

EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO: DONDE DIJE DIGO, DIGO DIEGO.

Conforme a lo establecido en el artículo 3 de la Ley 40/2015, *las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los **principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.***”

En concreto, la Administración deberá respetar en su actuación y relaciones los principios de buena fe, confianza legítima y lealtad institucional.

En relación con la vulneración del principio de confianza legítima en la actuación de la Administración, para que la misma se produzca, en consonancia con lo dispuesto por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 13 de junio de 2018 (Nº Recurso: 2800/2017), han de concurrir las siguientes notas:

- No ha de basarse en meras creencias subjetivas de los administrados.
- Ni descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas.
- Ni 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 tanto, en propias palabras del Tribunal Supremo, este principio de confianza legítima no ha de amparar las creencias y expectativas que los contribuyentes interioricen, si no encuentran respaldo en un proceder de la Administración que genere una razonable convicción en el ciudadano.

A sensu contrario, el principio de confianza legítima sí ha de proteger aquellos supuestos en los que el proceder de la Administración genere esa convicción razonable en el contribuyente.

Pongamos el caso reciente de las liquidaciones por Actos Jurídicos Documentados en las ventas de farmacias, las cuales no se venían produciendo en distintas Comunidades Autónomas, hasta que se pronunció el Tribunal Supremo afirmativamente, pasando a sujetarse desde ese momento. ¿Abalaría el principio de confianza legítima que la Administración no pudiera liquidar compraventas anteriores al pronunciamiento del Tribunal Supremo en aquellas Comunidades Autónomas que nunca lo liquidaron?. Nuestra interpretación es que sí debería darse protección a dicha confianza.

El contribuyente, a la hora de afrontar la operación de la venta de farmacia, tenía interiorizado que la Administración en cuestión, teniendo conocimiento preciso de las operaciones, no había procedido a lo largo de los años a liquidar el impuesto por su modalidad de Actos Jurídicos Documentados en las transmisiones de farmacias. Dicha interiorización no se ha producido en base a unas meras especulaciones o pensamiento mágico del contribuyente, sino ante una posición de la Administración sostenida en el tiempo, la cual no es el resultado de una falta de acción de la Administración autonómica, **sino en la creencia cierta por parte de aquella de que las operaciones de venta de farmacia en escritura pública NO estaban sujetas a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados.**

En este sentido, como bien ha venido a expresar la Audiencia Nacional en su Sentencia de 17 de abril de 2019 (Nº Recurso: 866/2016), **“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.**

En este sentido localizamos la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 23 de julio de 2020 (Nº Recurso: 443/2018):

“(…)

*En este repaso jurisprudencial, concluiremos con alguno de los pronunciamientos del Tribunal Supremo donde entra en juego el principio de confianza legítima. En la sentencia de 13 de junio de 2018, casación 2800/2017 , FJ 3, se afirma 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.**”*

SÉPTIMO .- 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 **los 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.**

(…)

Por ello, si bien es cierto que a partir de la resolución del TEAC, de 5 de febrero de 2015, 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.**

(...)"

Como bien viene a indicar el TSJ de Andalucía, han de 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". En este mismo sentido, el TSJ de Cataluña viene a establecer que "la infracción del principio de confianza legítima, como hemos indicado, siempre va a depender de las concretas circunstancias de cada caso"

Por tanto, entendemos que el principio de confianza legítima, que ha de guiar la actuación de la Administración, no ampararía que ésta pueda proceder con carácter retroactivo a liquidar un impuesto en los términos expuestos, cuando su actuación anterior hubiera generado esa confianza en el contribuyente.

Salvo mejor opinión