

**AUDIENCIA NACIONAL****Sentencia de 25 de febrero de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Rec. n.º 906/2020****SUMARIO:**

**Procedimiento económico-administrativo. Terminación. Resolución. Efectos. Retroacción de actuaciones. *Reformatio in peius*. IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados.** El recurrente presentó ante el órgano correspondiente de la AEAT, por su condición de trabajador desplazado, la comunicación de su opción por el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) que fue confirmada por el Jefe del Servicio de Gestión Tributaria de la AEAT mediante la emisión del certificado correspondiente. La AEAT procedió a comprobar las ganancias patrimoniales obtenidas en el extranjero, y concluyó que el contribuyente se había acogido indebidamente al régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a territorio español, porque no cumplía el requisito necesario de no haber sido residente fiscal en España durante los 10 últimos años previos a la aplicación del régimen fiscal especial e imputó las rentas y ganancias obtenidas en el extranjero. El TEAR admitió la infracción del principio de confianza legítima en relación con el certificado emitido por el Jefe del Servicio de Gestión Tributaria de la AEAT, en el que se vino a confirmar la opción del contribuyente por acogerse al régimen especial de tributación por el IRNR, lo que determinó la anulación de la liquidación y de la sanción impugnadas, si bien con el alcance de retrotraer las actuaciones a fin de investigar y comprobar si se daban o no las circunstancias de exclusión del régimen en alguno o todos los períodos impositivos de 2009, 2010 y 2011, resolución que fue impugnada ante el TEAC por el recurrente y la AEAT. El TEAC estimó el recurso de la AEAT y desestimó el del contribuyente confirmando los acuerdos de liquidación y sanción impugnados en origen. A juicio de la Sala, el recurso de la AEAT se interpuso de forma extemporánea y así debió apreciarlo el TEAC, por lo que la resolución debe quedar anulada en ese aspecto. Por ello, habiendo admitido el TEAR la infracción de la doctrina de los actos propios, la confianza legítima y la seguridad jurídica en relación con el certificado expedido por la Delegación Especial de Madrid y que la parte no cuestiona la retroacción de actuaciones acordada por órgano económico-administrativo regional, en principio no habría nada que revisar. Sostiene el recurrente que la Administración ha reconocido que cumplía los requisitos necesarios para acogerse al régimen especial de tributación de trabajadores desplazados en territorio español, sin embargo, la Sala no lo considera así. La Administración tributaria no ha reconocido inequívoca y definitivamente que resulta procedente aplicar al contribuyente el régimen especial de referencia en ninguna de las actuaciones indicadas en la demanda a estos efectos y el análisis del requerimiento de información tampoco supone un reconocimiento inequívoco y definitivo de la procedencia del régimen especial de referencia en el caso del contribuyente y tampoco pueden servir de fundamento a la infracción de la confianza legítima. Una vez declarada la extemporaneidad del recurso de la AEAT, la resolución del TEAR no puede ser revisada en perjuicio del contribuyente por el principio que prohíbe la *reformatio in peius*. El TEAR ordenó la retroacción de actuaciones, entre otros efectos, para que se completara la instrucción del expediente si fuera necesario, a fin de subsanar el vicio de falta de motivación en relación con la eventual exclusión del régimen especial de tributación por el IRNR del contribuyente. El nuevo acuerdo de liquidación no cuestiona la ausencia de residencia fiscal del contribuyente en España durante los períodos controvertidos, si bien se concluye que aquél incumplió los requisitos del régimen tributario especial en los años posteriores a obtener el certificado (2006), lo que suponía la exclusión del régimen especial, "sin opción a poder optar nuevamente por su aplicación al retornar a España en 2008". En consecuencia, deben considerarse acreditados los requisitos relativos al régimen tributario especial de trabajadores desplazados que el nuevo acuerdo de liquidación no cuestiona y, en concreto, la ausencia de residencia fiscal en España durante los 10 años previos a la aplicación del régimen fiscal especial. El TEAC no acogió la tesis del recurrente, por entender que la inclusión de esta ganancia patrimonial en la liquidación resulta correcta, pero debido a la extemporaneidad del recurso de la AEAT, la resolución del TEAR tampoco puede ser revisada en perjuicio del contribuyente por el principio que prohíbe la *reformatio in peius*. El TEAR también ordenó la retroacción de actuaciones para examinar la inexistencia de ganancia patrimonial derivada de la liquidación de CFDs sobre las acciones

Síguenos en...

alegada por el recurrente y el nuevo acuerdo de liquidación afirma que "en base a los documentos aportados por el contribuyente, se considera que en principio no habría obtenido ninguna ganancia patrimonial al no sufrir ninguna alteración en su patrimonio". Por tanto, por la *reformatio in peius* y por el resultado de las nuevas actuaciones inspectoras, procede anular la resolución recurrida en lo relativo a considerar incumplidos los requisitos del régimen especial de tributación de trabajadores desplazados en territorio español que no han sido cuestionados en el acuerdo de liquidación dictado en ejecución de la resolución del TEAR y en lo relativo a la ganancia patrimonial derivada de la liquidación de CFDs sobre las acciones que se ha considerado inexistente en el acuerdo de liquidación dictado en ejecución de la resolución del TEAR.

## AUDIENCIA NACIONAL

### SENTENCIA

#### AUDIENCIA NACIONAL

*Sala de lo Contencioso-Administrativo*

#### SECCIÓN CUARTA

**Núm. de Recurso: 0000906/2020**

**Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

**Núm. Registro General: 06995/2020**

**Demandante: Silvio**

**Procurador: DOÑA CARMEN OLMOS GILSANZ**

**Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

**Abogado Del Estado**

**Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO**

#### SENTENCIA Nº:

**Ilma. Sra. Presidente:**

D<sup>a</sup>. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA

**Ilmos. Sres. Magistrados:**

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D<sup>a</sup>. CARMEN ALVAREZ THEURER

D. RAFAEL VILLAFANEZ GALLEGO

Madrid, a veinticinco de febrero de dos mil veinticinco.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Cuarta) ha visto los autos del recurso contencioso-administrativo n.º 926/2020 interpuesto por D. Silvio, que interviene representado por D.<sup>a</sup> Doña Carmen Olmos Gilsanz y defendido por D. Javier Sáenz de Olazagoitia Díaz de Cerio, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), de 12 de marzo de 2020, que estimó el recurso de alzada del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y desestimó el recurso de alzada del contribuyente interpuestos contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 26 de junio de 2016, referida a las reclamaciones interpuestas contra la liquidación practicada por la Inspectora Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), concepto IRPF, ejercicios 2009/2010/2011, así como contra el acuerdo sancionador derivado de dicha liquidación.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

### ANTECEDENTES DE HECHO

1.El 17 de agosto de 2020, D. Silvio interpuso recurso contencioso-administrativo contra la Resolución del TEAC, de 12 de marzo de 2020, que estimó el recurso de alzada del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT y desestimó el recurso de alzada del contribuyente interpuestos contra la Resolución del TEAR de Madrid, de 26 de junio de 2016, referida a las reclamaciones interpuestas contra la liquidación practicada por la Inspectora Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la

Síguenos en...



AEAT, concepto IRPF, ejercicios 2009/2010/2011, así como contra el acuerdo sancionador derivado de dicha liquidación.

2. Por decreto de 4 de septiembre de 2020 se admitió a trámite el recurso.

3. El 23 de diciembre de 2020, D. Silvio formuló demanda por la que solicitó que se dictara sentencia "por la que, con estimación del presente recurso contencioso-administrativo, se declare nula la citada Resolución por contraria a Derecho, y en su consecuencia y por los motivos expuestos considere el recurso de alzada interpuesto por esta parte, aceptando las alegaciones manifestadas ante el TEAR, con expresa imposición de costas a la AEAT".

4. El 15 de marzo de 2021, la Administración contestó a la demanda y solicitó la desestimación del recurso.

5. Concluidas las actuaciones, por providencia de 27 de enero de 2025 se señaló el día 5 de febrero de 2025 para la votación y fallo del recurso.

6. El 5 de febrero de 2025 se votó y falló el recurso con el resultado que se expresará a continuación.

Ha sido Magistrado ponente D. Rafael Villafañez Gallego, quien expresa el parecer de la Sala.

## **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

### **PRIMERO.- Objeto del recurso.**

1. D. Silvio impugna la Resolución del TEAC, de 12 de marzo de 2020, que estimó el recurso de alzada del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT y desestimó el recurso de alzada del contribuyente interpuestos contra la Resolución del TEAR de Madrid, de 26 de junio de 2016, referida a las reclamaciones interpuestas contra la liquidación practicada por la Inspectora Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, concepto IRPF, ejercicios 2009/2010/2011, así como contra el acuerdo sancionador derivado de dicha liquidación.

2. La parte actora solicita la anulación de la resolución impugnada.

3. La Administración interesa la desestimación del recurso.

### **SEGUNDO.- Posición de las partes.**

4. La parte actora fundamenta la estimación del recurso en los siguientes motivos de impugnación:

Primero.- Extemporaneidad del recurso de alzada de la AEAT.

Segundo.- Doctrina de los actos propios en relación con el reconocimiento de la residencia fiscal del contribuyente.

Tercero.- Infracción de la confianza legítima y la seguridad jurídica en relación con la comprobación e investigación de ejercicios prescritos.

Cuarto.- Residencia fiscal.

Quinto.- Inexistencia de ganancia patrimonial derivada de la liquidación de CFDs sobre las acciones de POTASH.

5. La Administración se opone a la estimación del recurso por los siguientes motivos:

Primero.- No existe extemporaneidad en el recurso de alzada del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

Segundo.- No existe vulneración de la doctrina de los actos propios ni del principio de confianza legítima y seguridad jurídica.

Tercero.- Residencia fiscal del contribuyente en los diez años inmediatos a la solicitud para acogerse al Régimen Especial de Tributación de trabajadores desplazados en territorio español.

Cuarto.- Existe una ganancia patrimonial en el ejercicio 2010 derivada de la liquidación de CFDs sobre las acciones de POTASH.

### **TERCERO.- Antecedentes de interés.**

6. Para la decisión del recurso debemos tener en cuenta los siguientes antecedentes de interés:

i. El 24 de abril de 2006, D. Silvio presentó ante el órgano correspondiente de la AEAT, por su condición de trabajador desplazado, la comunicación de su opción por el régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR).

ii. El 3 de mayo de 2006, el Jefe del Servicio de Gestión Tributaria de la AEAT confirmó la opción por el régimen mediante la emisión del certificado correspondiente.

iii. El 11 de julio de 2011, la AEAT procedió a comprobar mediante un requerimiento de información la tributación, en su caso, de las ganancias patrimoniales obtenidas por el contribuyente en el extranjero.

Síguenos en...



- iv. Ante dicho requerimiento se aportó por el contribuyente el modelo 150 de acogimiento al régimen fiscal especial, explicando que por aplicación de dicho régimen no procedía tributación alguna por rentas obtenidas fuera de España.
- v. El 27 de julio de 2011 se emitió por la Técnica de Hacienda un "análisis de requerimiento de información (Directiva del Ahorro)" en el que se recogían las anteriores circunstancias.
- vi. El 27 de febrero de 2012, la Fiscalía realizó un requerimiento a la AEAT para que verificase si los beneficios obtenidos por D. Silvio con la compraventa de CFDs de POTASH deberían haber tributado en España.
- vii. La AEAT concluyó que dicho beneficio no debía tributar en España debido al régimen fiscal especial al que se encontraba acogido D. Silvio, si bien se indicó que "todo ello sin perjuicio de las salvedades derivadas tanto de la falta de información sobre el producto CFD concreto objeto del informe, ya que no se ha dispuesto ni siquiera de los contratos donde se estipulen las condiciones y cláusulas de las operaciones, como del hecho de no haberse podido comprobar que el Sr. Silvio cumplía los requisitos concurrentes exigibles para acogerse al régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español".
- viii. El 29 de abril de 2014, la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT comunicó al contribuyente el inicio de actuaciones de comprobación e investigación, de carácter general, respecto del IRPF, ejercicios 2009 a 2011, ambos inclusive.
- ix. Como resultado de las actuaciones anteriores, la Inspección estimó que la aplicación por el contribuyente del régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a territorio español, prevista en la legislación del IRPF y a la que se había acogido formalmente, resultaba indebida. Y ello porque, a juicio de la Inspección, el contribuyente no cumplía el requisito necesario de no haber sido residente fiscal en España durante los 10 últimos años previos a la aplicación del régimen fiscal especial.
- x. Al estimar inaplicable el régimen especial del IRPF, la Inspección imputó al contribuyente las rentas y ganancias obtenidas en el extranjero.
- xi. El 23 de enero de 2015 se notificó al contribuyente el acuerdo de liquidación del que se derivaba una deuda tributaria total de 359.695,73 euros (302.140,73 euros de cuota y 57.555,00 euros de intereses de demora).
- xii. En la misma fecha y por dicho concepto se notificó acuerdo de resolución de expediente sancionador con la imposición de una sanción por importe de 152.167,89 euros.
- xiii. El 23 de febrero de 2015 se interpusieron por el contribuyente sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Madrid contra los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción.
- xiv. Por Resolución del TEAR de Madrid, de 29 de junio de 2016, se acumularon ambas reclamaciones y se estimaron parcialmente, anulándose la liquidación y sanción resultante de la inspección y ordenando la retroacción de actuaciones administrativas al momento procedimental oportuno, completando la instrucción del expediente si fuera necesario, a fin de subsanar el vicio de falta de motivación en relación con la eventual exclusión del régimen especial de tributación por el IRNR del contribuyente. También se acordó que, con ocasión de la nueva liquidación, se examinara la ganancia patrimonial derivada de la operación CFDs de POTASH, "teniendo en cuenta la nueva documentación aportada por el interesado, así como cualquier otra que se considere procedente solicitar".
- xv. El día 5 de septiembre de 2016, la referida resolución tuvo entrada en el registro del órgano competente para ejecutar.
- xvi. El contribuyente formuló recurso de alzada contra la Resolución del TEAR de Madrid, de 29 de junio de 2016, el día 19 de agosto de 2016 en tanto que el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT lo hizo el 20 de octubre de 2016.
- xvii. La Resolución del TEAC, de 12 de marzo de 2020, estimó el recurso de alzada del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT y desestimó el recurso de alzada del contribuyente y, en consecuencia, confirmó los acuerdos de liquidación y sanción impugnados en origen.
- xviii. El 19 de abril de 2017, como consecuencia de la ejecución de la Resolución del TEAR de Madrid de 29 de junio de 2016, se notificaron al contribuyente un nuevo acuerdo de liquidación del que resultaba una deuda tributaria por importe de 63.429,11 euros (50.407,73 euros de cuota y 13.021,38 euros de intereses de demora) y un nuevo acuerdo de imposición de sanción por importe de 26.301,39 euros.
- xix. Según el referido acuerdo de liquidación, después del 2006 el interesado había dejado de cumplir las condiciones necesarias para la aplicación del régimen especial de tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) por su condición de trabajador desplazado,

por lo que quedaba excluido del mismo y "sin opción a poder optar nuevamente por su aplicación al retornar a España en 2008".

xx. En cuanto a las acciones de POTASH, el acuerdo de liquidación declaró que "en base a los documentos aportados por el contribuyente, se considera que en principio no habría obtenido ninguna ganancia patrimonial al no sufrir ninguna alteración en su patrimonio".

xxi. El acuerdo de liquidación, además, apreció la prescripción del derecho a liquidar respecto al IRPF del ejercicio 2009.

xxii. El contribuyente formuló sendas reclamaciones económico-administrativas ante el TEAR de Madrid contra el acuerdo de liquidación y el acuerdo sancionador notificados el 19 de abril de 2017, no constando el resultado de las mismas.

#### **CUARTO.- Sobre la extemporaneidad del recurso de alzada de la AEAT.**

7. Según la demanda, el recurso de alzada formulado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT es extemporáneo en un doble sentido.

8. Por una parte, por incumplir el plazo de un mes establecido en el art. 241.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), ya que la resolución del TEAR de Madrid se notificó a la AEAT el 5 de septiembre en tanto que el recurso de alzada se interpuso el 20 de octubre de 2016. Así resulta de diversos actos dictados por la propia Administración (acuerdo de ejecución de la resolución del TEAR de Madrid y acuerdo de liquidación).

9. Por otra parte, por incumplimiento del art. 241.2 de la LGT, ya que el escrito de interposición del recurso de alzada no contenía las alegaciones que se pretendían hacer valer.

10. La Administración, en línea con lo expresado por el TEAC en el FD 5 de la resolución recurrida, niega que exista extemporaneidad del recurso, tomando como referencia para su interposición el 23 de septiembre de 2016, como fecha en que se le notificó la resolución del TEAR de Madrid, y no el 5 de septiembre de 2016 que se cita erróneamente en el acuerdo de ejecución.

11. En cuanto a la formulación de las alegaciones, el escrito de contestación invoca la jurisprudencia contenida en la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de octubre de 2013, según la cual cuando el legitimado para recurrir en alzada no hubiera estado personado en primera instancia, el procedimiento en alzada puede desdoblarse en dos fases: simple anuncio del recurso y posterior formulación de alegaciones. Esto es lo que ha sucedido, en su opinión en el presente caso, pues el recurso de alzada se interpuso el 20 de octubre de 2016 y, solicitada la puesta de manifiesto para formular alegaciones, el Director formalizó las mismas dentro del plazo concedido al efecto.

12. Por lo que se refiere a la primera vertiente del motivo de impugnación, extemporaneidad en la interposición del recurso de alzada ordinario, existen dos actos de la Administración en los que se reconoce expresamente que la resolución del TEAR de Madrid de 29 de junio de 2016 tuvo entrada en el órgano competente para ejecutar el día 5 de septiembre de 2016.

13. Uno es el acuerdo de ejecución de resolución económico-administrativa y otro es el acuerdo de liquidación dictado precisamente en ejecución de la resolución del TEAR de Madrid referida.

14. La Administración, en su contestación, señala que se trata de un simple error y que la fecha que debe tenerse en cuenta para el cómputo del plazo es la que obra en el expediente administrativo bajo el título "acuse recibo fallo TEAR Madrid.pdf", en la que figura que la referida resolución tuvo entrada en el Registro General de la AEAT el día 23 de septiembre de 2016.

15. Pues bien, esta cuestión litigiosa debe resolverse a la luz de la jurisprudencia contenida, entre otras, en la sentencia de 17 de junio de 2021 (rec. 6123/2019, FJ 7), según la cual:

"1) A los efectos de establecer el *dies a quo* para la interposición del recurso de alzada por órganos de la Administración tributaria ante el TEAC, es suficiente con la comunicación recibida en la Oficina de Relación con los Tribunales (ORT) o en cualquier otro departamento, dependencia u oficina de la Administración, que la haya recibido a los efectos de su ejecución. Si transcurrido el plazo impugnatorio a contar desde tal conocimiento no se ha interpuesto el recurso de alzada, la resolución quedará firme.

2) El artículo 50.1, párrafo segundo del RGRVA, es conforme con la Constitución y con las leyes, únicamente si se interpreta en el sentido de que las referencias que en el precepto se efectúan a la notificación y al órgano legitimado deben entenderse hechas a cualesquiera órganos de la Administración en que se integra el órgano llamado legalmente a recurrir, pues tanto la notificación como la legitimación son nociones jurídicas que atañen a las Administraciones públicas en su conjunto, no a los concretos órganos que forman parte de ella.

3) El principio de buena administración inferido de los artículos 9.3 y 103 de la Constitución, a efectos de verificar que el recurso de alzada ordinario se ha interpuesto dentro de plazo, exige

que exista en el expediente administrativo constancia documental o informática de la fecha de la notificación de la resolución a los llamados órganos legitimados para interponerlo, aunque ello únicamente rige en el caso de que no haya un conocimiento previo acreditado, por otros órganos de la misma Administración, del acto revisorio que se pretende impugnar, en cuyo caso es indiferente el momento posterior en que tal resolución llegue a conocimiento interno del órgano que debe interponer el recurso, que puede ser ya tardío en caso de haberse superado el plazo máximo de interposición, a contar desde aquel conocimiento".

16. Pues bien, a tenor de lo expuesto, debe acogerse la extemporaneidad alegada por el recurrente, pues la resolución del TEAR de Madrid fue notificada al órgano competente para su ejecución el 5 de septiembre de 2016 en tanto que el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso el recurso de alzada el 20 de octubre de 2016, es decir, una vez superado el plazo de un mes establecido en el art. 241.1 de la LGT.

17. La tesis de la Administración acerca de la existencia de un error, en cambio, no puede ser acogida. Más que de un error, habría que hablar en este caso de dos, pues la propia Administración consideró en dos actos distintos el día 5 de septiembre de 2016 como primera fecha en la que sus órganos tuvieron constancia de la resolución del TEAR de Madrid, como se ha mencionado anteriormente.

18. En todo caso, tampoco se ha justificado suficientemente por la Administración la existencia de tal error, por lo que consideramos que constituye una mera alegación que no puede prevalecer frente al reconocimiento, derivado de los actos administrativos indicados, de que la resolución del TEAR de Madrid tuvo entrada en el registro del órgano competente para su ejecución el día 5 de septiembre de 2016.

19. Aunque la estimación de la primera vertiente del motivo hace innecesario el examen de la segunda, indicaremos a efectos puramente ilustrativos que la misma no podría prosperar al existir jurisprudencia en el sentido de que los directores legitimados para interponer el recurso de alzada ordinario al amparo del artículo 241.3 de la LGT no tienen que incluir en el escrito de interposición las alegaciones y pruebas oportunas, al serle de aplicación el desdoblamiento entre las fases de interposición del recurso y de formulación de alegaciones previsto en el artículo 61.2 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (actual artículo 61.1); sin que resulte aplicable lo previsto en el artículo 50.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), al procedimiento económico-administrativo a los efectos de considerar personado, en el procedimiento en primera instancia, al director recurrente (por ejemplo, entre las más recientes, sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2023, rec. 7442/2021, FJ 4).

20. Se estima el motivo de impugnación.

21. En consecuencia, se anula la resolución impugnada en lo que se refiere a la estimación del recurso de alzada formulado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, pues el mismo se interpuso de forma extemporánea y así debió apreciarlo el TEAC.

22. Lo que tiene, a su vez, las siguientes consecuencias en orden al análisis de los restantes motivos de impugnación:

(i) la resolución del TEAC ha quedado anulada en lo que se refiere a la estimación del recurso de alzada formulado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT;

(ii) en consecuencia, la resolución del TEAC será examinada única y exclusivamente en relación con el recurso de alzada formulado por el contribuyente;

(iii) por otra parte, dado que el TEAR de Madrid estimó en parte las reclamaciones económico-administrativas del contribuyente, estos pronunciamientos no pueden ser objeto de revisión en perjuicio del mismo, pues así lo impone la prohibición de la *reformatio in peius* que proclama el art. 237.1 de la LGT ("sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante").

#### **QUINTO.- Sobre la infracción de la doctrina de los actos propios, la confianza legítima y la seguridad jurídica.**

23. Haciendo explícito lo que está implícito en el pronunciamiento estimatorio del fundamento anterior, dado que la resolución del TEAR de Madrid ya acogió la alegación del contribuyente relativa a la infracción de la doctrina de los actos propios, la confianza legítima y la seguridad jurídica en relación con el certificado expedido por la Delegación Especial de Madrid de 3 de mayo de 2006 sobre la procedencia del régimen especial de tributación por el IRNR (FD 4) y que

la parte no cuestiona la retroacción de actuaciones acordada por órgano económico-administrativo regional, en principio no habría nada que revisar.

24. Las infracciones apreciadas por el TEAR de Madrid no son una cuestión de grado, por lo que tanto vale apreciarlas en un caso como en varios, ya que sus efectos son los mismos.

25. En este caso, tales efectos se han concretado en la retroacción de actuaciones a los fines ordenados por el órgano económico-administrativo regional y esta decisión queda extramuros de nuestro conocimiento, pues el recurrente no ha impugnado tal pronunciamiento en su escrito de demanda ni ha aportado a la Sala las razones por las que podría ser disconforme a Derecho.

26. Por tanto, la resolución del TEAR de Madrid se erige como un doble límite a nuestra revisión pues, por un lado, no pueden dejarse de apreciar las infracciones declaradas por el órgano económico-administrativo regional (principio de prohibición de la *reformatio in peius*). Pero, por otro lado, tampoco podemos revisar los pronunciamientos del mismo con los que las partes se han quietado (principio de congruencia).

27. Sin embargo, por razones de exhaustividad, nos pronunciaremos sobre la posibilidad de que las vulneraciones alegadas se hayan podido producir por otros motivos.

**a) Sobre la infracción de la doctrina de los actos propios.**

28. Sostiene el recurrente que la Administración ha reconocido que cumplía los requisitos necesarios para acogerse al Régimen Especial de Tributación de trabajadores desplazados en territorio español.

29. En el epígrafe de la demanda relativo a esta cuestión alude, en concreto, a las actuaciones desarrolladas por la AEAT en ejecución de la resolución del TEAR de Madrid (en las que no se ha considerado incumplido el requisito de no haber sido residente fiscal en España durante los 10 años previos al acogimiento del régimen), al requerimiento de fecha 11 de julio de 2011 (pues considera que en tal requerimiento se verificó y pudo haberse comprobado si el régimen al que se encontraba acogido era aplicable) y al informe de la AEAT de 7 de marzo de 2012 emitido a requerimiento de la Fiscalía sobre el régimen tributario de D. Silvio (que ratifica nuevamente la aplicación del régimen especial, y por tanto el cumplimiento de sus requisitos legales).

30. La Administración, en línea con lo expresado por el TEAC en el FD 8 de la resolución recurrida, niega que exista un acto propio en el sentido indicado por el recurrente.

31. Así, la liquidación dictada en ejecución de la resolución del TEAR de Madrid, por una parte, no es "espontánea", sino que deriva del pronunciamiento de un órgano económico-administrativo. Dicho pronunciamiento, además, no era firme, sino que dependía de la resolución del recurso de alzada y que concluyó dando la razón a la AEAT.

32. Por otra parte, señala la contestación que la comunicación por el contribuyente a la Administración de la opción por la aplicación del régimen no obliga a la Administración tributaria a aplicar necesariamente dicho régimen sin poder verificar el cumplimiento o no de sus requisitos.

33. Pues bien, lo primero que debe aclararse es el sentido en que la demanda invoca la existencia de un acto propio de la Administración al que deba quedar vinculado, pues se alude tanto al reconocimiento de la procedencia del régimen especial en su conjunto, por un lado, como al cumplimiento del requisito relativo a no haber sido residente fiscal en España durante los 10 años previos al acogimiento del régimen, por otro.

34. Como ha señalado la jurisprudencia, de esa doctrina de los actos propios se obtiene que, como todo sujeto de derecho, la Administración puede quedar obligada a observar hacia el futuro la conducta que ha seguido en actos anteriores, inequívocos y definitivos, creando, definiendo, estableciendo, fijando, modificando o extinguiendo una determinada relación jurídica. Esos actos pueden ser expresos, mediante los que la voluntad se manifiesta explícitamente, presuntos, cuando funciona la ficción del silencio en los casos previstos por el legislador, o tácitos, en los que la declaración de voluntad se encuentra implícita en la actuación administrativa de que se trate (en este sentido, por ejemplo, sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013, rec. 3262/2012, FJ 2).

35. El dato decisivo radica en que, cualquiera que fuere el modo en que se exteriorice, la voluntad aparezca inequívoca y definitiva, de manera que, dada la seguridad que debe presidir el tráfico jurídico ( artículo 9.3 de la Constitución ) y en aras del principio de buena fe, enderezado a proteger a quienes actuaron creyendo que tal era el criterio de la Administración, esta última queda constreñida a desenvolver la conducta que aquellos actos anteriores hacían prever, no pudiendo realizar otros que los contradigan, desmientan o rectifiquen (en este sentido, por ejemplo, sentencia del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013, rec. 3262/2012, FJ 2).

36. A juicio de la Sala, la Administración tributaria no ha reconocido inequívoca y definitivamente que resulta procedente aplicar al contribuyente el régimen especial de referencia en ninguna de las actuaciones indicadas en la demanda a estos efectos.

37. Así, las actuaciones desarrolladas por la AEAT en ejecución de la resolución del TEAR de Madrid no han reconocido la procedencia del Régimen Especial de Tributación de trabajadores desplazados en territorio español en el caso del contribuyente, pues el acuerdo de liquidación señala que "Silvio incumple los requisitos señalados en la normativa transcrita en los años posteriores a obtener el certificado", como reconoce la propia demanda.

38. Lo que resulta controvertido no es cada uno de los requisitos que debe cumplir el contribuyente para acogerse a dicho régimen (por ejemplo, el de no haber sido residente fiscal en España durante los 10 años previos al acogimiento del régimen), individualmente considerados, sino todos y cada uno de ellos.

39. Y no existe ninguna declaración en las actuaciones ejecutivas de la resolución del TEAR de Madrid en que se afirme tal cosa.

40. En cuanto al análisis del requerimiento de información de 2011, se trata de actuaciones que deben subsumirse en el ámbito del art. 93 de la LGT, en este caso relativas a la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, y en orden a justificar los rendimientos percibidos en 2009 por un importe de 1.513.251,00 euros.

41. Según la jurisprudencia, los requerimientos de obtención de información dirigidos a los obligados tributarios y relativos al cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias no suponen el inicio de un procedimiento inspector, aunque se tenga en cuenta el resultado del requerimiento de información para acordar el posterior procedimiento de investigación o comprobación, ya que se está, por regla general, en presencia de actuaciones distintas y separadas (por ejemplo, en sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2019, rec. 6513/2017, FJ 3).

42. Por tanto, el análisis del requerimiento de información de 2011 tampoco supone un reconocimiento inequívoco y definitivo de la procedencia del régimen especial de referencia en el caso del contribuyente, pues se atuvo a los límites del art. 93 de la LGT y, por tanto, dejó a salvo la posibilidad de desarrollar con posterioridad actuaciones propiamente inspectoras de investigación y comprobación sobre tal extremo, como de hecho ocurrió.

43. Finalmente, el informe de la AEAT emitido en 2012 a requerimiento del Ministerio Fiscal, tampoco tiene la significación que el recurrente le atribuye, pues al final del mismo se incorpora la siguiente salvedad: "todo ello sin perjuicio de las salvedades derivadas tanto de la falta de información sobre el producto CFD concreto objeto del informe, ya que no se ha dispuesto ni siquiera de los contratos donde se estipulen las condiciones y cláusulas de las operaciones, como del hecho de no haberse podido comprobar que el Sr. Silvio cumplía los requisitos concurrentes exigibles para acogerse al régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español".

44. Salvedad que excluye también que pueda interpretarse dicho informe como un reconocimiento inequívoco y definitivo de la procedencia del régimen tributario especial.

45. Se desestima el motivo de impugnación en los extremos aquí examinados.

**b) Sobre la infracción de la confianza legítima y la seguridad jurídica en relación con la comprobación e investigación de ejercicios prescritos.**

46. El recurrente aclara, a propósito de este motivo de impugnación, que no cuestiona la posibilidad general y abstracta de que la Administración tributaria compruebe e investigue ejercicios prescritos que tengan incidencia para la liquidación de ejercicios no prescritos.

47. Lo que cuestiona, añade, es que ello pueda hacerse en un caso en el que existen una serie de actos de la Administración tributaria que generaron en el contribuyente la confianza legítima de que su acogimiento al régimen tributario especial era válido, señalando a estos efectos los distintos actos que se han examinado en el motivo anterior y, además, la aceptación por la AEAT de la aplicación de dicho régimen.

48. La Administración opone que la cuestión ha quedado resuelta a partir de la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2016, donde se concluye que el derecho a comprobar e investigar no prescribe y que la Administración puede usar dichas facultades para liquidar periodos no prescritos, pudiendo para ello comprobar e investigar operaciones realizadas en periodos que sí lo están, pero que sigan produciendo efectos, de manera que la alegación del recurrente no puede prosperar.

49. Como señala la parte actora, la cuestión litigiosa se limita a decidir si la aplicación al contribuyente del régimen tributario especial de trabajadores desplazados a España era un "coto vedado" para la Administración tributaria en virtud del principio de confianza legítima y de seguridad jurídica, al haber dictado una serie de actos de los que se infería la voluntad inequívoca de la Administración de reconocerlo así.

50. Conviene señalar previamente cuáles son los parámetros que, según la jurisprudencia (por ejemplo, sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018, rec. 2800/2017, FJ 2) caracterizan la institución de la 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 o 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 del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada 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 insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder.

51. Pues bien, a la luz de estos parámetros, ya hemos descartado en el fundamento anterior que las actuaciones tributarias relacionadas con el requerimiento de información de 2011 y el informe de la AEAT emitido en 2012 a requerimiento del Ministerio Fiscal no expresan, de forma inequívoca y definitiva, la procedencia de la aplicación al contribuyente del régimen especial de trabajadores desplazados.

52. Por tanto, tampoco pueden servir de fundamento a la infracción de la confianza legítima alegada en la demanda, pues se trataría a lo sumo de "insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas" acerca de la procedencia del régimen tributario especial de referencia.

53. Por otra parte, como ya se ha indicado, el TEAR ha admitido la infracción del principio de confianza legítima en relación con el certificado emitido 3 de mayo de 2006 por el Jefe del Servicio de Gestión Tributaria de la AEAT, en el que se vino a confirmar la opción del contribuyente por acogerse al régimen especial de tributación por el IRNR, lo que determinó la anulación de la liquidación y de la sanción impugnadas, si bien con el alcance de retrotraer las actuaciones a fin de investigar y comprobar si se daban o no las circunstancias de exclusión del régimen en alguno o todos los períodos impositivos de 2009, 2010 y 2011 (FFDD 4 y 5).

54. Pues bien, por el principio que prohíbe la *reformatio in peius*, este pronunciamiento no puede ser objeto de revisión en perjuicio del contribuyente.

55. Pero tampoco puede revisarse en su favor en relación con la eventual anulación de la retroacción de actuaciones ordenada por el TEAR de Madrid, por el principio de congruencia del art. 33.1 de la LJCA, ya que nada se dice en la demanda acerca de la legalidad de este concreto extremo.

56. Procede acoger, por tanto, la infracción del principio de confianza legítima en los mismos términos expresados por el TEAR de Madrid.

57. Se estima el motivo de impugnación con el contenido y alcance expresados.

#### **SIXTO.- Sobre la residencia fiscal.**

58. Cuestiona el recurrente, en este punto, la valoración que hace la resolución recurrida del requisito relativo a la ausencia de residencia fiscal del contribuyente en España durante los períodos 1996 y 1997 (FFDD 12 a 15).

59. Pues bien, una vez declarada la extemporaneidad del recurso de alzada formulado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, la resolución del TEAR de Madrid no puede ser revisada en perjuicio del contribuyente por el principio que prohíbe la *reformatio in peius*.

Síguenos en...



60. Como se ha indicado en los antecedentes de interés y como se ha recordado en los fundamentos anteriores, la resolución del TEAR de Madrid ordenó la retroacción de actuaciones, entre otros efectos, para que se completara la instrucción del expediente si fuera necesario, a fin de subsanar el vicio de falta de motivación en relación con la eventual exclusión del régimen especial de tributación por el IRNR del contribuyente.

61. En ejecución de la resolución del TEAR de Madrid se ha dictado un nuevo acuerdo de liquidación en el que no se cuestiona la ausencia de residencia fiscal del contribuyente en España durante los períodos controvertidos, si bien se concluye que aquél incumplió los requisitos del régimen tributario especial en los años posteriores a obtener el certificado (2006), lo que suponía la exclusión del régimen especial, "sin opción a poder optar nuevamente por su aplicación al retornar a España en 2008".

62. En consecuencia, procede alinear lo decidido por el TEAC al resultado de las nuevas actuaciones inspectoras, por lo que deben considerarse acreditados los requisitos relativos al régimen tributario especial de trabajadores desplazados que el nuevo acuerdo de liquidación no cuestiona y, en concreto, la ausencia de residencia fiscal en España durante los 10 años previos a la aplicación del régimen fiscal especial.

63. Conviene aclarar que la resolución del TEAC se deja únicamente sin efecto con ese limitado alcance, pues el nuevo acuerdo de liquidación también ha concluido que el contribuyente incurrió en una causa de exclusión del referido régimen tributario especial que le impedía acogerse al mismo en los ejercicios que han sido regularizados.

64. Y la revisión de este pronunciamiento, así caracterizado, no forma parte del objeto del presente recurso ni de las alegaciones de las partes en sus respectivos escritos.

65. Se estima el motivo de impugnación con el contenido y alcance expresados.

#### **SÉPTIMO.- Sobre la inexistencia de ganancia patrimonial derivada de la liquidación de CFDs sobre las acciones de POTASH.**

66. El TEAC no acoge la tesis del recurrente, por entender que la inclusión de esta ganancia patrimonial en la liquidación resulta correcta (FD 16).

67. Sin embargo, una vez declarada la extemporaneidad del recurso de alzada formulado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, la resolución del TEAR de Madrid no puede ser revisada en perjuicio del contribuyente por el principio que prohíbe la *reformatio in peius*.

68. Como se ha indicado en los antecedentes de interés y como se ha recordado en los fundamentos anteriores, la resolución del TEAR de Madrid ordenó la retroacción de actuaciones, entre otros fines, para que se examinara la alegación del contribuyente relativa a la inexistencia de ganancia patrimonial derivada de la liquidación de CFDs sobre las acciones de POTASH.

69. En ejecución de la resolución del TEAR de Madrid se ha dictado un nuevo acuerdo de liquidación en el que se ha declarado que "en base a los documentos aportados por el contribuyente, se considera que en principio no habría obtenido ninguna ganancia patrimonial al no sufrir ninguna alteración en su patrimonio".

70. Por tanto, por la *reformatio in peius* y por el resultado de las nuevas actuaciones inspectoras, procede acoger la tesis del recurrente a propósito de esta cuestión.

71. Se estima el motivo de impugnación.

#### **OCTAVO.- Decisión del recurso.**

72. Se estima en parte el recurso contencioso-administrativo.

73. En consecuencia, se anula la resolución recurrida:

(i) en lo relativo a la estimación del recurso de alzada formulado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, al haber sido interpuesto extemporáneamente;

(ii) en lo relativo a dejar sin efecto la infracción de la confianza legítima apreciada por la resolución del TEAR de Madrid de 26 de junio de 2016;

(iii) en lo relativo a considerar incumplidos los requisitos del Régimen Especial de Tributación de trabajadores desplazados en territorio español que no han sido cuestionados en el acuerdo de liquidación dictado en ejecución de la resolución del TEAR de Madrid de 26 de junio de 2016;

(iv) en lo relativo a la ganancia patrimonial derivada de la liquidación de CFDs sobre las acciones de POTASH que se ha considerado inexistente en el acuerdo de liquidación dictado en ejecución de la resolución del TEAR de Madrid de 26 de junio de 2016; y

(v) con los efectos legales inherentes a esta declaración.

73. En todo lo demás, se confirma la resolución recurrida.

**NOVENO.- Costas.**

74. Sin costas, al tratarse de una estimación parcial ( art. 139.1 de la LJCA).

**FALLO**

En el recurso contencioso-administrativo n.º 906/2020, interpuesto por D. Silvio contra la Resolución del TEAC, de 12 de marzo de 2020, que estimó el recurso de alzada del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT y desestimó el recurso de alzada del contribuyente interpuestos contra la Resolución del TEAR de Madrid, de 26 de junio de 2016, referida a las reclamaciones interpuestas contra la liquidación practicada por la Inspectora Regional de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT, concepto IRPF, ejercicios 2009/2010/2011, así como contra el acuerdo sancionador derivado de dicha liquidación, debemos:

1º.- Estimar en parte el recurso contencioso-administrativo.

2º.- En consecuencia, se anula la resolución recurrida:

(i) en lo relativo a la estimación del recurso de alzada formulado por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, al haber sido interpuesto extemporáneamente;

(ii) en lo relativo a dejar sin efecto la infracción de la confianza legítima apreciada por la resolución del TEAR de Madrid de 26 de junio de 2016;

(iii) en lo relativo a considerar incumplidos los requisitos del Régimen Especial de Tributación de trabajadores desplazados en territorio español que no han sido cuestionados en el acuerdo de liquidación dictado en ejecución de la resolución del TEAR de Madrid de 26 de junio de 2016;

(iv) en lo relativo a la ganancia patrimonial derivada de la liquidación de CFDs sobre las acciones de POTASH que se ha considerado inexistente en el acuerdo de liquidación dictado en ejecución de la resolución del TEAR de Madrid de 26 de junio de 2016; y

(v) con los efectos legales inherentes a esta declaración.

3º.- En todo lo demás, se confirma la resolución recurrida.

4º.- Sin costas.

Intégrese la presente sentencia en el libro de su clase y una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación, que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

**PUBLICACIÓN.**-La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).

Síguenos en...

