

**Asunto C-363/20****Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

5 de agosto de 2020

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Fővárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría)

**Fecha de la resolución de remisión:**

29 de junio de 2020

**Parte demandante:**

MARCAS MC Szolgáltató Zrt.

**Parte demandada:**

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración nacional de Impuestos y Aduanas, Hungría)

**Objeto del procedimiento principal**

Recurso contencioso-administrativo contra una resolución administrativa adoptada por la Dirección de Recursos de la Administración nacional de Impuestos y Aduanas

**Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

Principios contables aplicados al tratamiento contable de los ingresos por cánones — Resolución de la autoridad tributaria que ha sido adoptada en el contexto del control *a posteriori* de una declaración tributaria y que declara la existencia de una deuda tributaria — Derecho a un juicio justo en el contexto del procedimiento de inspección tributaria — Seguridad jurídica — Prohibición del abuso de derecho — Multa tributaria — Proporcionalidad — Imputación a la deuda tributaria declarada en el año de que se trata del impuesto pagado en exceso determinado mediante una declaración complementaria relativa al año anterior a aquel —

Extensión del examen de la autoridad tributaria al año anterior o al posterior al año de que se trata — Protección de la confianza legítima — Conducta de la autoridad tributaria que fundamenta una expectativa legítima

Base jurídica: Artículo 267 TFUE

### Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Es conforme con el derecho a un juicio justo, reconocido como principio general del Derecho en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), y con los principios generales de seguridad jurídica, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima una práctica de la autoridad tributaria de un Estado miembro en virtud de la cual, en el contexto del control *a posteriori* de la declaración del contribuyente —sin que se haya apreciado la infracción por parte del contribuyente de una disposición contable concreta o de una norma jurídica material relativa al tributo objeto de la inspección y sin que se haya modificado la cuota del impuesto adeudada respecto de lo recogido en la declaración en los años a los que se refiere la actividad económica—, la autoridad tributaria aprecia, sin motivarlo, la existencia de una diferencia tributaria a cargo del contribuyente por el único motivo de que este no ha elaborado su declaración teniendo en cuenta, entre los principios contables recogidos en la Ley de Contabilidad del Estado miembro, dos principios fiscales según lo exigido por la autoridad tributaria, sino que, haciendo uso de su margen de apreciación, la ha hecho basándose en otros principios que ha considerado que regulaban la contabilidad de su actividad económica?
- 2) ¿Pueden interpretarse los artículos 2, apartado 3, y 31 de la Directiva 78/660/CEE (Cuarta Directiva), a la luz del derecho a un juicio justo reconocido en el artículo 47 de la Carta y de los principios generales de seguridad jurídica, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima, consagrados como principios generales del Derecho de la Unión, en el sentido de que, en el caso de una actividad económica que se refiere a varios ejercicios económicos, si la autoridad tributaria sustituye los principios contables elegidos por el contribuyente por otros principios contables y, como consecuencia de ello, realiza un cambio de asiento contable que afecta también a las declaraciones tributarias de los años adyacentes, es obligatorio que extienda su inspección también a aquellos ejercicios económicos a los cuales se refiere la actividad económica y a los que afectan, por tanto, las conclusiones de la autoridad tributaria relativas al período objeto de inspección? ¿Al realizar el control *a posteriori* de la declaración del contribuyente, debe la autoridad tributaria tener en cuenta, en el ejercicio económico objeto de examen, las partidas modificadas mediante una declaración complementaria relativa al año anterior con el resultado de que ha habido un sobrepago por parte del contribuyente como

consecuencia de haber pagado el impuesto antes de la fecha de vencimiento, o es conforme con los principios señalados y con la prohibición del abuso de derecho del artículo 54 de la Carta una actuación en virtud de la cual la autoridad tributaria declara la existencia de una deuda tributaria a cargo del contribuyente a pesar de haber un sobrepago?

- 3) ¿Es proporcionado sancionar la elección de un método contable eventualmente incorrecto mediante la declaración de la existencia de una diferencia tributaria calificada de deuda, teniendo en cuenta además que se impone el pago de una multa —aunque solo sea por un importe del 10 %—, y un recargo de mora, si el impuesto objeto del litigio se ha pagado antes del vencimiento y ha figurado a lo largo del procedimiento hasta el final como sobrepago en la cuenta corriente tributaria de la demandante, por lo que no se ha producido ninguna pérdida de ingresos para la Hacienda Pública, y no existen indicios de abuso?
- 4) ¿Puede interpretarse el principio de (protección de la) confianza legítima en el sentido de que su base objetiva, es decir, la expectativa del contribuyente por lo que respecta al tratamiento contable, resulta fundada si la autoridad tributaria ha realizado previamente alguna inspección en la sede del contribuyente en el curso de la cual ha apreciado, aunque no haya habido una declaración específica o solo se deduzca implícitamente de su conducta, que la presentación y la llevanza de los justificantes, de los libros y de los registros era conforme con lo prescrito, o el contribuyente solo puede invocar el principio de confianza legítima si la autoridad tributaria lleva a cabo su control *a posteriori* de las declaraciones tributarias que dan lugar a períodos cerrados, extendiéndolo a todo tipo de impuestos y se pronuncia favorablemente de forma expresa acerca de la práctica contable del contribuyente? ¿Actúa la autoridad tributaria de manera conforme con los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima si en posteriores resoluciones atribuye consecuencias jurídico-tributarias a las irregularidades contables de tal modo que, alegando el carácter formal o incompleto de la anterior inspección o la falta de una declaración favorable expresa, no reconoce que la demandante confió fundadamente en que su práctica contable anterior era correcta?

### **Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas**

- Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativa a las cuentas consolidadas [DO 1983, L 193, p. 1 (edición especial en español: capítulo 17, tomo 1, p. 119); en lo sucesivo, «Séptima Directiva del Consejo»], artículos 16 y 17.
- Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas

anuales de determinadas formas de sociedad [DO 1978, L 222, p. 11(edición especial en español: capítulo 17, tomo 1, p. 55); en lo sucesivo: «Cuarta Directiva del Consejo»], artículos 2 y 31.

- Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, artículos 47 y 54.

### **Disposiciones de Derecho nacional invocadas**

- A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Ley LXXXI de 1996, relativa al impuesto sobre sociedades y al impuesto sobre los dividendos; en lo sucesivo, «TAO»), artículos 1 y 7. Con arreglo al artículo 1, esta Ley debe interpretarse teniendo en cuenta las disposiciones de la a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Ley C de 2000, de Contabilidad; en lo sucesivo, «Ley de Contabilidad») y de conformidad con ellas. Las divergencias respecto de lo dispuesto en la Ley de Contabilidad dirigidas a asegurar una visión de conjunto fiel y veraz no podrán dar lugar a cambios en la obligación tributaria. Según el artículo 7, apartado 1, letra s), el resultado antes de impuestos se reducirá en una cuantía equivalente al 50 % de los ingresos contabilizados como resultado antes de impuestos del ejercicio fiscal en concepto de cánones percibidos.
- Ley de Contabilidad, artículos 15 y 16. Las disposiciones invocadas recogen los principios básicos que debe aplicar el contribuyente al preparar sus cuentas y en la llevanza de la contabilidad, entre los cuales figuran, además de muchos otros, los principios de devengo y de contabilidad de ejercicio.
- Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley XCII de 2003, de Procedimiento General Tributario; en lo sucesivo, «antigua LPGT»), artículos 44, 49, 87, 165, 170 y 171. El artículo 44 hace referencia a la forma de llevanza de los libros y registros y a su carácter documentado. El artículo 49 se refiere a la posibilidad de que el contribuyente modifique la declaración por la vía de la autocorrección fiscal. El artículo 87 enumera las modalidades de inspección y destaca que la inspección que tiene por objeto controlar *a posteriori* las declaraciones da lugar a un período cerrado con una inspección. El artículo 165 se refiere al recargo de mora por pago del impuesto fuera de plazo. El artículo 170 define el concepto de deuda tributaria y ordena que se tomen en consideración las cantidades pagadas en exceso como cumplimiento de la obligación tributaria. El artículo 171 regula la posibilidad de reducir la multa tributaria.

### **Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal**

- 1 La demandante, MARCAS MC Szolgáltató Zrt. (en lo sucesivo, «MARCAS MC»), cedió el uso de la marca de su propiedad a sus empresas asociadas a cambio de un canon. Entre las partes, la liquidación se llevaba a cabo de tal manera que MARCAS MC emitía trimestralmente facturas sobre la base de las

cifras de ventas estimadas por las empresas asociadas para el trimestre en cuestión. En tales facturas, MARCAS MC corregía las obligaciones de pago tomando en consideración la diferencia entre los datos estimados del trimestre anterior y las cifras de venta reales, de modo que descontaba del total de sus facturas correspondientes al trimestre en cuestión la diferencia, o bien la agregaba a estas.

- 2 El 11 de marzo de 2014, la autoridad tributaria de primer grado inició una inspección en la sede de MARCAS MC en relación con el período comprendido entre enero de 2010 y diciembre de 2013. Según el acta de la inspección, redactada el 24 de julio de 2015, objeto de esta eran únicamente las operaciones relativas al canon y, sobre la base del examen de los documentos y las declaraciones recabados, se cerró concluyendo que la práctica de MARCAS MC era conforme con lo dispuesto en la antigua LPGT.
- 3 El 18 de septiembre de 2014, la autoridad tributaria de primer grado puso en marcha una inspección en la sede de MARCAS MC en relación con el ejercicio fiscal 2013 que tenía por objeto el control *a posteriori* de las declaraciones. Esta inspección se extendió a la totalidad de los impuestos y las subvenciones públicas. Según las conclusiones de la referida autoridad, el tratamiento contable que MARCAS MC dispensaba a la liquidación de los ingresos por cánones no era conforme con los principios contables de devengo y de contabilidad de ejercicio recogidos en la Ley de Contabilidad porque, entre otras cosas, en la factura correspondiente al primer trimestre de 2013 había tenido en cuenta, como partida que reducía el canon, los ingresos por cánones ya incluidos en la factura en el cuarto trimestre de 2012 (que resultaron ser excesivos sobre la base de las cifras reales). En su resolución de 4 de abril de 2016, la autoridad tributaria de primer grado declaró la existencia de una diferencia tributaria a cargo de MARCAS MC y le impuso una multa por importe del 50 % de la deuda tributaria y un recargo de mora.
- 4 Después de la adopción de la resolución de la autoridad tributaria de primer grado, MARCAS MC puso en marcha el mecanismo de autocorrección fiscal en relación con sus obligaciones tributarias de los años 2011 y 2012. Esta autocorrección puso de relieve que su obligación tributaria ascendía a una cantidad inferior a la que figuraba en la declaración correspondiente al año 2012, al tiempo que mantuvo la diferencia como sobrepago en su cuenta corriente tributaria.
- 5 A raíz del recurso interpuesto por MARCAS MC, la autoridad tributaria de segundo grado (en lo sucesivo, «Dirección de Recursos») redujo el importe de la multa al 10 % de la deuda tributaria.
- 6 MARCAS MC interpuso recurso contra la resolución de segundo grado. El tribunal que conoció del asunto anuló la resolución impugnada y ordenó a la Dirección de Recursos que dictase una nueva resolución de segundo grado. En el nuevo procedimiento, la resolución de segundo grado adoptada el 22 de agosto de 2018 modificó la resolución de primer grado de tal forma que redujo la multa al

10 % de la deuda tributaria y rebajó el importe del recargo de mora, pero confirmó dicha resolución en todo lo demás.

### **Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal**

- 7 MARCAS MC señala, alegando la vulneración de los principios de seguridad jurídica y de un juicio justo, que deben tenerse en cuenta de forma conjunta los principios recogidos en la Ley de Contabilidad, pero que la Dirección de Recursos únicamente se basó en los principios de devengo y de contabilidad de ejercicio. La Dirección de Recursos debería haber tomado en consideración en el año en cuestión ciertas partidas modificadas mediante la declaración complementaria relativa al año anterior, es decir, que MARCAS MC había dado cumplimiento a su obligación de pagar el impuesto antes del vencimiento efectivo de este. Además, MARCAS MC alega la vulneración del principio de (protección de la) confianza legítima porque, en vista de lo declarado en inspecciones previas, su confianza en que su actuación seguía siendo conforme con las normas jurídicas resultaba fundada, por lo que no cabía esperar de ella que modificase una práctica suya que no había sido censurada previamente por la autoridad tributaria.
- 8 Según la Dirección de Recursos, deben aplicarse todos los principios contables recogidos en la Ley de Contabilidad, y, con su actuación, el contribuyente puede haber vulnerado también todos ellos. A su parecer, MARCAS MC interpreta incorrectamente tales principios. Además, la Dirección de Recursos destaca que lo declarado en el acta de la inspección previa era meramente formal porque tal declaración se refería solamente al cumplimiento de lo establecido en la antigua LPGT.

### **Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial**

- 9 El objeto del litigio consiste en la determinación de la base imponible y del tipo del impuesto sobre sociedades. En Hungría, con arreglo a la TAO (en lo relativo al impuesto sobre sociedades), constituye la base imponible de dicho impuesto el resultado contable calculado con arreglo a la Ley de Contabilidad, si bien la TAO establece una serie de factores de corrección respecto de tal resultado. En opinión del órgano jurisdiccional remitente, el tratamiento contable de las operaciones económicas correspondientes al año 2013 debe examinarse atendiendo a las Directivas Cuarta y Séptima del Consejo, vigentes todavía en el ejercicio fiscal objeto de la inspección, y a la Ley de Contabilidad que las transpuso en Derecho húngaro.
- 10 Por lo que respecta a la competencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Tribunal de Justicia») para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas, el órgano jurisdiccional remitente señala que ha basado sus cuestiones en principios generales del Derecho de la Unión que han sido desarrollados fundamentalmente por la jurisprudencia del Tribunal y que se plasman ahora también en el artículo 6 TUE.

- 11 Según la sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C- 617/10, EU:C:2013:105), cuando los órganos jurisdiccionales nacionales deban controlar la conformidad con los derechos fundamentales de una disposición o de una medida nacional por la que se aplica el Derecho de la Unión y, en este contexto, deban interpretar las disposiciones de la Carta, tienen la posibilidad —y, en su caso, la obligación— de plantear una petición de decisión prejudicial ante el Tribunal de Justicia con arreglo al artículo 267 TFUE. Según el criterio jurisprudencial del Tribunal de Justicia establecido en la sentencia de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros (283/81, EU:C:1982:335), esto será necesario siempre que la cuestión suscitada sea pertinente, que la disposición de Derecho de la Unión de que se trate no haya sido todavía objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia, o que la correcta aplicación del Derecho de la Unión no se imponga con tal evidencia que no deje lugar a duda razonable alguna.
- 12 Por lo que respecta a los dos primeros requisitos, el órgano jurisdiccional remitente explica que la conformidad de la aplicación por parte de la autoridad tributaria de los principios enumerados en la Ley de Contabilidad con lo prescrito en los artículos 2, apartado 3, y 31, apartado 1, de la Cuarta Directiva del Consejo afecta al fondo del asunto, por lo que las cuestiones son pertinentes. El Tribunal de Justicia ha desarrollado una jurisprudencia muy extensa acerca de los principios de seguridad jurídica, del derecho a un juicio justo y de proporcionalidad que, no obstante, se basa en cuestiones de hecho y de Derecho completamente distintas, por lo que cabe afirmar que las disposiciones de Derecho de la Unión de que se trata no han sido todavía objeto de interpretación por el Tribunal de Justicia.
- 13 En cuanto a la vulneración del principio de (protección de la) confianza legítima de los contribuyentes, la posibilidad de invocar este principio depende, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, del carácter fundado de las expectativas que se tienen (aspecto objetivo) y de si la parte confía efectivamente en la permanencia de la situación existente (aspecto subjetivo). Así, el Tribunal de Justicia examina antes de nada si, por un lado, las expectativas de la parte tienen una base objetiva que haya podido, con razón, hacerle concebir ciertas esperanzas, y, por otro lado, si esta confianza se ha puesto de manifiesto de alguna forma. A este respecto, la jurisprudencia de los tribunales húngaros no es uniforme. Según el órgano jurisdiccional remitente, no cabe esperar del contribuyente que, sin cambios normativos relevantes, modifique su práctica contable en relación con las operaciones si la autoridad tributaria no ha censurado tal práctica después de una inspección exhaustiva. La Kúria (Tribunal Supremo, Hungría), en cambio, ha señalado que fundamentar un derecho en el principio de confianza legítima, que garantiza la protección frente a cambios futuros, o hacer valer un trato más favorable solo es posible invocando alguna declaración o circunstancia fáctica positiva. Así pues, el hecho de que la autoridad tributaria no haya emitido una declaración no quiere decir que haya calificado de correcta la práctica contable del contribuyente. Por tanto, por lo que respecta a los requisitos objetivo y subjetivo del principio de protección de la confianza legítima, la práctica seguida en el Estado miembro no encaja en la doctrina del acto claro establecida en la sentencia

de 6 de octubre de 1982, Cilfit y otros (283/81, EU:C:1982:335), es decir, no existe una correcta aplicación del Derecho que no deje lugar a duda razonable alguna. El problema de interpretación jurídica que emerge en la aplicación del principio de confianza legítima afecta indiscutiblemente a la resolución del asunto en cuanto al fondo, por lo que es pertinente y no puede resolverse sin un procedimiento prejudicial.

- 14 En sus consideraciones acerca de las cuestiones prejudiciales primera y segunda, el órgano jurisdiccional remitente destaca que la Ley de Contabilidad no establece una subordinación jerárquica entre los principios contables. Todas las normas están sujetas a un único principio con arreglo al cual la llevanza de los libros debe hacerse de modo que la información financiera que se elabore a partir de ellos dé una imagen fiel y veraz de la situación patrimonial, financiera y de ingresos de la empresa. Partiendo de esto, la base imponible del impuesto sobre sociedades solo puede ser el resultado real de la actividad. A tal efecto, el contribuyente tiene derecho a elegir, de entre los varios posibles, aquel método contable que resulte más adecuado para alcanzar el fin señalado y que mejor se adapte a sus operaciones. Cualquiera que sea el método contable que aplique, este deberá ser apropiado para mostrar el resultado real de la actividad.
- 15 La autoridad tributaria derivó sus apreciaciones exclusivamente de los principios de devengo y de contabilidad de ejercicio, sin tener en cuenta el conjunto de principios, estrechamente vinculados entre sí, que se enumeran en la Ley de Contabilidad y en la Cuarta Directiva del Consejo ni la política contable de MARCAS MC, pero no reveló ninguna otra irregularidad. El órgano jurisdiccional remitente da cuenta de la práctica de la autoridad tributaria nacional en virtud de la cual esta, en el caso de una actividad económica que se proyecte también en el ejercicio económico anterior o siguiente, fundamenta la declaración como regla general en otros principios contables, apartándose de los elegidos por el contribuyente, es decir, realiza un cambio de asiento, lo cual genera una diferencia tributaria calificada de deuda fiscal en el año objeto de examen, mientras que en el año anterior o siguiente al examinado hay un impuesto pagado en exceso, sin que, no obstante, cambie la cuota del impuesto con respecto a los dos años consecutivos indicados porque la autoridad tributaria no impugna el importe total de la cuota. La autoridad tributaria, a pesar de que legalmente es posible hacerlo, no extiende su examen a los años inmediatamente anterior o posterior al que es objeto de tal examen, a los cuales también afecta el principio elegido. Si sometiera a examen varios ejercicios fiscales, no podría declararse la existencia de una diferencia tributaria.
- 16 Si bien el contribuyente tiene la posibilidad de hacer valer por la vía de la autocorrección fiscal la cantidad abonada en exceso generada en el año al que no alcanza el examen, esto solo lo exime de pagar dos veces la diferencia tributaria, pero no de pagar la multa y el recargo de mora.
- 17 En sus consideraciones acerca de las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, el órgano jurisdiccional remitente destaca que se abonó a la autoridad tributaria la

suma fijada como deuda tributaria incluso antes del vencimiento. Al mismo tiempo, la autoridad tributaria no tuvo en cuenta, en el curso de la inspección realizada en relación con el año de que se trata, los hechos contenidos y lo señalado en la declaración complementaria ni el ejercicio económico modificado al que esta se refiere. En el presente asunto, esto ha dado lugar a que el resultado de la inspección no refleje el resultado real de la actividad de MARCAS MC, porque esta sociedad no ha podido imputar a la deuda del año 2013 el sobrepago del año 2012.

- 18 Por lo que respecta al principio de confianza legítima, el órgano jurisdiccional remitente señala que, como resultado de la inspección previa realizada en la sede de MARCAS MC, la autoridad tributaria dejó constancia en el acta de que la llevanza de la contabilidad por parte de MARCAS MC se realizaba de manera conforme a lo prescrito en la antigua LPGT. Según esto, la autoridad tributaria no solo había tomado conocimiento implícitamente de la práctica contable de MARCAS MC, sino que se había pronunciado favorablemente sobre su conformidad a Derecho. Además, la citada inspección había tenido por objeto expresa y exclusivamente una actividad económica idéntica a la que es objeto del presente procedimiento.
- 19 Al mismo tiempo, la antigua LPGT asocia efectos jurídicos distintos a los diferentes controles: mientras que el control *a posteriori* de las declaraciones tributarias da lugar a un período cerrado, cuyo efecto jurídico es que, una vez puesto en marcha el control, el contribuyente ya no puede recurrir a la autocorrección fiscal y la autoridad tributaria no puede realizar controles adicionales, otros tipos de control no producen tal efecto jurídico y, en caso de que se detecte una irregularidad, la autoridad tributaria puede poner en marcha un control *a posteriori*.
- 20 En este contexto, las diferencias de opinión existentes entre los jueces húngaros pueden resumirse diciendo que, mientras que, según el órgano jurisdiccional remitente, el requisito objetivo para poder aplicar el principio de protección de la confianza legítima se cumple si la autoridad tributaria no censura, en el curso de cualquier inspección fiscal realizada en relación con los años previos, la práctica contable del contribuyente en un aspecto que después considera contrario a Derecho, la Kúria no considera aceptables como expectativa fundada ni siquiera las conclusiones de un control *a posteriori* que da lugar a un período cerrado. En estas circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente espera que se dilucide si, en el caso de que la autoridad tributaria no se haya pronunciado acerca de la práctica contable del contribuyente, es decir, de que no haya censurado dicha práctica, puede considerarse que ello constituye el requisito objetivo que fundamenta la expectativa legítima del contribuyente en que su práctica no censurada por la autoridad tributaria es conforme con las normas jurídicas, o si es necesario para ello en todo caso que haya, por parte de la autoridad tributaria, un acto, una medida o una decisión positiva. Además, también debe resolverse la cuestión de si, desde la perspectiva de la aplicabilidad del principio de protección de la confianza legítima, tienen relevancia la forma o la naturaleza jurídicas de la

actuación o del silencio de la Administración que genera la expectativa legítima del contribuyente, y si es necesario, para poder aplicar dicho principio, que el contribuyente lleve a cabo alguna actuación positiva confiando en un entorno jurídico invariable o si, para que se cumpla el requisito subjetivo, basta también con que el contribuyente, confiando en que la práctica que sigue es correcta, no la cambie.

DOCUMENTO DE TRABAJO