido, sino que se le impone a las Administraciones públicas de suerte que a dichos derechos sigue un correlativo elenco de deberes a estas exigibles, entre los que se encuentran, desde luego, el derecho a la tutela administrativa efectiva”, es decir el Tribunal Supremo sigue recalando que se trata de deberes exigibles y que no tienen un carácter cerrado invocando la tutela administrativa efectiva.

En la STS<sup>47</sup> de 1 de Octubre de 2020 lo conceptúa como un principio meta-jurídico que ha sido positivizado en la actualidad, en la STS a de 15 de diciembre de 2020<sup>48</sup>, lo

---

<sup>46</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de Abril de 2020, rec.1434/2019.

<sup>47</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de Octubre de 2020, rec /

llega a calificar como en su Fundamento de derecho TERCERO, como “Un nuevo paradigma del Derecho del Siglo XXI.” El criterio de la Sala: El principio de buena administración impide que la Administración tributaria dicte providencia de apremio respecto de las deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de dichas deudas formuladas por el contribuyente , incluso cuando tales han sido efectuadas en periodo ejecutivo de cobro.

*“Es sabido que el principio de buena administración está implícito en nuestra Constitución (artículos 9.3 103 y 106), ha sido positivizado en la Carta Europea de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (artículos 41 y 42) , constituye , según la mejor doctrina , un nuevo paradigma del Derecho del Siglo XXI referido a un modo de actuación pública que excluye la gestión negligente y -como esta misma Sala ha señalado en anteriores ocasiones- no consiste en una pura fórmula vacía de contenido, sino que impone a las Administraciones públicas un , de suerte que el conjunto de derechos que de aquel principio se derivan (audiencia , resolución en plazo , motivación , tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos , buena fe) tiene-debe tener- plasmación efectiva y lleva aparejado , por ello , un correlativo elenco de deberes plenamente exigible por el ciudadano a los órganos públicos”.*

El Tribunal Supremo ha ido perfilando y potenciando el principio de buena administración dictando Sentencias a favor del contribuyente basadas en una aplicación abierta , dinámica y conceptualmente amplia del citado principio , es muy probable que en los próximos años siga avanzando y evolucionando aunque lo deseable sería que las normas tributarias y la aplicación de estas por parte de la Administración no nos tuvieran que recordar constantemente su aplicación porque ya se hubiesen cumplido en origen , este principio en materia tributaria debería tener un mayor calado. No es necesario recordar las prerrogativas exorbitantes que tiene la administración del estado como pueden ser la autotutela declarativa y la autotutela ejecutiva , cuando al contribuyente se le está exigiendo una obligación de pagar o en su caso de hacer algo , el comportamiento de la Administración Tributaria debería ser especialmente exquisito en todas sus actuaciones lo que inexorablemente conduciría a un mayor reconocimiento de su función pública.

---

<sup>48</sup> Sentencia del tribunal Supremo de 15 de Octubre de 2020 , rec.1652/2019.

El Principio de Buena Administración se está postulando como una herramienta muy útil para el Tribunal Supremo en la aplicación de la "Justicia Material", en los casos en los que la norma no llega o existen lagunas interpretativas.

## VIII. CONCLUSIONES.

Llama poderosamente la atención en un principio, abstrayéndonos de cualquier caso concreto, cómo es posible que una actuación en la que aparentemente pueda intuirse que el contribuyente en cierto modo está desprotegido de alguna manera, los tribunales hayan tardado tanto tiempo en tener una postura clara en este sentido.

No es nada extraño a fecha de hoy, aunque en menor medida que en otros periodos, se sigan produciendo regularizaciones tributarias por cambio de criterio administrativo tributario.

En cuanto a la delimitación de lo que debemos entender por "Criterio Administrativo", en aplicación de los principios de Seguridad Jurídica, Confianza Legítima Buena Fe, y Buena Administración no debería vincularse exclusivamente a las consultas vinculantes o a las resoluciones del TEAC, sino que debería incluir, cualquier manifestación inequívoca de la interpretación que la Administración hace de una norma, como pueda ser el "precedente administrativo", las aclaraciones o servicios de ayuda prestados por las administraciones tributarias, Las FAQs o preguntas frecuentes que facilita la Agencia Tributaria, las respuestas ofrecidas por "INFORMA", es decir, cualquier información suministrada por la Administración en la que el contribuyente haya depositado su confianza.

Al final la resolución de un Tribunal Económico-Administrativo o una consulta vinculante de la Dirección General de Tributos, no deja de ser un "acto administrativo". Evidentemente no se trata de una resolución judicial, por lo que otorgarle efectos retroactivos implicaría otorgarle de hecho potestades restrictivas de derechos, posibilidad vetada por nuestra Constitución según lo dispuesto en el art.9.3.

La Resolución del TEAC de 11 de Junio de 2020, en los procedimientos en los que no se haya dictado resolución y recaigan sobre supuestos de hecho en los que se ha



producido un “cambio de criterio administrativo, a efectos prácticos debería tener una trascendencia relevante, se haya alegado este motivo o no, ya que nos encontramos ante Tribunales que tienen una “función revisora”, tal y como establece el Art.237. de la Ley 58/2003, teniendo vinculación a las resoluciones del TEAC los Tribunales Administrativos Regionales y Locales en aplicación del Art. 239.8 de la Ley 58/2003.

La aplicación del citado artículo también vincula a toda la Administración del Estado y de las Comunidades Autónomas por lo que esta situación, ya no debería producirse en ningún supuesto.

De todas formas en este momento estamos pendientes de que se dicte la Sentencia del Recurso de Casación 3942/2020 (Auto de Admisión de fecha 27 de Diciembre de 2020), que debería zanjar al asunto y terminar definitivamente con esta práctica.

La solución que otorgaría una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, como no podría ser de otra manera sería introducir algún cambio normativo en la Ley General Tributaria, que impida la aplicación retroactiva de los cambios de criterio administrativo, esta modificación se podría introducir en el artículo 10.2 que hace referencia como hemos comentado a la irretroactividad , en el 89.1 relativo al carácter vinculante de la consultas tributarias y también podría recogerse en el 239.8 que habla del valor vinculante de la doctrina reiterada del TEAC.

En los casos en los que el contribuyente no obtenga una resolución favorable, otra opción sería acudir a la vía de la reclamación por responsabilidad patrimonial de la administración<sup>49</sup>.

La evolución de los principios<sup>50</sup> de confianza legítima , seguridad jurídica , buena administración y últimamente el principio de regularización íntegra, durante los últimos tiempos han tenido una visibilidad creciente en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo<sup>51</sup>, siguiendo el criterio ya asentado por la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia de la Unión Europea , dándoles una dimensión , no taxativa , abierta y en la que la administración no deberá ser un mero observador del procedimiento sino deberá velar por el cumplimiento material y efectivo de las garantías del Contribuyente. Esta

<sup>49</sup> VV.AA .,CAAMAÑO ANIDO ,Miguel Ángel (coord):*Derecho y práctica tributaria, 2ª ed., Tirant lo Blanch Valencia 2016.,pag.517.*

<sup>50</sup> HUELIN MARTINEZ DE VELASCO, Joaquín “La jurisprudencia tributaria del Tribunal Supremo y los principios generales del derecho” 13/05/2021 Taxlandia.

<sup>51</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de Abril de 2017 , rec.785/2016.

tendencia se puede considerar un punto de partida excelente para el desarrollo de un sistema tributario en el que como es sabido la Administración tributaria parte con gran ventaja con las potestades que le asisten fundadas en la consecución del interés general, como la autotutela declarativa y autotutela ejecutiva. Pero a pesar de todas su potestades, la Administración no debe olvidar su sujeción al principio de legalidad, debiendo observar un comportamiento exquisito y especialmente garantista con todos los derechos del contribuyente al que se le exige una obligación tan importante como la de pagar o cumplir cualquier otra prestación.

Si esto, realmente fuese así se podría conseguir un descenso en la litigación tributaria, lo implicaría un cambio sustancial de la situación actual.



## IX. BIBLIOGRAFIA.

ABAL LOURIDO, Carlos “El principio de seguridad jurídica y la aplicación retroactiva de la jurisprudencia contencioso-administrativa” Revista Galega de Administración Pública núm.51 pag.319.

BAS SORIA, Javier “El valor prevalente de la doctrina del TEAC sobre las consultas de la DGT” Revista Contabilidad y Tributación” número 424.

GALAPERO FLORES, Rosa “La seguridad jurídica del contribuyente en el ordenamiento jurídico español” Cap.7. Seguridad Jurídica y Derecho tributario. Editorial Aranzadi.

GARCIA NOVÓA, César “Aspectos actuales de la seguridad jurídica en materia tributaria” Cap.1 Seguridad Jurídica y Derecho Tributario: presente y futuro. Editorial Aranzadi.

GRAU RUIZ, María Amparo” La cuestión prejudicial en materia económico-administrativa: ¿otras formas de avanzar en su planteamiento? Revista Técnica Tributaria num.132, Primer Trimestre 2021.

JIMENEZ PIERNAS. “La tutela judicial del principio de protección de la confianza legítima en el Derecho de la UE, Pag 77-80 Año 2015 Aranzadi “

MANGAS MARTÍN, Araceli “Los Principios del derecho de la Unión Europea en sus relaciones con los ordenamientos internos” Cap.19, Editorial Tecnos.

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego “El principio de buena Administración en materia tributaria” Revista Española de Derecho Tributario, número 186.

MATA SIERRA, María Teresa “La inadmisibilidad de la aplicación retroactiva de un cambio de criterio administrativa en la aplicación del ordenamiento tributario” Revista nueva fiscalidad número 4- Octubre-Diciembre 2020.

MUÑOZ MACHADO, Santiago.” Regulación y Confianza Legítima” Revista de Administración Pública, núm.200 , mayo-agosto 2016.

VEGA BORREGO, Félix Alberto “Las consultas tributarias y la Doctrina del TEAC : eficacia temporal del cese de los efectos del carácter vinculante y los principios de seguridad jurídica y confianza legítima”, Revista Contabilidad y Tributación número 440 .

VV.AA .,CAAMAÑO ANIDO , Miguel Ángel (coord):”*Derecho y práctica tributaria, 2ª ed., Tirant lo Blanch Valencia 2016.,pag.517*”.

