

La confianza legítima como límite a la retroactividad de los cambios interpretativos de la Administración tributaria

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

Análisis de los efectos retroactivos que puede provocar un cambio interpretativo de la Administración tributaria sobre actuaciones de los sujetos pasivos en ejercicios no prescritos basadas en criterios anteriores e indubitados.

La Audiencia Nacional, en su Sentencia de 17 de abril del 2019 (rec. núm. 866/2016), analiza el alcance de los efectos retroactivos que puede conllevar un cambio interpretativo de la Administración tributaria sobre actuaciones de los sujetos pasivos en ejercicios no prescritos en los que aquéllos cumplieron sus obligaciones tributarias conforme a los criterios vigentes y explícitamente reconocidos por la propia Administración en ese momento.

En este caso, el debate se originó a raíz de la aplicación de la reducción del rendimiento neto de las actividades económicas por mantenimiento o creación de empleo —introducida por la Ley 26/2009, de 23 de diciembre, en la Ley 35/2006—, beneficio fiscal sujeto al cumplimiento de determinados requisitos. Pues bien, la controversia inicial se planteó porque el sujeto pasivo del impuesto percibía sus rendimientos de una comunidad en régimen de atribución de rentas, suscitándose entonces la duda de si las aludidas condiciones debían apreciarse respecto del socio o de la comunidad.

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

A este respecto, la Administración tributaria, mediante criterios hermenéuticos explícitos —vertidos en una nota informativa de la Agencia Tributaria publicada en su web en marzo del 2010; en, al menos, tres consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos del 2010 y en los manuales de la Agencia Tributaria del impuesto sobre la renta de las personas físicas de los ejercicios afectados—, interpretó que era en la persona del socio donde debía acreditarse la concurrencia de tales condiciones para poder aplicar la reducción. Por ese motivo, el recurrente, partícipe en una comunidad en atribución de rentas, aplicó la reducción por creación o mantenimiento de empleo, una vez constatado que los requisitos concernientes al socio se cumplían.

Sin embargo, posteriormente, el Tribunal Económico-Administrativo Central dictó una resolución (el 5 de febrero del 2015) derivada de un recurso de alzada interpuesto por la Agencia Tributaria para la unificación de criterios, en la que el tribunal, modificando el criterio anterior de la Administración, consideró que los requisitos para la aplicación de la reducción debían concurrir en la entidad y no en el socio. Pues bien, precisamente sobre la base de esta resolución, la Agencia Tributaria procedió a regularizar la situación tributaria del recurrente.

Disconforme con tales actuaciones y tras recurrir ante el Tribunal Central —cuya resolución expresa llegó de forma tardía—, la cuestión se planteó ante la Audiencia Nacional argumentando, en síntesis, que resulta contraria al principio de confianza legítima la retroactividad con la que se aplicó el criterio interpretativo del Tribunal Económico-Administrativo Central.

A estos efectos, la Audiencia Nacional analiza dicho principio a la luz de varias sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea —en las que se vincula la confianza legítima al principio de seguridad jurídica al atribuírsele un rango de relevancia equiparable al de legalidad y afirmarse que, en determinadas circunstancias, es la seguridad jurídica la que prima sobre la legalidad ordinaria—, así como de distintos fallos del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo —en este caso, señaladamente, la Sentencia de 13 de junio del 2018—.

Pues bien, a partir de dicha jurisprudencia, la Audiencia Nacional extrae los aspectos fundamentales que deben concurrir para que pueda invocarse, a los efectos que aquí interesan, el principio de confianza legítima y los contrasta con las circunstancias del caso analizado. Destaca, así, lo siguiente:

- a) «Lo que hizo el recurrente fue seguir a pies juntilla[s] lo dicho por la Administración en el momento en que debía configurar sus autoliquidaciones.»
- b) «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».

- c) Y, por otra parte, que la actuación del sujeto pasivo con carácter previo a la citada resolución de 5 de febrero del 2015 «no se sustentó en parámetros negativos o excluyentes de la confianza legítima», identificados en la citada sentencia del Supremo en creencias subjetivas del administrado, en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, o sin contar con 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.

Los extremos anteriores han conducido a la Audiencia Nacional a afirmar que, si bien es cierto que la resolución del 2015 introdujo un cambio de criterio que vincula a «toda» la Administración, las decisiones que el administrado tomó con anterioridad sobre la base de lo que hasta entonces era su interpretación explícita e indubitada no pueden ser objeto de revisión por ese único motivo.

Añade, además, que los principios de seguridad jurídica y confianza legítima tienen especial relevancia en el ámbito de los tributos autoliquidables, donde los deberes de los contribuyentes explican las obligaciones de comunicación, información, asistencia y contestación a consultas que recaen sobre la Administración.

Por todo ello —concluye el tribunal—, cuando el contribuyente haya seguido un criterio interpretativo indubitado de la Administración tributaria, el cambio posterior de aquél, cualquiera que sea el ámbito revisor en el que tuviera lugar, ha de dejar a salvo y respetar lo practicado hasta ese momento por el administrado, «salvo que el nuevo resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente».

En sintonía con lo anterior, la Audiencia considera que no cabe siquiera plantear la posibilidad de que el administrado hubiera cometido alguna infracción tributaria actuando en las condiciones apuntadas, por lo que, analizando la resolución expresa y tardía del Tribunal Central en la que se desestimaban las pretensiones del recurrente, apunta que «el solo hecho de mencionar el ejercicio de la potestad sancionadora, aunque sea para descartar su despliegue, se nos antoja aberrante».

Para terminar, cabe destacar que, aunque la Audiencia Nacional defiende que las modificaciones interpretativas, en los términos analizados, no pueden aplicarse con retroactividad, sí admite expresamente tal posibilidad cuando el nuevo criterio «resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente», cuestión esta que suscita una problemática compleja cuya solución exigirá, atendiendo a las circunstancias de cada caso concreto, ponderar la aplicación de los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica, así como el derecho de los administrados a no soportar perjuicios derivados del funcionamiento anormal de los servicios públicos.