



Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/01539/2020/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **23/06/2022**

**Asunto:**

Efectos del cambio de criterio de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo. Momento temporal a partir del cual se aplica un cambio de criterio del Tribunal Supremo.

**Criterio:**

Un cambio de criterio del Tribunal Supremo que perjudique al contribuyente únicamente puede aplicarse desde que dicho cambio de criterio se produce, en tanto que ello podría ir en contra de una confianza legítima merecedora de protección jurídica.

En el presente caso, con posterioridad a la sentencia del Tribunal Supremo y resolución del TEAC (que determinaron la aplicación del tipo general en los servicios prestados por el reclamante), la DGT, en contestación a consulta presentada por el interesado, cambió el criterio mantenido en una consulta previa, también presentada por la misma entidad, en la que se señalaba que procedía la aplicación del tipo reducido del impuesto. La confianza legítima ampara al contribuyente sólo hasta que se produce el cambio de criterio por la sentencia del Tribunal Supremo antedicha, no hasta que la DGT emitió contestación a la segunda consulta planteada.

Se reitera criterio de la resolución del TEAC de 23-03-2022 (R.G. 00-04189-2019) y de 11-06-2020 (R.G. 00-01483-2017).

**Referencias normativas:**

Constitución Española

9.3

Ley 58/2003 General Tributaria LGT

89.1

**Conceptos:**

Confianza legítima

Criterios

Efectos

Jurisprudencia

**Texto de la resolución:** ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 23 de junio de 2022

RECURSO: 00-01539-2020; 00-01540-2020

CONCEPTO: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. IVA

NATURALEZA: ALZADA ORD. DIRECC. GRAL.

RECURRENTE: DTOR DPTO INSPECCION FINANCIERA Y TRIB. - NIF ---

DOMICILIO: CALLE INFANTA MERCEDES, 37 - 28071 - MADRID (MADRID) - España

INTERESADO: **XZ SA** - NIF ...

REPRESENTANTE: ... - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se han visto los presentes recursos de alzada interpuestos por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración tributaria (R.G. 00-1539-2020) y por **XZ**, ... y **TW** (R.G. 00-1540-2020) contra la resolución dictada el 22 de octubre de 2019 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cantabria de la reclamación registrada con R.G. 39-00348-2019, y acumuladas, con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada los siguientes recursos de alzada que se resuelven de forma acumulada:

Reclamación	F. Inter.	F. Entra.
00-01539-2020	26/11/2019	05/03/2020
00-01540-2020	04/12/2019	05/03/2020

SEGUNDO.- La entidad **XZ, S.A.** (en adelante, **XZ**) resultó adjudicataria del Contrato de colaboración público-privada para la prestación de servicios en el **QR** de Santander. El contrato fue formalizado el 14 de enero de 2014. **XZ** subcontrató con la **TW** (en adelante, **TW**) la prestación de los servicios al **QR**.

Ante las dudas del tipo impositivo aplicable a los servicios prestados al **QR** (en adelante, **QR**), dada la naturaleza de los mismos, **XZ** efectuó consulta a la Dirección General de Tributos en relación a los tipos impositivos aplicables del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). La Dirección General de Tributos, en contestación de 15 de abril de 2015 a la consulta número V1152-15, determinó qué servicios debían tributar al 10% y cuáles al 21%.

Con posterioridad, y a la vista de la sentencia del Tribunal Supremo 973/2017, **XZ** solicitó una nueva consulta tributaria a la Dirección General de Tributos al objeto de que le clarificara la posibilidad de producirse un cambio de criterio respecto a los tipos impositivos de IVA que le resultaban aplicables a su caso concreto. Así, la Dirección General de Tributos en contestación a la consulta inculante número V3038-18 de 26 de noviembre de 2018 concluyó que los servicios prestados por **XZ** al **QR** se gravarían a un tipo impositivo único, en concreto, al general del 21%. En dicha consulta, la Dirección General de Tributos manifestó: *"esta conclusión supone un cambio de criterio respecto del establecido por esta Dirección General en la contestación vinculante de 15 de abril de 2015 número V1152-15"*.

TERCERO.- A la vista de la nueva contestación a consulta de la Dirección General de Tributos, **XZ** realizó las siguientes actuaciones:

a) Procedió a facturar al **QR** al tipo general de IVA todas las prestaciones de servicio cuyo IVA se devengó a partir de la notificación de la consulta (noviembre de 2018).

b) Procedió a facturar también los periodos no prescritos a la fecha de notificación de la consulta a cuyo efecto emitió facturas rectificativas por todos los servicios facturados al tipo del 10% en los ejercicios no prescritos, repercutiendo el 21%, resultando una cuota repercutida adicional de 8.609.399, 37 euros.

Dicha diferencia se correspondía con la diferencia de un 11% de la base imponible (diferencia entre el 21% y el 10% aplicado en su día).

Con fecha 14 de febrero de 2019, el Director Gerente del **QR** notificó a **XZ** acuerdo por el que aceptaba la aplicación del cambio de criterio y, por tanto, la aplicación del tipo general del 21%, a todos los servicios prestados a partir de la segunda de las consultas (V3038-18) pero se desestimaba la solicitud de **XZ** en cuanto a la pretensión de regularizar los ejercicios anteriores no prescritos de IVA (noviembre 2014 a octubre 2018) para liquidar la cuota del 21% respecto de las prestaciones previamente liquidadas al 10%, argumentando que *"el criterio fijado por la DGT en la consulta núm. V3038-18 de 26 de noviembre, no hace desaparecer el carácter vinculante de la consulta anterior respecto de los ejercicios reclamados"*.

A pesar de que **QR** únicamente había pagado la última de las facturas rectificativas, pero no las anteriores, alegando básicamente que el nuevo criterio de la DGT no podía aplicarse retroactivamente. **XZ** procedió a ingresar todas las cuotas de IVA rectificadas

en la Hacienda Pública, en la autoliquidación (modelo 303) correspondiente al mes de noviembre de 2018, mes en que **XZ** recibió notificación de la Segunda Consulta Vinculante y, en consecuencia, del cambio de criterio producido sobre los tipos de IVA aplicables.

CUARTO.- Con fecha 11 de marzo de 2019, **XZ**, disconforme con el anterior acuerdo del **QR** por el que rechazaba la repercusión efectuada por **XZ**, promovió reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cantabria, tramitadas con los números de registro siguientes; R.G. 39-00348-2019; 39-00367-2019; 39-00368-2019; 39-00369-2019 y 39-00370-2019, las cuales tenían por objeto impugnación entre particulares de actos de repercusión.

En el momento procedimental oportuno, **XZ** presentó escrito en el que, en síntesis, alegaba que interponía las referidas reclamaciones para "*hacer efectivo el acto de repercusión de las citadas facturas (...)*", pues eran facturas rectificativas emitidas y no aceptadas ni pagadas por el destinatario. Exponía **XZ** que había actuado con la mayor cautela posible con el fin de evitar cualquier daño a la Hacienda Pública. Desde el primer momento actuó estrictamente conforme a la primera consulta de la DGT y, una vez notificada la segunda consulta de la DGT que cambiaba el criterio de la primera, había procedido a la repercusión, declaración e ingreso del IVA de los periodos no prescritos pese a no haber cobrado del **QR** su importe.

A tal efecto, continuaba señalando **XZ** que procedió a la repercusión bajo la premisa de considerar que la segunda consulta de la DGT V3038-18 de 26 de noviembre, constituía un cambio de criterio interpretativo, por lo que resultaba aplicable retroactivamente. Las facturas rectificativas fueron emitidas en aplicación del artículo 89 cinco, párrafo segundo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante, Ley de IVA (error fundado de Derecho) y procedió a su emisión por entender que la retroactividad en la aplicación de la segunda consulta de la DGT venía avalada por el TEAC en su resolución de la reclamación número 00-7502-2015, de 8 de marzo de 2018. Por lo expuesto, **XZ** entendía que **QR** estaba obligado a soportar la repercusión y al pago de las facturas rectificativas como destinatario de las mismas.

QUINTO.- Posteriormente, el 8 de abril de 2019, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cantabria de la Agencia Estatal de Administración tributaria (AEAT) notificó a **XZ** el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, con relación al obligado tributario **XZ** y referido al Impuesto sobre el Valor Añadido, período noviembre 2018.

Las actuaciones tuvieron alcance parcial de acuerdo con el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), limitándose a comprobar la procedencia de las facturas rectificativas. Con fecha 16 de mayo de 2019, la Inspección de los tributos incoó Acta de Disconformidad **A02-...86**, con cuota tributaria cero, al considerar que **XZ** actuó correctamente al rectificar y declarar en su autoliquidación de noviembre 2018 las facturas emitidas al **QR** por los periodos 2014 a noviembre de 2018. La reclamante expone que en el acta manifestó que "*firmaba el Acta en disconformidad con el fin de no causar al contribuyente, ni al QR (CIF ...), ni al Servicio Cántabro de Salud, ningún perjuicio que pudiera ocasionarse con la firmeza de un acta que resulta contraria a la postura hasta ahora manifestada por dicho Hospital y Servicio Cántabro de Salud*".

Con fecha 21 de mayo de 2019, la Administración tributaria dictó acuerdo de liquidación, que confirmaba en todos los extremos la anterior propuesta. Dicho acuerdo fue notificado a **XZ** el día 22 del mismo mes y año.

SEXTO.- Contra dicho acuerdo de liquidación, **XZ** promovió, el 4 de junio de 2019, nueva reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Regional de Cantabria (R.G. 39-00686-2019). En esta ocasión, **XZ** instaba al Tribunal Regional a que atendiera al criterio fijado por la Inspección de los Tributos al considerar correcta la repercusión efectuada.

SÉPTIMO.- Con el fin de obtener un pronunciamiento expreso de los órganos de aplicación de los Tributos, en fecha 8 de marzo de 2019, **XZ** instó solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos de las declaraciones mensuales del Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas por **XZ** (período noviembre 2018) y por **TW** (periodos noviembre y diciembre 2018, y enero 2019). La Inspección, ante la anterior solicitud, inició un nuevo procedimiento inspector que finalizó dictándose un acuerdo de liquidación en el que se consideró que la **TW** actuó correctamente tanto al aplicar el 21% a las facturas expedidas con posterioridad a la consulta de la DGT de noviembre de 2018, como al rectificar y declarar las anteriores de periodos no prescritos respecto al destinatario de las mismas, **XZ**, por el periodo 2014 a noviembre 2018. Contra dicho acuerdo, se promovió reclamación económico administrativa ante el TEAR (R.G. 39-00687-2019).

Finalmente, **XZ** solicitaba la acumulación de las reclamaciones referidas a las facturas repercutidas, así como también la acumulación a ellas de las reclamaciones interpuestas frente a los acuerdos de liquidación de la Inspección referidos anteriormente.

OCTAVO.- Con fecha 22 de octubre de 2019, el Tribunal Regional resolvió acumuladamente las 7 reclamaciones interpuestas. Así, desestimó las reclamaciones 39-00348-2019; 39-00367-2019; 39-00368-2019; 39-00369-2019 y 39-00370-2019 que tenían por objeto la impugnación entre particulares de actos de repercusión y estimó parcialmente las reclamaciones R.G. 39-00686-2019 y 39-00687-2019 derivadas de las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios.

El motivo principal que esgrimió el TEAR para adoptar dichas resoluciones era el que debía respetarse la confianza legítima del interesado en que el tipo de IVA aplicable a tales prestaciones de servicios era el reducido del 10% al contar con una contestación a una consulta vinculante V1152-15 emitida a su solicitud en fecha 15 de abril de 2015 que avalaba tal conclusión. Por ello, según el TEAR, sólo hasta la emisión de una nueva contestación a una nueva consulta al respecto, la V3038-18, el 26 de noviembre de 2018, es cuando cesa la confianza legítima del interesado, en aplicar el tipo de IVA reducido en lugar del general del Impuesto, que según este segundo pronunciamiento de la DGT era el que resultaba precedente.

Dicha resolución fue notificada al interesado el día 4 de noviembre de 2019 y a la Administración tributaria el día 19 del mismo mes y año.

NOVENO.- Con fecha 26 de noviembre de 2019, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Tributaria interpone ante este Tribunal Central recurso de alzada, contra la anterior resolución, que fue tramitado con el número de registro R.G. 00-01539-2020. En el escrito de interposición, el Director alega que resulta pacífico que los servicios complejos de gestión hospitalaria deben tributar al tipo general del IVA, por lo que la controversia se centra en si se debe reconocer al obligado tributario la protección de la confianza legítima y, en su caso, hasta qué momento temporal.

En este sentido, el Director del Departamento destaca que, en el caso que nos ocupa, en 2015, y mediante contestación a una consulta vinculante V1152-15 emitida a su solicitud en fecha 15 de abril de 2015, la DGT contestó a los ahora reclamantes indicando que el tipo impositivo de IVA aplicable a los servicios prestados era el reducido del Impuesto. Sin embargo, ya en 2014, antes incluso de que la DGT contestase al contribuyente su consulta, el TEAC se había pronunciado en resolución 00-6371-2012, de 17 de junio de 2014, entendiéndose que en el supuesto de servicios complejos prestados en el marco de un contrato global de redacción de proyecto, construcción y explotación de un hospital, el servicio prestado debe considerarse como un todo global y que debe tributar al tipo general del Impuesto (FD Cuarto). En 2017 el propio Tribunal Supremo concluye en sentencia 973/2017, de 1 de junio, que los servicios complejos prestados en el marco de contratos de concesión de obra pública y posterior explotación de servicios no hospitalarios deben tributar en su integridad al tipo general del Impuesto. Posteriormente, y también en 2017, el TEAC en resolución 00-7535-2014, de 14 de diciembre de 2017, viene a reiterar la doctrina anteriormente señalada de aplicación del tipo impositivo general para este tipo de contratos complejos que incluyen la construcción y explotación de obras de

del tipo impositivo general para este tipo de contratos complejos que incluyen la construcción y explotación de obras de infraestructura hospitalaria. Finalmente, y ante una nueva consulta del contribuyente, la DGT contesta el 26 de noviembre de 2018, en la V3038-18, concluyendo que el tipo impositivo aplicable es el general del Impuesto en este tipo de contratos complejos cuya finalidad común es la prestación de servicios de gestión hospitalaria. Para ello se hace a su vez eco de las STS de 1 de junio de 2017 y de la resolución del TEAC de 14 de diciembre de 2017. Y explicita que esta conclusión supone un cambio de criterio por su parte. Por todo ello, considera que la confianza legítima deja de existir para los periodos posteriores (los comprendidos en el año 2018) a la publicación y difusión general de una interpretación del TS como del TEAC diferente a la inicialmente dada por la DGT, lo cual se produce con la resolución de este TEAC de fecha 14 de diciembre de 2017.

DÉCIMO.- Con fecha 4 de diciembre de 2019, **XZ**, disconforme con la resolución del TEAR de 22 de octubre de 2019, promovió recurso de alzada ante este TEAC, que fue tramitado con el número de registro R.G. 00-1540-2020. En el escrito de interposición, señalaba que consideraba lesiva para sus intereses la resolución desfavorable del TEAR por lo que promovía el presente recurso de alzada y solicitaba la anulación de la resolución impugnada. Sin embargo, a pesar de lo anterior, vierte esta única alegación:

**"ÚNICO. - TIPO IMPOSITIVO DE IVA APLICABLE A LAS DIFERENTES PRESTACIONES DE SERVICIOS REALIZADAS EN EL MARCO DEL CONTRATO**

*En primer lugar, esta representación quiere dejar constancia de que considerada ajustada a derecho la interpretación y aplicación al caso de los principios de confianza legítima y seguridad jurídica realizada por el TEAR de Cantabria, que viene a concluir que el criterio de la Consulta de la Dirección General de Tributos V3038-2018 de 26 de noviembre aplica con carácter prospectivo y no retroactivo.*

*En segundo lugar, consecuencia de lo anterior, la controversia que se somete al análisis del Tribunal exclusivamente es la relativa al tipo impositivo de IVA aplicable en ejercicios futuros a las distintas prestaciones realizadas por mi representada en el marco del contrato, el cual no puede ser entendido como una única operación.*

*Esta parte comparte el criterio inicial contenido en la consulta de la Dirección General de Tributos V1152-15 de 15 de abril en base a la cual "en los contratos de obra pública las únicas operaciones relevantes existentes a los efectos del Impuesto son las prestaciones de servicios a que dé lugar la ejecución de los mismos, siendo necesario calificar las prestaciones de servicios realizadas por la entidad concesionaria para poder determinar así el tipo impositivo aplicable a las mismas". A tenor de lo cual, **XZ** debía facturar al **QR** sus servicios aplicando un "tipo mixto", resultado de aplicar (i) el tipo general del 21% a las prestaciones de servicios que se correspondieran con la cesión del uso del edificio destinado a hospital y otros servicios, si los hubiera, y (ii) el tipo reducido del 10 por ciento a las prestaciones de servicios residenciales y complementarios no sanitarios propios del hospital subsumidas en el contrato de concesión, entendiéndose por tales los servicios de alojamiento y manutención de los pacientes, con inclusión de los servicios accesorios a los mismos."*

Dado el preceptivo traslado del recurso de alzada a **QR**, este presentó escrito el día 2 de enero de 2020, en el que, en síntesis, alegaba que ella aceptó el cambio de criterio operado por la segunda consulta vinculante de la DGT de fecha 26 de noviembre de 2018 y, por tanto, aceptó la repercusión del IVA al tipo general por los servicios prestados en el mes de noviembre y siguientes del ejercicio 2018, al tratarse de periodos posteriores a la segunda consulta de la DGT, pero no así con carácter retroactivo respecto de los ejercicios anteriores no prescritos como solicitaba **XZ**.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT y se cumplen, en especial, los requisitos de cuantía previstos en la Disposición Adicional decimocuarta de la LGT y el artículo 36 del RGRVA.

SEGUNDO.- Los recursos de alzada arriba señalados se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho de la resolución impugnada.

CUARTO.- De acuerdo con lo relatado en los antecedentes de la presente resolución, el TEAR de Cantabria, en la resolución ahora impugnada, desestimó las reclamaciones 39/00348/2019, 39/00367/2019, 39/00368/2019, 39/00369/2019, 39/00370/2019 que tenían por objeto la impugnación entre particulares de actos de repercusión y estimó parcialmente las reclamaciones 39/00686/2019 y 39/00687/2019 que tenían por objeto las liquidaciones derivadas de las impugnaciones de las autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios. Todas ellas tienen como nexo común de fondo el debate sobre el tipo impositivo de IVA aplicable a los servicios prestados por las reclamantes en el marco de un contrato de colaboración público-privada al **QR** (en adelante **QR**). El objeto de dicho contrato era la construcción y renovación de ciertas partes del Hospital, así como posteriormente la prestación de ciertos servicios no clínicos del **QR**.

El motivo principal que esgrime el TEAR para adoptar dichas resoluciones es que debe respetarse la confianza legítima del interesado en que el tipo de IVA aplicable a tales prestaciones de servicios era el reducido del 10% al contar con una contestación a una consulta vinculante V1152-15 emitida a su solicitud en fecha 15 de abril de 2015 que avalaba tal conclusión. Según el TEAR, sólo hasta la emisión de una nueva contestación a una nueva consulta al respecto, la V3038-18, el 26 de noviembre de 2018, es cuando cesa la confianza legítima del interesado en aplicar el tipo de IVA reducido en lugar del general del Impuesto, que según este segundo pronunciamiento de la DGT es el que resulta procedente.

El TEAR entiende en su resolución que debe reconocerse al contribuyente concreto confianza legítima en la aplicación del tipo reducido de IVA hasta la fecha de emisión de la nueva consulta vinculante. Como consecuencia de ello, desestima las reclamaciones de los actos de repercusión entre particulares, frente a la negativa del **QR** a soportar la repercusión adicional de IVA por parte de la reclamante por los periodos desde noviembre de 2014 a octubre de 2018 y estima parcialmente las reclamaciones contra las liquidaciones dictadas sobre los procedimientos de rectificación de autoliquidaciones hasta noviembre de 2018.

Disconformes con la referida resolución del Tribunal Regional, se interpusieron sendos recursos de alzada frente a ella. Por un lado, en fecha 26 de noviembre de 2019, por el Director del Departamento de Inspección financiera y tributaria de la AEAT (R.G. 00-1539-2020) y, por otro lado, en fecha 4 de diciembre de 2019, por la entidad **XZ**.

El Director, en la interposición de su recurso, señala que comparte el reconocimiento de la confianza legítima que efectúa el TEAR, si bien discrepa del período temporal al que dicho reconocimiento debe extenderse pues considera que la confianza legítima no puede predicarse de los periodos de liquidación de IVA incluidos en el año 2018, puesto que ya desde diciembre de 2017, eran públicas tanto la posición del Tribunal Supremo como la doctrina reiterada del TEAC. En este contexto, el Director del

Departamento de Inspección Financiera y Tributaria considera que la confianza legítima deja de existir para los periodos posteriores a la publicación y difusión general de una interpretación del TS y del TEAC diferente a la inicialmente dada por la DGT.

Por el contrario, **XZ** discrepa en el presente recurso de alzada del tipo impositivo que resulta aplicable a los servicios objeto controversia, entendiendo que debe aplicarse el tipo del 10% fijado en la contestación de la DGT de la consulta V1152-15 de 15 de abril.

Por su parte, **QR** aceptó el cambio de criterio operado por la segunda consulta vinculante de la DGT de fecha 26 de noviembre de 2018 y, por tanto, aceptó la repercusión del IVA al tipo general por los servicios prestados en el mes de noviembre y siguientes del ejercicio 2018, al tratarse de periodos posteriores a la segunda consulta de la DGT, pero no así con carácter retroactivo respecto de los ejercicios anteriores no prescritos como solicitaba **XZ**.

Para la resolución de los presentes recursos, resulta preciso recordar los hitos temporales relevantes relativos al cambio de criterio producido en relación con el tipo impositivo aplicable a los servicios referidos:

- Mediante contestación a una consulta vinculante V1152-15 emitida a su solicitud en fecha 15 de abril de 2015, la DGT contestó a la entidad **XZ** indicando que el tipo impositivo de IVA aplicable a los servicios prestados era el reducido del Impuesto.
- Ya en 2014, antes incluso de que la DGT contestase al contribuyente su consulta, el TEAC se había pronunciado en resolución 00-6371-2012, de 17 de junio de 2014, entendiendo que en los servicios complejos prestados en el marco de un contrato global de redacción de proyecto, construcción y explotación de un hospital, el servicio prestado debe considerarse como un todo global y que debe tributar al tipo general del Impuesto (FD Cuarto).
- En 2017, el Tribunal Supremo concluye en sentencia 973/2017, de 1 de junio, que los servicios complejos prestados en el marco de contratos de concesión de obra pública y posterior explotación de servicios no hospitalarios deben tributar en su integridad al tipo general del Impuesto.
- Posteriormente, y también en 2017, el TEAC en resolución 00-7535-2014, de 14 de diciembre de 2017, viene a reiterar la doctrina anteriormente señalada de aplicación del tipo impositivo general para este tipo de contratos complejos que incluyen la construcción y explotación de obras de infraestructura hospitalaria. Entiende el TEAC que este tipo de contratos incluyen diversas prestaciones, cuyo objeto responde a una finalidad común como es la gestión hospitalaria, no sólo el alojamiento y manutención de pacientes, de ahí la aplicación del tipo impositivo general del Impuesto. En dicha resolución, el TEAC se hace eco para adoptar esa tesis de una resolución anterior del propio Tribunal de fecha 23 de octubre de 2014 y de la propia Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de junio de 2017, anteriormente citada, entendiendo que el asunto constituye ya cosa juzgada.
- Finalmente, y ante una nueva consulta del contribuyente, la DGT contesta el 26 de noviembre de 2018, en la V3038-18, concluyendo que el tipo impositivo aplicable es el general del Impuesto en este tipo de contratos complejos cuya finalidad común es la prestación de servicios de gestión hospitalaria. Para ello, se hace a su vez eco de la STS de 1 de junio de 2017 y de la resolución del TEAC de 14 de diciembre de 2017. Y explicita que esta conclusión supone un cambio de criterio por su parte.

En primer lugar, debemos acudir a lo dispuesto en el artículo 89 de la LGT, que regula los efectos de las contestaciones a consultas tributarias estableciendo:

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

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

*Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta. 2. No tendrán efectos vinculantes para la Administración tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.*

*3. La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.*

*4. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación. Podrá hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación."*

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

Esta vinculación, en caso de que el criterio o la doctrina fueran favorables al contribuyente, genera en él un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del acto, cuya vulneración exige la anulación del mismo. Así lo ha señalado este Tribunal Central en resolución de fecha 15-12-2015 (R.G. 00-1503-14, recurso extraordinario alzada para la unificación de criterio), la cual dispone:

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

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

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

*En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2*

*del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.*

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

*(...)"*

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

*(...)*

*Asimismo, debe subrayarse que si en un supuesto como el presente, con motivo de la formulación de este recurso extraordinario alzada para la unificación de criterio este Tribunal Central entrase a conocer sobre el fondo del asunto, se estaría permitiendo a los órganos de aplicación de los tributos la vulneración del carácter vinculante para ellos de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos que fueran favorables para los obligados tributarios, pues bastaría con que en un caso concreto no se siguiese el criterio de la contestación dada a la consulta para que, a resultas de una ulterior impugnación por parte del contribuyente y estimación por un TEAR en única instancia, se acabara residenciando en este Tribunal Central una discusión que nunca debió llegarle. Cuestión distinta sería que a pesar de las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos, no se apreciara por la Inspección entre el supuesto planteado en la consulta y el regularizado identidad sustancial; o que existiera una doctrina distinta del Tribunal Central, que es la que prevalecería sobre la de las consultas; o que ante este Tribunal Central estuvieran ya planteadas resoluciones en las que se discutiera el criterio procedente y que con posterioridad al momento en que se dictaron esos actos sometidos a revisión, la Dirección General de Tributos sentase un criterio favorable al contribuyente, distinto del utilizado por los órganos de aplicación de los tributos. En casos como los descritos, este Tribunal Central sí podría entrar en el fondo del asunto y acabar sentando un criterio distinto a de las consultas, por el carácter predominante que a su doctrina atribuye la Ley General Tributaria. Pero ninguna de las descritas es la situación que aquí se plantea."*

Asimismo, es necesario traer a colación la sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 17 de abril de 2019 (nº rec. 866/2016) que anula la resolución de este TEAC de fecha 08-03-2018 (R.G. 00-7502/15), en la que se dispuso lo siguiente:

#### **"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 lo actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión debía ser exigido a tenor de la normativa vigente y de la línea hermenéutica explícitamente manifestada y comunicada.*

*Que el interesado no hubiese formulado consulta resulta irrelevante, incluso se nos antoja innecesario que lo hiciera a la vista de las ya pronunciadas por la DGT. La sentencia 19 de septiembre de 2017 (RJ 2017, 4073), casación 2941/2016, FJ 3, afirma que "La Ley 58/2003, de 17 de diciembre (RCL 2003, 2945), General Tributaria, en su artículo 89, para reforzar el principio de seguridad jurídica, estableció un régimen de consulta vinculante para los órganos y entidades encargados de la aplicación de los tributos, tanto respecto de quien formula la consulta como de cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta."*

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

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

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

*Resulta manifiestamente contradictorio que un sistema que descansa a espaldas del obligado tributario, cuando el contribuyente haya seguido el dictado o pautas de la Administración tributaria, un posterior cambio de criterio del aplicado, cualquiera que fuere*

mayo segundo el artículo o párrafo de la Administración instaurada, un posterior cambio de criterio del aplicador, 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.

(...)

OCTAVO.

- Lo dicho nos conduce a la íntegra estimación del presente recurso anulando por no se ajustadas a derechos la liquidaciones impugnadas, condenando a la Administración a la devolución de las cantidades ingresadas indebidamente por el recurrente, y a los intereses de demora devengados desde la fecha en que los ingresos tuvieron lugar.

(...)

FALLAMOS

Que debemos estimar el recurso contencioso-administrativo interpuesto por don Jaime, contra la desestimación por silencio del Tribunal Económico-Administrativo Central frente a las reclamaciones económico-administrativas NUM000, NUM001, NUM002, y NUM003, con los siguiente pronunciamientos:

a) Anulamos la liquidación NUM004, ejercicio 2010 y deuda tributaria de 217.415,51 euros; la liquidación NUM005, ejercicio 2011 y deuda tributaria de 219.935,78 euros; la liquidación NUM006, ejercicio 2012 y deuda tributaria de 193.692,06 euros; y la liquidación NUM007, ejercicio 2013 y deuda tributaria de 215.635,90 euros."

Por su parte, en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 13/06/2018, rec. casación 2800/2017, podemos destacar:

"Sí podemos afirmar, empero, que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imponible), 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."

A este respecto, resulta relevante traer a colación la doctrina de este TEAC contenida en la reciente resolución de fecha 23 de marzo de 2022 (R.G. 00-4189-2019), que reitera el criterio de la resolución de 11 de junio de 2020 (R.G. 00-1483-2017), concluyendo que un cambio de criterio del Tribunal Supremo que perjudique al contribuyente únicamente puede aplicarse desde que dicho cambio de criterio se produce, en tanto que ello podría ir en contra de una confianza legítima merecedora de protección jurídica.

(...)

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

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

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

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

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

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

<<Y aunque el propio Tribunal Supremo ha aplicado retroactivamente sus criterios (v.gr. STS de 30-04-2012 - rec. n.º. 928/2010) y STS de 04-06-2012 - rec. n.º. 1767/2010)\*\*\*sin hacer específica referencia a ello, observamos que posteriormente, y cuando se centra en la cuestión de aplicación retroactiva de criterios no favorables al contribuyente, se inclina claramente por una respuesta negativa y así, es claro que tanto la Audiencia Nacional ("cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar") como el Tribunal Supremo ("el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable") protegen la seguridad jurídica y confianza legítima del contribuyente en todas las escalas (DGT, TEAC, AN y TS).

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

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

Sin embargo, como se desprende de la lectura de esas dos STS citadas (STS de 30-04-2012 - rec. n.º. 928/2010 y STS de 04-06-

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

Realizada tal puntualización, en cualquier caso, lo manifestado en el referido primer párrafo ha de integrarse con lo añadido en el segundo, resultando de ello el criterio de que un cambio de criterio del Tribunal Supremo y de este TEAC que perjudique al contribuyente únicamente puede aplicarse desde que dicho cambio de criterio se produce, en tanto que ello podría ir en contra de una confianza legítima merecedora de protección jurídica. Y en ese sentido es en el que la resolución alude a que los obligados tributarios hayan aplicado un criterio vigente en el momento de presentar su autoliquidación. Así, en una sentencia de la Audiencia Nacional, de 17/04/2019, que se cita en la misma resolución del TEAC, se hace hincapie en que el principio de seguridad jurídica y el de confianza legítima adquieren especial relevancia en el ámbito de aplicación de los tributos por el sistema de autoliquidación sobre el que pivota nuestro ordenamiento jurídico desde el año 1978. (...)"

Llegados a este punto, este Tribunal Central no puede sino estimar las pretensiones del Director del Departamento, pues el principio de confianza legítima no puede extenderse una vez que tanto el Tribunal Supremo como el TEAC, en doctrina reiterada y mencionando expresamente que constituye "cosa juzgada", hayan establecido una interpretación distinta y definitiva de la norma.

Pues como bien señala el Director "si se reconociese dicha confianza legítima hasta el momento temporal en que un contribuyente, a la vista de la doctrina reiterada del TEAC fundamentada en la previa posición pública y explícita del Tribunal Supremo, decidiese solicitar y obtuviese un criterio nuevo de la DGT, sería tanto como obligar a la Administración a reconocer la extensión de un criterio enmendado y corregido en tanto dicho contribuyente no obtuviese tal pronunciamiento de la DGT."

Por tanto, este Tribunal Central concluye que la confianza legítima no puede predicarse de los períodos de liquidación de IVA incluidos en el año 2018, puesto que ya desde diciembre de 2017 eran públicas tanto la posición del Tribunal Supremo como la doctrina reiterada del TEAC.

En consecuencia, procede anular parcialmente la resolución impugnada por entender que el cambio de criterio del Tribunal Supremo y de este TEAC vincula a toda la Administración tributaria pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce, no pudiendo regularizarse situaciones pretéritas en las que los obligados tributarios aplicaron el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación.

QUINTO.- En relación con la alegación vertida por **XZ** acerca del tipo impositivo de IVA aplicable en ejercicios futuros a las distintas prestaciones realizadas por ella en el marco del contrato, el cual no puede ser entendido como una única operación, debemos indicar que no existe controversia alguna a este respecto pues el tipo a aplicar será el general, conforme a la segunda contestación a consulta de la DGT y la doctrina establecida tanto por el TEAC como por el TS.

SEXTO.- De acuerdo con lo expuesto, procede ESTIMAR el recurso de alzada interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria (R.G. 00-01539-2020) y DESESTIMAR el recurso de alzada interpuesto por la entidad **XZ, S.A.** (R.G. 00-01540-2020).

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda ESTIMAR EN PARTE el recurso, anulando las resoluciones impugnadas en los términos señalados en la presente resolución.

