



INFORME SOBRE LOS EFECTOS TEMPORALES DE LA JURISPRUDENCIA

1.- Presentación

La segunda sesión de 2023 del Foro de debate IEF/CDC se ha dedicado al análisis de los efectos temporales de la jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo. La cuestión, planteada a instancia de las asociaciones y colegios profesionales, se ha instalado en el debate público como consecuencia de la Sentencia de 12 de enero de 2023, rec. cas. 2059/2020, relativa a los intereses de demora derivados de devoluciones de ingresos indebidos.

Dicha resolución ha modificado la doctrina previa del Tribunal, establecida a través de la Sentencia de 3 de diciembre de 2020, rec. cas. 7763/2019, que consideraba dichos intereses como no sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Con arreglo al nuevo criterio, los intereses de demora derivados de devoluciones de ingresos indebidos no sólo tributan en aquel impuesto, sino que se integran en su base general, como ganancia patrimonial no derivada de transmisión.

Sin embargo, lo cierto es que el debate no es nuevo, habiéndose intensificado tras la introducción de la nueva casación, que ha incrementado notablemente la emisión de criterios interpretativos por parte del Tribunal Supremo. En la experiencia del Consejo para la Defensa del Contribuyente pueden detectarse quejas que proceden, en última instancia, de la invocación por parte del obligado tributario de un nuevo criterio interpretativo, pretendiendo la revisión, incluso, de situaciones ya firmes. En estas situaciones a las que nos referimos ahora, el problema es parcialmente distinto al que se plantea en relación con los intereses de demora, ya que no se trata de un cambio de criterio, sino de la primera fijación de doctrina por parte del Tribunal Supremo.

En ambos casos, de todos modos, y ya se trate de nuevos criterios favorables o perjudiciales para el contribuyente, la seguridad jurídica reclama la existencia de una regla clara para determinar cuáles son los efectos temporales de la nueva doctrina. Serán tales reglas las que deberían permitir, en unos casos, solicitar la rectificación de las autoliquidaciones y, en otros, practicar regularizaciones a la Administración.

De hecho, este problema ha sido objeto de análisis a través de un Grupo de trabajo constituido en el seno de la Fundación Fide, cuyo resultado es el Documento de



propuestas que puede consultarse aquí: <https://thinkfide.com/wp-content/uploads/2022/11/LOS-EFECTOS-TEMPORALES-DE-LA-FIJACION-Y-CAMBIOS-DE-CRITERIOS-INTERPRETATIVOS-EN-MATERIA-TRIBUTARIA-V3.pdf> (en adelante, Informe Fide).

Con el Informe que ahora presentamos, el Consejo para la Defensa del Contribuyente quiere contribuir al debate descrito, exponiendo, por un lado, las disfunciones que provoca la situación actual y, por otro lado, formulando propuestas que, en la medida de lo posible, reduzcan las incertidumbres. Todo ello, teniendo en cuenta el debate suscitado en el Foro de debate técnico IEF/CDC y añadiendo la posición propia del Consejo.

2.- Efectos temporales de la fijación o cambio de criterio interpretativo: estado de la cuestión

A la hora de analizar la situación, la primera cuestión que debe resaltarse es que no estamos ante un problema específicamente tributario, sino que afecta al menos, a todas las materias incluidas en el orden contencioso-administrativo. El principio básico que se ha venido aplicando tradicionalmente consiste en afirmar que la jurisprudencia hace decir a la norma lo que siempre ha querido decir. Dicho principio es válido para los casos en que se fija, por vez primera, la interpretación de determinada norma. Bajo esta idea ni siquiera puede hablarse, con propiedad, de una aplicación retroactiva de la jurisprudencia, sino que más bien sucede que la interpretación tiene el mismo efecto temporal que la norma interpretada.

Ahora bien, la nueva regulación del recurso de casación ha alterado el panorama en alguna medida y, de forma específica, en materia tributaria. Así, en nuestro ámbito se están produciendo un elevado número de admisiones, favorecidas por la complejidad técnica del sistema tributario y por la ausencia de cuantía para acceder a la casación. Esto se traduce, claro está, en una abundante fijación de criterios que, incluso, son enmendados luego en un corto espacio de tiempo.

Además, con la configuración de la nueva casación resulta difícil saber cuándo existe la fijación de una doctrina general, porque coexisten en aquélla el *ius litigatoris* y el *ius constitutionis*. Esto es, se fijan criterios a partir de la resolución de un caso concreto que, por sus particularidades, puede no ser apto para dar lugar a una doctrina de aplicación general. Es más, ni siquiera está claro si, bajo esta nueva casación, la emisión de una sola sentencia permite entender que se ha fijado



jurisprudencia sobre la materia en cuestión.

Estas circunstancias aconsejan replantearse los efectos temporales de la jurisprudencia, especialmente para los casos en que se produce un cambio de doctrina, tal y como ha sucedido, por ejemplo, con las entradas domiciliarias o, en sentido opuesto, con la tributación de los intereses de demora derivados de la devolución de un ingreso indebido.

Pero lo cierto es que la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (en adelante, LJCA) no contiene ninguna previsión acerca de los efectos temporales de la jurisprudencia ni sobre las posibilidades que tiene el propio Tribunal Supremo para delimitar en el tiempo los efectos de sus fallos. Se trata de una situación muy distinta a la que sucede con las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) o del Tribunal Constitucional (en adelante, TC), donde es usual que se limiten los efectos temporales del fallo.

Este escenario se produce, además, desconociendo la singularidad de lo tributario, donde el sistema descansa sobre una aplicación de la norma realizada por los propios sujetos pasivos, a través de la presentación de autoliquidaciones y sin que exista un acto administrativo que dote de estabilidad a la relación jurídica.

La situación contrasta, además, con la anterior regulación del recurso de casación en interés de ley, que presenta grandes semejanzas con la actual casación. Así, el art. 100.7 de la LJCA disponía, en relación al primero, que *"la sentencia que se dicte respetará, en todo caso, la situación jurídica particular derivada de la sentencia recurrida y, cuando fuere estimatoria, fijará en el fallo la doctrina legal. En este caso, se publicará en el «Boletín Oficial del Estado», y a partir de su inserción en él vinculará a todos los Jueces y Tribunales inferiores en grado de este orden jurisdiccional"* (la negrita es nuestra). Sí existe previsión vigente, sin embargo, para los supuestos de anulación de disposiciones generales, donde el art. 73 de la LJCA dispone que *"las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente"*.

La situación descrita, como es lógico, genera inseguridad para todas las partes de la relación. Particularmente grave es la situación de los contribuyentes, que se han visto



obligados a presentar su autoliquidación con los criterios interpretativos existentes en dicho momento y que, de forma sobrevenida, pudieran verse afectados por un cambio de jurisprudencia. Por ello, resulta muy valiente el esfuerzo realizado por el TEAC para compaginar, en tales situaciones, la aplicación de la doctrina fijada en cada momento por la jurisprudencia, con el principio de confianza legítima.

Sobre la virtualidad de dicho principio ante cambios de criterio ya se había pronunciado el TEAC en sus resoluciones de 10 de septiembre de 2019 (RG 4571/2016), 11 de junio de 2020 (RG 1483/2017), 23 de marzo de 2022 (RG 4189/2019) y 23 de junio de 2022 (RG 1539/2020).

En la resolución de 10 de septiembre de 2019 (RG 4571/2016) se analizaron los efectos de un cambio de criterio producido por una resolución del propio Tribunal Central respecto de situaciones declaradas por los obligados aplicando lo dispuesto por la DGT en contestación a una consulta tributaria. Ante esta situación, el Tribunal afirma que *"podemos determinar que un cambio de criterio de la Administración será vinculante sólo desde que dicho cambio tenga lugar, no pudiéndose regularizar situaciones pretéritas en las que el contribuyente aplicó el criterio administrativo vigente en el momento de presentar su autoliquidación"*.

En la resolución de 11 de junio de 2020 (RG 1483/2017) se examinaron los efectos de un cambio de criterio producido tanto por resoluciones del TEAC como por sentencias del Tribunal Supremo respecto de situaciones declaradas conforme a lo dispuesto por la DGT en contestación a una consulta tributaria. De nuevo, vuelve a reiterarse la doctrina anterior, afirmando 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"*.

El criterio sentado en las resoluciones anteriores se vuelve a reiterar en la de 23 de marzo de 2022 (RG 4189/2019) en la que se analizaba un supuesto en el que el obligado tributario autoliquidó conforme a un criterio jurisprudencial del Tribunal Supremo. La Inspección regularizó la situación tributaria aplicando un criterio contrario, derivado de nuevas sentencias del Tribunal Supremo que modificaban la jurisprudencia anterior, perjudicando al obligado tributario. La actuación del interesado no se consideró en este caso por parte de este Tribunal Central acreedora



de protección en virtud del principio de confianza legítima, entre otras razones porque, aunque cuando se devengó el impuesto estaba vigente la jurisprudencia en la que se apoyó el obligado tributario, ya no lo estaba cuando presentó su autoliquidación. En esta ocasión, el TEAC llegó a precisar, por vez primera, el momento que considera relevante para la aplicación del cambio de criterio, que no es, según esta posición, el vigente en el devengo, sino el aplicable cuando debe cumplirse la obligación, con la presentación de la autoliquidación.

Asimismo, dicha resolución aclara, de manera muy precisa, qué debe entenderse por "criterio administrativo vigente en el momento de presentar la autoliquidación", en el sentido de que debe equipararse al criterio que vinculaba a la Administración tributaria que regulariza la situación del contribuyente. A su vez, dicho criterio puede ser fruto a) de sus propios actos o manifestaciones, expresados, por ejemplo, en los manuales de confección de las autoliquidaciones, b) de contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, c) de resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central constitutivas de doctrina o dictadas en unificación de criterio o en unificación de doctrina o d) de la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Como consecuencia de la doctrina anterior, el TEAC ha dictado dos resoluciones relativas a los efectos del cambio de criterio del Tribunal Supremo en relación al gravamen de los intereses de demora derivados de la devolución de ingresos indebidos. Ambas resoluciones son de fecha 29 de mayo de 2023 y sus números son RG 2478/2022 y 8937/2022. La doctrina unificada que se fija es la siguiente:

"La doctrina fijada en la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019) es de aplicación a los intereses de demora abonados al obligado tributario por cualquier Administración tributaria, estatal, autonómica o local, como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos.

Conforme a lo dispuesto en la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2023 (rec. casación 2059/2020), que corrige expresamente el criterio fijado por dicho Tribunal en sentencia previa de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019) sobre la misma cuestión de interés casacional, los intereses de demora abonados al obligado tributario por la Administración tributaria estatal, autonómica o local, como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos, están sujetos y no exentos del IRPF, debiendo tributar como ganancia patrimonial a integrar en la renta general.

La existencia de dos criterios sucesivos y opuestos entre sí del Tribunal Supremo



sobre la misma cuestión de interés casacional plantea un problema relacionado directamente con el principio de protección de la confianza legítima, principio de creación jurisprudencial cuya eficacia depende de las concretas circunstancias de cada caso. En este sentido, la actuación de un obligado tributario que, a raíz de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 2020 (rec. cas. 7763/2019), hubiese formulado su autoliquidación por el IRPF sin incorporar a ella los intereses de demora satisfechos por una Administración tributaria como consecuencia de una devolución de ingresos indebidos, quedaría amparada por el principio de protección de la confianza legítima si, posteriormente, tras la publicación de la sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 2023 (rec. casación 2059/2020) que considera sujetos al impuesto dichos intereses, la Administración tributaria pretendiera regularizar su situación tributaria con apoyo en esta última sentencia, puesto que no se pueden regularizar situaciones pretéritas, en perjuicio del contribuyente, en las que éste aplicó en su autoliquidación el criterio jurisprudencial fijado en la sentencia de 3 de diciembre de 2020, criterio que al ser el vigente en el momento de presentación de su autoliquidación, era el criterio que, de acuerdo con la doctrina de este Tribunal Central, vinculaba a la Administración Tributaria”.

Por tanto, parece que la Administración tiene un criterio claro ante los cambios interpretativos perjudiciales para el contribuyente, que no sólo se refiere a las modificaciones en la jurisprudencia aplicable, sino a los propios cambios en el criterio administrativo. Consiste en impedir su aplicación a períodos anteriores, con fundamento en el principio de confianza legítima, pero entendiendo que el criterio vigente es el existente en el momento de la presentación de la autoliquidación, no siendo relevante el devengo de la obligación.

No obstante, debe tenerse en cuenta que el propio Tribunal Supremo va a pronunciarse sobre esta cuestión, ya que existen varias casaciones admitidas que tratan esta materia. Por citar las más relevantes, existen varios autos de admisión relativos a los efectos retrospectivos de la nueva doctrina sobre las entradas domiciliarias, todos de 27 de octubre de 2022 (ATS 15067/2022, 15068/2022, 15074/2022, 15078/2022, 15081/2022, 15082/2022, 15085/2022 y 15088/2022). En tales resoluciones se justifica tratar esta cuestión en los siguientes términos:

"5. Por último respecto a la cuestión relativa a si nuestra jurisprudencia ostenta o no carácter retrospectivo sobre las liquidaciones practicadas por la Administración



tributaria con fundamento en las pruebas obtenidas en el curso de una entrada en domicilio autorizada por resolución judicial firme debemos indicar que el cambio de criterio jurisprudencial, debidamente motivado, que se deriva de la evolución de la propia doctrina originada en los órganos superiores, a través de los recursos de casación y de revisión es considerado por el Tribunal Constitucional como acorde con la Constitución (STC 246/1993, de 19 de julio, FJ 3). Ahora bien, los cambios jurisprudenciales están sometidos a las garantías constitucionales no solo en lo que se refiere a la exigencia de motivación de la nueva jurisprudencia que se establezca, sino también al alcance temporal de las consecuencias que se puedan derivar de ese nuevo criterio jurisprudencial.

En vía de principio, el ámbito de aplicación de la jurisprudencia, desde el punto de vista temporal, es el mismo que corresponde a la ley que interpreta. La jurisprudencia es, por su propia naturaleza, de aplicación inmediata a todos los casos sometidos a los tribunales a los que la norma sea aplicable por razones temporales, con arreglo a lo que se ha calificado, especialmente en el ámbito del Derecho procesal, como principio de retroactividad mínima, en la línea del "mínimo efecto retroactivo" (STC 95/1993, de 23 de marzo), y de la aplicación inmediata del nuevo criterio, equivalente a dar eficacia retroactiva al cambio sobrevenido (regular retroaction), según subraya la doctrina científica. Esto es una consecuencia del carácter accesorio y complementario de la jurisprudencia respecto de la ley que aplica e interpreta, una de cuyas manifestaciones se refleja en el artículo 161.1 a), inciso segundo, CE cuando dice que [l]a declaración de inconstitucionalidad de una norma jurídica con rango de ley, interpretada por la jurisprudencia, afectará a ésta, si bien la sentencia o sentencias recaídas no perderán el valor de cosa juzgada".

La eficacia retroactiva de los cambios de criterio jurisprudencial que se deduce de este principio no es absoluta, planteando este recurso si puede prevalecer o no cuando implique como en este caso el sacrificio de derechos fundamentales o también de valores que la Constitución protege frente a la aplicación retroactiva de las normas, en aras de los principios de protección de situaciones consolidadas, de garantía de la seguridad jurídica, de proscripción de la arbitrariedad.

Así, si bien la eficacia retroactiva de los cambios de criterio jurisprudencial es una cuestión que no es totalmente nueva sí que pervive su carácter litigioso, no exento de matices e interpretaciones que reavivan un debate jurisprudencial y doctrinal no



totalmente solventado, que reclama una nueva respuesta por parte de esta Sala. Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva como criterio orientador y pacificador de la situación controvertida fijando jurisprudencia en relación con el carácter retrospectivo o prospectivo de la jurisprudencia emanada del nuevo recurso de casación articulado por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, que persiguió como finalidad encomendar al Tribunal Supremo la formación de jurisprudencia cuando se estime que presenta interés casacional objetivo”.

Un aspecto particular de esta misma materia ya ha sido analizado por el Tribunal Supremo. Nos referimos a la cuestión planteada por el Auto 15088/2022, de 27 de octubre, que admite un recurso de casación cuya segunda cuestión con interés casacional objetivo es la siguiente:

“1.2. Precisar si, la jurisprudencia emanada del recurso de casación ostenta carácter retrospectivo sobre las liquidaciones practicadas por la Administración tributaria con fundamento en las pruebas obtenidas en el curso de una entrada en domicilio autorizada por resolución judicial firme”.

Como puede observarse, se trata también del posible efecto retrospectivo de la jurisprudencia del Tribunal relativa a las entradas domiciliarias, pero con el matiz de tratarse de supuestos en los que el Auto autorizante había adquirido firmeza, existiendo cosa juzgada. Y con otro aspecto singular, como es el hecho de que el único vicio que cabía imputarle tanto a la actuación de la Administración como a la autorización concedida, era el hecho de iniciarse la inspección mediante la entrada domiciliaria.

Dicha cuestión ha sido resuelta por la STS de 12 de junio de 2023, rec. cas. 2434/2022, que se pronuncia en los siguientes términos (FJ 7º):

“En efecto, la causa de la vulneración del derecho a la inviolabilidad del domicilio radica en este caso, exclusivamente, en la falta de la notificación previa al obligado tributario de la incoación del procedimiento inspector para el que se solicitó la autorización de entrada. Se trata por tanto del incumplimiento de un elemento que pertenece al ámbito de los requisitos de legalidad ordinaria del acto que se pretendía ejecutar, aunque ello, sin duda, conlleve la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio. Es patente que la autorización judicial a la que se refiere el art. 18.2 CE no



es cualquiera, sino la otorgada en los casos previstos por las leyes y con los requisitos establecidos en las mismas. Ahora bien, la parquedad de la regulación legal sobre el procedimiento y condiciones para otorgar la autorización de entrada para el desarrollo de actuaciones de la inspección tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos (arts. 113 y 142.2 LGT) se ha tenido que suplir por una doctrina jurisprudencial que ha colmado la escasa densidad normativa de la regulación legal. En la evolución de esa doctrina jurisprudencial, se enmarca nuestra STS de 1 de octubre de 2020, cit., y otras que han seguido a la misma, entre ellas, la STS de 23 de septiembre de 2021 (rec. cas.2672/2021), que, junto a la anterior, cita la sentencia recurrida. Pero como toda doctrina jurisprudencial, se construye a partir de las cuestiones litigiosas planteadas y para resolver los conflictos jurídicos planteados, en los términos de las alegaciones de las partes, y en la etapa en que se produjo la solicitud de entrada y el auto de autorización de este caso, la doctrina jurisprudencial no excluía la posibilidad de simultanear la notificación de aquel acto con la entrada en el domicilio. No es extraño, por ello, que la ausencia del presupuesto de la notificación previa del procedimiento inspector no fuera una cuestión suscitada en el procedimiento de autorización de entrada seguido en este caso, ni en el auto que lo resolvió o la sentencia que confirmó aquel auto, pues deriva de la proyección retrospectiva de la profundización jurisprudencial de uno de los presupuestos de la autorización judicial de entrada. En este tipo de situaciones no existe la necesidad de intensificar la protección del derecho a la inviolabilidad del domicilio a través del efecto invalidante de las pruebas, pues el derecho a la igualdad procesal de las partes (art. 24.2 CE) no se ve quebrantado cuando, como declara la doctrina del Tribunal Constitucional en la STC 22/2003 de 10 de febrero, respecto a una situación que guarda gran semejanza con la que nos ocupa, "[...] el origen de la vulneración se halla[ba] en la insuficiente definición de la interpretación del Ordenamiento, en que se actúa por los órganos investigadores en la creencia sólidamente fundada de estar respetando la Constitución [...]".

Es cierto que el supuesto examinado presenta caracteres muy singulares. A pesar de ello, esta resolución parece reconocer una especie de confianza legítima a la Administración en cuestiones procedimentales, siempre que, dada la insuficiencia del marco normativo, actúe en la creencia de estar respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes. Al tiempo, toma en consideración la actitud del recurrente que, al impugnar el Auto habilitante, no invocó el inicio del procedimiento



mediante la entrada como defecto invalidante.

3.- Conclusiones y propuestas

La situación descrita en el apartado precedente no es la mejor desde la perspectiva de la seguridad jurídica, lo que lleva al Consejo a formular las conclusiones y propuestas que se exponen a continuación:

Ante todo, puede constatarse que el nuevo recurso de casación ha supuesto un aumento considerable de la fijación de criterios en materia tributaria por parte del Tribunal Supremo, dada la complejidad técnica presente en nuestro ámbito tributario y la ausencia de cuantía para acceder a dicho recurso. Esta mayor producción de criterios judiciales es, sin duda, positiva, ya que contribuye a un mejor desarrollo técnico del Derecho tributario en nuestro país.

Ahora bien, también es cierto que esta emisión de criterios interpretativos se está produciendo a un ritmo muy rápido, motivado por la necesidad de resolución de los recursos. Sucede, además, que, en muchas ocasiones, no es sencillo determinar cuándo el criterio viene determinado por las circunstancias del caso concreto, ya que el recurso de casación no sólo atiende a la función nomofiláctica, sino que, en la mayor parte de los casos, da respuesta a las pretensiones del caso concreto. Todo ello se traduce en cambios de criterio, que se producen en un escaso plazo de tiempo, siendo paradigmática la situación relativa al gravamen de los intereses de demora derivados de devoluciones de ingresos indebidos. Ello genera inseguridad para todos los operadores jurídicos, tanto para la Administración como para los contribuyentes.

Es más, existen aspectos básicos que, bajo la nueva casación, no están suficientemente claros. Ni siquiera es evidente la vigencia del art. 1.6 del Código civil, que considera jurisprudencia la doctrina reiterada del Tribunal Supremo. Bajo la nueva casación no se sabe si la fijación de criterio exige más de una sentencia o basta con una sola. Ello determina, a su vez, una dificultad añadida a la hora de decidir el efecto temporal de la jurisprudencia, ya que ni siquiera se conoce cuándo existe ésa.

Es cierto que el Tribunal Supremo, en diferentes Autos –a título de ejemplo, los números 2719/2018, 7724/2018 y 12124/2018-, ha expresado la necesidad de contar con más de una resolución. No obstante, lo hace en unos términos bastante ambiguos, que no dejan de despejar todas las dudas. En concreto, afirman lo siguiente:



"Desde esa perspectiva, podría considerarse, en consecuencia, que no concurriría la presunción establecida en el artículo 88.3.a) LJCA, al ya existir jurisprudencia relativa a las normas sobre las que la sentencia sustente la razón de decidir. Ahora bien, lo cierto es que, como apunta la mercantil recurrente, existe un único pronunciamiento sobre la cuestión debatida, con lo que, sensu stricto, no existe jurisprudencia, ex artículo 1.6 CC".

Como puede observarse, se trata de un razonamiento que va más dirigido a justificar la admisión del recurso que a dilucidar, de forma específica y directa, cuáles son los requisitos necesarios para la formación de jurisprudencia en el ámbito contencioso-administrativo. Desde esta perspectiva, parece un argumento que debe tomarse de forma equivalente a un *obiter dictum*.

Es más, en el reciente Auto 10834/2023, de 20 de julio, se vuelve a plantear esta cuestión. Se trata de un asunto en el que ya existe una sentencia sobre la misma materia, en concreto, la relativa al tratamiento de las subvenciones en el IVA en empresas de transporte. Nos referimos a la Sentencia de 22 de junio de 2020, rec. cas. 1476/2019, que afirma que aquéllas se integran en la base imponible, en los ejercicios previos a la modificación operada en el art. 78. Dos.3º de la LIVA, por obra de la LCSP. Pues bien, con posterioridad a la misma, se dictó la providencia de la Sección Primera, de 15 de abril de 2021, que inadmitió el recurso de casación preparado por otra empresa de transportes con este único fundamento:

"Acuerda su inadmisión a trámite, conforme al artículo 90.4.d) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, por pérdida sobrevenida del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

En efecto, la cuestión jurídica objeto de controversia ha sido resuelta por la Sección Segunda de esta Sala delo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en sentencia de 22 de junio de 2020, en un sentido contrario a la tesis que propugna en este recurso de casación la parte recurrente".

No obstante, al Auto que ahora comentamos admite el recurso de casación, en un asunto idéntico, sin aclarar si lo hace para la formación de jurisprudencia o para matizarla, precisarla o corregirla. En definitiva, no parece que se trate de una cuestión resuelta y pacífica.

Haciendo abstracción de lo anterior y como decíamos, los cambios de criterio



provocan inseguridad tanto para la Administración como para los contribuyentes, si bien la situación resulta especialmente gravosa para estos últimos, dada la obligación de autoliquidar. Por ello mismo, debe valorarse de forma muy positiva y consolidarse la posición adoptada por el TEAC, consistente en proteger la confianza legítima de los obligados cuando se produce un cambio de criterio interpretativo peyorativo para sus intereses. Todo ello teniendo en cuenta, adicionalmente, que dicha doctrina no sólo se refiere a los cambios en los criterios de la jurisprudencia, sino también de la Administración, identificándose los actos de esta última que generan confianza legítima. Además, el TEAC ha considerado que, en relación con los actos de la Administración, genera confianza legítima no sólo las resoluciones del propio TEAC o la doctrina de la DGT, sino también los propios actos o manifestaciones de la Administración tributaria expresados en los manuales de confección de las autoliquidaciones.

Se podrá estar o no de acuerdo sobre el momento que el TEAC considera relevante para la aplicación del cambio de criterio, que no es, según su posición, el vigente en el devengo, sino el aplicable cuando debe cumplirse la obligación, con la presentación de la autoliquidación. Pero de lo que no cabe duda es de que estamos ante un criterio claro, que ofrece seguridad jurídica, en la línea ya reclamada por este Consejo en su Informe 2/2019.

En sentido inverso, los cambios de criterio favorables para los obligados deben aplicarse retroactivamente, sin más límite que los derivados de la prescripción y de la firmeza de los actos administrativos. Cabe recordar, a este respecto, que la propia Administración tributaria así lo vino a admitir -trascendiendo, incluso, la firmeza de liquidaciones confirmadas en vía económico-administrativa- con ocasión de la fijación de criterio por el Tribunal Supremo en lo relativo al régimen tributario de las prestaciones de maternidad en el IRPF.

A estos efectos no es equiparable la posición de la Administración y la de los contribuyentes en lo relativo a la aplicación del sistema tributario. En el desarrollo de las relaciones tributarias la Administración no vela por la defensa de los intereses financieros de la Hacienda pública frente a los de los contribuyentes, sino por la prevalencia del interés general, que es el de todas las personas que integran la ciudadanía, en aras de una aplicación razonable del sistema tributario, con sujeción plena a la ley y al Derecho.



Desde el punto de vista de la Administración, los mayores problemas se producen en los casos en que el objeto de la nueva doctrina no es una cuestión sustantiva, sino procedimental, como son las entradas domiciliarias. En estas situaciones, la Administración ha estado actuando de determinado modo en la creencia de que lo hacía correctamente y, de pronto, una sola sentencia altera el estado de cosas. Por ello, no sería descabellado reconocer la existencia de cierta protección al actuar de la Administración bajo dichas circunstancias, en la línea que sostiene la STS de 12 de junio de 2023, rec. cas. 2434/2022, antes reproducida.

Por otra parte, en línea con el Informe Fide, el Consejo entiende que debería estudiarse la posibilidad de que nuestro país asumiera, positivizándola, una solución similar a la del Derecho de la Unión Europea.

Así, el art. 264 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece que "*si el recurso fuere fundado, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarará nulo y sin valor ni efecto alguno el acto impugnado. Sin embargo, el Tribunal indicará, si lo estima necesario, aquellos efectos del acto declarado nulo que deban ser considerados como definitivos*". El propio TJUE ha interpretado este precepto en el sentido de que la limitación de la aplicación retroactiva de sus pronunciamientos exige el cumplimiento de dos requisitos, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves [véanse, en particular, las sentencias *Skov y Bilka* (TJCE 2006, 3), apartado 51; *Brzeziński*, apartado 56; de 3 de junio de 2010 (TJCE 2010, 164), *Kalinchev*, C-2/09, Rec. p. I-4939, apartado 50, y de 19 de julio de 2012 (TJCE 2012, 220), *Rçdlihs*, C-263/11, Rec. p. I-0000, apartado 59].

Una solución como la descrita permitiría que la propia sentencia que introduce o altera un criterio interpretativo deje claro cuáles son sus efectos temporales, atendiendo a circunstancias que, aunque no automáticas, son conocidas con carácter previo y pueden ser esgrimidas por las partes durante el litigio.

Por último, el Consejo resalta la necesidad de que, desde la Administración, se ultime el proceso actual de creación de una base única de conocimiento, dirigida a dar a conocer y tener actualizados los criterios administrativos y judiciales de interpretación de las normas tributarias.