

LOS EFECTOS TEMPORALES DE LA FIJACIÓN Y CAMBIOS DE CRITERIOS INTERPRETATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA

ETAPA II

CONCLUSIONES DEL GRUPO DE TRABAJO DE FIDE

Madrid, mayo de 2025

Análisis del abánico de cuestiones que plantea el ámbito tributario la eficacia temporal de la doctrina casacional del Tribunal Supremo

MAYO DE 2025

LOS EFECTOS TEMPORALES DE LA FIJACIÓN Y CAMBIOS DE CRITERIOS INTERPRETATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA II

FUNDACIÓN FIDE



CONTENIDOS

| | |
|--|----|
| I. CONSIDERACIONES GENERALES..... | 3 |
| II. LA FIJACIÓN DE DOCTRINA CASACIONAL COMO PRESUPUESTO PREVIO PARA LA DELIMITACIÓN DE SUS EFECTOS TEMPORALES: COMPLEJIDAD DE LA TIPOLOGÍA DE PRONUNCIAMIENTOS ACTUALES. | 5 |
| III. LA EFICACIA TEMPORAL DE LAS STS A LA LUZ DE RECIENTES PRONUNCIAMIENTOS..... | 15 |
| IV. PROBLEMÁTICA PLANTEADA EN LOS SUPUESTOS EN QUE CONCURREN LOS EFECTOS VINCULANTES DE LAS CONSULTAS DEL DGT O CRITERIOS DEL TEAC CON POSTERIORES MODIFICACIONES DE CRITERIO..... | 18 |
| INTEGRANTES..... | 32 |
| AGRADECIMIENTOS..... | 33 |
| FIDE..... | 33 |

I. CONSIDERACIONES GENERALES

1. Con fecha de 9 de enero de 2025 fue constituido un Grupo de Trabajo centrado en el análisis de los efectos temporales de la fijación y cambios de criterios interpretativos en materia tributaria. Como resultado del desarrollo de las sesiones fue presentado y publicado un **primer Documento de Conclusiones y Propuestas**.¹
2. La **principal propuesta** obtenida tras el trabajo desarrollado por el GT -de composición multilateral con presencia de los distintos operadores jurídicos del ámbito tributario- fue la **necesidad de abrir un debate general** que permitiera (i) visibilizar los distintos **problemas prácticos** que se plantean para los ciudadanos y para las Administraciones públicas, y, a partir de ello, (ii) alcanzar **soluciones que eviten litigiosidad añadida, o colateral**, generada por las incertidumbres respecto al alcance y efectos en el tiempo de la doctrina fijada al resolver el TS los distintos recursos de casación
3. En el tiempo transcurrido desde la publicación de este primer Documento de Conclusiones y Propuestas, efectivamente, se ha evidenciado la trascendencia que ha adquirido esta problemática, siendo **creciente** su análisis y debate en múltiples Foros jurídicos.

Si bien podía considerarse incipiente esta problemática en el momento de constitución del GT, el devenir de la fijación de doctrina casacional ha revelado el **crecimiento exponencial de los interrogantes ligados a la eficacia en el tiempo de las diversas resoluciones, administrativas y judiciales**, previstas en nuestro sistema jurídico para fijar la interpretación de las normas que presentan incertidumbres.

La singularidad del ámbito tributario, en el que la necesidad de alcanzar seguridad jurídica -objetiva y subjetiva- opera como factor de competitividad, da lugar a una **convivencia de diversos mecanismos para la fijación de criterio**, cuya eficacia entrecruzada da lugar a una peculiar casuística apreciable en recientes pronunciamientos que han avivado el debate en los últimos meses.

A su vez, el modelo de aplicación de los tributos se halla fuertemente caracterizado por la generalización de la obligación de autoliquidar, eventualmente seguida por posteriores regularizaciones administrativas, lo cual da lugar a que la fijación de nuevos criterios, o la corrección de los anteriores, genere múltiples interrogantes en su proyección sobre dos escenarios distintos:

- **Obligaciones tributarias ya cumplidas** bajo un determinado marco interpretativo que pueda no estar ya vigente en el momento de la regularización administrativa: ¿qué criterios deben seguirse en dicha

¹ Consulta el documento completo en: <https://thinkfide.com/wp-content/uploads/2022/11/LOS-EFECTOS-TEMPORALES-DE-LA-FIJACION-Y-CAMBIOS-DE-CRITERIOS-INTERPRETATIVOS-EN-MATERIA-TRIBUTARIA-V3.pdf>

regularización?, ¿es posible identificar algún parámetro de distinción de diversas situaciones?

- **Obligaciones tributarias cuyo cumplimiento aún no era exigible** cuando se altera el marco interpretativo pero que pueden estar en diversas situaciones, en sucesión temporal: (a) generadas, o no, por decisiones económicas condicionadas por el marco vigente en el momento de su adopción que determinan hechos imposables posteriores; (b) devengadas, pero no autoliquidadas. En estos casos, ¿conforme a qué criterios deben cumplirse estas obligaciones?
4. Por estas razones se consideró conveniente, y oportuno, **retomar las sesiones del GT** en orden a continuar el debate en su día iniciado, incorporando nuevas cuestiones específicas, o complementando el desarrollo en su día contemplado en el primer Documento de Conclusiones y Propuestas. Tras el nuevo ciclo de sesiones, el GT formula el presente **Documento, como complementario o adicional al presentado en su día.**

II. LA FIJACIÓN DE DOCTRINA CASACIONAL COMO PRESUPUESTO PREVILO PARA LA DELIMITACIÓN DE SUS EFECTOS TEMPORALES: COMPLEJIDAD DE LA TIPOLOGÍA DE PRONUNCIAMIENTOS ACTUALES.

5. En primer término, se considera fundamental comenzar por el análisis de una premisa que puede parecer obvia, pero que opera necesariamente como previa: si se trata de discernir cuál es la eficacia en el tiempo de los mecanismos para la fijación y cambio de criterio, **debe clarificarse en primer término cuándo, indubitadamente, nos encontramos ante una resolución que fija criterio interpretativo susceptible de generalización.**
6. La LGT sí identifica con claridad cuándo nos encontramos ante (a) una Resolución interpretativa dictada por el Ministro de Hacienda y/o la Dirección General de Tributos (art. 12 LGT), (b) contestación vinculante a consulta (arts. 88 y 89), y (c) resoluciones dictadas por el TEAC (o la Sala Especial para la Unificación de Doctrina) en:
 - (i) recursos de alzada para la unificación de criterio previstos en el art. 242 LGT. En estos recursos es suficiente que el criterio se fije una sola vez;
 - (ii) resolviendo los novedosos procedimientos de adopción de resoluciones en unificación de criterio a las que se refiere el párrafo segundo del art. 229.1, d) LGT, modificado por la Ley 34/2015. También en este caso es suficiente que el criterio se fije una sola vez.;
 - (iii) doctrina reiterada del TEAC, según prevé el actual art. 239.8 LGT (apartado 7 hasta la reforma de la Ley 34/2015). En este sentido, y para que exista doctrina reiterada, será necesario que existan dos o más resoluciones que apliquen un mismo criterio, resolución o resoluciones anteriores cuya existencia se indicará en la resolución o resoluciones posteriores, a efectos de que por todos se pueda entender que es doctrina reiterada, cumpliendo así con esta cita expresa con el mandato de la Ley contenido en el art. 239.8 de que el TEAC recoja de forma expresa que se trata de doctrina reiterada;
 - (iv) recurso extraordinario para la unificación de doctrina previsto en el art.243 LGT resuelto por la Sala Especial para la Unificación de Doctrina (poco operativo en la práctica porque sólo se ha dictado una única resolución de 24-22-2010 00(04138/2010); En este recurso es suficiente que la doctrina se fije una sola vez.

Respecto a todos estos mecanismos se especifica por la LGT con claridad cuáles son en cada caso los órganos administrativos vinculados por el criterio fijado, estableciendo una

suerte de “jerarquía”, pero **no se especifica su respectiva eficacia temporal**; ello ha motivado que haya sido la propia **doctrina de la DGT y del TEAC** la que ha venido delimitando cómo debe proyectarse en el tiempo:

- (i) una **modificación por la DGT del criterio previamente sostenido¹ por la propia DGT**;
- (ii) una **modificación del criterio DGT que se ve corregido por la doctrina del TEAC.**²

² **Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/04571/2016/00/00**

Calificación: Doctrina

Unidad resolutoria: TEAC

Fecha de la resolución: 10/09/2019

Asunto:

Efectos del cambio de criterio del TEAC respecto de situaciones declaradas conforme a lo dispuesto por la DGT en contestación a una consulta tributaria. Confianza legítima.

Criterio:

La Inspección, de conformidad con el artículo 89.1 de la LGT, debió seguir el criterio previsto por las consultas vinculantes de la DGT vigente en el momento en que el contribuyente presentó su autoliquidación y que fue el aplicado en su autoliquidación, admitiendo la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios consignada por el obligado tributario. Al haber aplicado el criterio dispuesto por este Tribunal en resolución de 10-07-2008 (RG 4061/06) regularizando denegando el beneficio fiscal, la liquidación debe anularse. En este sentido se pronuncia la Sentencia de la Audiencia Nacional de fecha 17-04-2019 (rec. número 866/2016). **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.**

Criterio reiterado en RG 1483-2017, de 11 de junio de 2020

Este criterio supone un cambio de Criterio respecto al seguido en el RG 7502/2015, de 08-03-2018, resolución esta última que ha sido anulada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019, rec. 866/2016, siendo esta sentencia firme al no haberse recurrido en casación.

CV 2580-21:

6.- Respecto de la eficacia temporal del cambio de criterio expresado por esta Dirección General en el supuesto objeto de consulta, debe tenerse en cuenta que las contestaciones vinculantes que han supuesto un cambio de criterio, consultas V2023-18 y V3038-18, parten de la siguiente consideración:

“En este sentido el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 14 de diciembre de 2017 asumiendo el criterio del Tribunal Supremo de su sentencia de 1 de junio de 2017, se ha pronunciado en un supuesto similar, un contrato de concesión de obra pública para la construcción y explotación de un hospital, sobre si debía tributar como una única operación compleja a un tipo único, o si procedía desglosarse en servicios residenciales (alojamiento y manutención de pacientes, con tributación a tipo reducido) y servicios relativos a la obra (con tributación a tipo general).”

Pues bien, en el supuesto de que se considere aplicable a la entidad consultante el criterio de las consultas vinculantes V2023-18 y V3038-18, la sucesión de criterios debe respetar el principio de confianza legítima, principio general del Derecho de creación jurisprudencial, que aparece por primera vez en el Derecho alemán, recepcionándose por el Derecho comunitario y el español, donde figura reconocido legalmente desde la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, hoy recogido en el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, (BOE de 2 de octubre).

La sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018, (r. c. 2800/2017), aplica en materia tributaria el principio de confianza legítima en un supuesto en el que durante un dilatado período de tiempo la Administración consideró

determinada suerte de operaciones como no sujetas a imposición, para posteriormente en contra de este modo de conducirse dilatado en el tiempo, modificar su posición, en expresión de la citada sentencia: “Sí podemos afirmar, empero, que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imponibles), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios”.

Siguiendo la doctrina sobre el principio de confianza legítima de la citada sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018, la Audiencia Nacional en su sentencia de 17 de abril de 2019, (recurso 866/2016), indica:

“Si nos centramos en los parámetros utilizados por la última de la sentencia citada, dictada con la nueva casación, o lo que es lo mismo, fijando la doctrina jurisprudencial, comprobamos que en supuesto que enjuiciamos, lo que hizo el recurrente fue seguir a pies juntilla lo dicho por la Administración en el momento en que debía configurar sus autoliquidaciones. Fue fiel a los manuales y a las consultas, o siguiendo los términos en los que se ha pronunciado el Tribunal Supremo, lo hizo de conformidad con los actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión debía ser exigido a tenor de la normativa vigente y de la línea hermenéutica explícitamente manifestada y comunicada.

(...)

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

Por su parte, el TEAC en su resolución de 10 de septiembre de 2019, (00/04571/2016), estableció por primera vez la doctrina de 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 este sentido, la propia resolución señala que:

“De acuerdo con lo anterior, 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, debiéndose por tanto estimar las pretensiones actoras al respecto, admitiéndose la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada por el obligado tributario avalada por las consultas vinculantes de la DGT vigentes en el ejercicio en que el recurrente presentó su autoliquidación, anulándose la resolución del Tribunal Regional de Cataluña objeto del mismo así como la liquidación tributaria subyacente.”

Posteriormente el TEAC, en su resolución de 11 de junio de 2020, (00/01487/2017), reitera la doctrina de que un cambio de criterio vincula a 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.

Así, la resolución citada dispone que:

“Frente a ello, alega la recurrente mediante escrito de alegaciones complementario presentado el día 07/08/2019 que recientes pronunciamientos judiciales (entre otras, sentencias del Tribunal Supremo de fecha 13/06/2018 -rec. casación 2800/2017- y de la Audiencia Nacional de fecha 17/04/2019 -rec. 866/2016-) dicen que la Administración tributaria no puede aplicar un cambio de criterio que perjudique a los contribuyentes de forma retroactiva.

(...)

7. Sin embargo, no es tan sencillo identificar cuándo se ha sentado doctrina casacional y cuál es su alcance. En efecto, en la actualidad es posible apreciar una **evolución** de las sentencias dictadas por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo que **no pueden considerarse, en la actualidad, homogéneas en cuanto a la fijación de doctrina.**

Ello opera como presupuesto condicionante de la problemática de la eficacia temporal de los pronunciamientos, por cuanto en los casos en los que se aprecia falta de alcance casacional pierde importancia la determinación de su eficacia temporal.

8. Respecto a la doctrina casacional fijada por el Tribunal Supremo en la configuración del recurso de casación contencioso-administrativo ex LO 7/2015 **subsiste, en primer término, el importante interrogante relativo a si es necesaria reiteración de pronunciamientos respecto a la cuestión dotada de interés casacional objetivo.**

La mayoría del GT considera razonable afirmar que una sola STS fija doctrina.

Esta conclusión se refuerza por la dicción vigente del art. 56.5 LJCA, que permite solicitar la suspensión de un recurso contencioso-administrativo contándose con un único auto de admisión de casación en los casos en que se aprecie una identidad jurídica sustancial con la cuestión debatida en el recurso del que se está conociendo³.

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

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

Pues bien, el artículo 239.8 de la LGT establece:

"8. La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de

³ En cuanto al **acceso a la casación** por ejemplo, el ATS 17/01/2020 (RQ 529/2019) afirma lo que puede considerarse como **regla general** *"en el nuevo modelo casacional, cuando una cuestión litigiosa ha sido ya abordada, estudiada y resuelta por el Tribunal Supremo, y por tanto ya existe doctrina jurisprudencial sobre ella, los hipotéticos recursos que en el futuro puedan promoverse planteando esa misma cuestión, por lo general, carecerán de interés casacional, justamente porque carecerán de utilidad para formar jurisprudencia, desde el momento que la jurisprudencia ya está formada"*.

No obstante, esta regla general se atempera con el reconocimiento de las **excepciones** necesarias para evitar una excesiva rigidez en el acceso a la casación, **bien (i) porque el Tribunal Supremo considere que es necesario un nuevo pronunciamiento** (entre otros muchos, ATS 21/02/2020, RC 7176/2019: *"Como hemos dicho*

9. Así pues, podría pensarse que, conseguido el acceso a la casación, todos los pronunciamientos dictados por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en materia tributaria plantean en idénticos términos los interrogantes, secuenciales, relativos a (i) la extensión de la **doctrina fijada con alcance general**⁴⁴ y (ii) la **determinación de su eficacia temporal**.

Este fue el escenario contemplado en el primer Documento de conclusiones y propuestas del GT, a cuyo desarrollo nos remitimos. Sin embargo, en el tiempo transcurrido desde entonces la **tipología de pronunciamientos ha adquirido una**

*reiteradamente [por todos, ATS de 19 de diciembre de 2019 (RQ 461/2019)], para llevar a cabo una adecuada fundamentación del interés casacional no basta con denunciar que se ha infringido la jurisprudencia, sino que, más allá de este inicial razonamiento, es necesario argumentar por añadidura que objetivamente conviene un pronunciamiento de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo [artículo 89.2.f) in fine], a fin de formar jurisprudencia (artículo 88.1), sea porque no existe jurisprudencia propiamente dicha sobre el concreto aspecto en liza, sea porque se considera necesario unificar, matizar, clarificar, reforzar o tal vez reconsiderar la jurisprudencia ya existente.”, bien (ii) **porque existan previos pronunciamientos pero sean** anteriores a la entrada en vigor de la LO 7/2015 (vgr. ATS 9/10/2020 (RC 1315/2020) “ Ahora bien, esas dos resoluciones, un auto y una sentencia, que además abordan la cuestión en un sentido, a priori, favorable al postulado por la recurrente, han sido dictadas antes de que estuviera vigente el nuevo recurso de casación, lo que hace aconsejable un nuevo pronunciamiento del Tribunal Supremo sobre dicha cuestión en aras de la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución Española) para formar jurisprudencia mediante la doctrina reiterada a la que se refiere el artículo 1.6 del Código Civil, de modo que la Sala se pronuncie para reafirmar, reforzar o completar aquel criterio o, en su caso, para cambiarlo o corregirlo”.*

⁴⁴ Pueden considerarse ejemplos de doctrina casacional fijada con alcance general los siguientes:

Ejemplos.

STS 17/01/2025 (rec.cas. num. 4414/2023): “2.-El art. 68.7, conectado con el apartado 1, a) y b) LGT debe interpretarse en el sentido de que hay una correlación, a tenor del precepto, entre la facultad para declarar la derivación de responsabilidad solidaria y la de exigir el pago al ya declarado responsable -acciones distintas y sucesivas-, porque los hechos interruptivos, según la ley, son diferentes en uno y otro caso, de suerte que el carácter interruptivo ...”.

STS 14/01/2025 (rec. cas. núm. 846/2023): “De conformidad con lo precedentemente razonado, se establece como jurisprudencia la que a continuación se expone:

1) A efectos del IRPF, la ganancia patrimonial puesta de manifiesto como consecuencia de la retasación de bienes expropiados (art. 58 LEF) no trae causa de una alteración patrimonial diferente, autónoma y posterior a la producida originariamente con la expropiación del bien o derecho, sino que, por el contrario, se trata de valorar de nuevo tal ganancia, estableciendo un nuevo justiprecio, de acuerdo con la configuración legal de la ganancia, de manera que el valor de adquisición es el determinado por la adquisición del bien o derecho.

2) La ganancia patrimonial obtenida como consecuencia de la retasación (art. 58 LEF) debe imputarse temporalmente, cuando haya resultado litigioso el justiprecio fijado en la retasación, del modo establecido en las sentencias de este Tribunal Supremo de 26 de mayo y 12 de julio de 2017 (rec. 1137/2016 y 1647/2016), por las que el incremento reconocido en la resolución -administrativa o judicial- que lo resuelva debe imputarse al ejercicio en el que dicha resolución devenga firme, si contiene la determinación final e inmodificable del justiprecio.

3) A tales ganancias patrimoniales les resultan aplicables los coeficientes reductores o de abatimiento previstos en la disposición transitoria novena de la Ley del IRPF, a pesar de que la fijación del justiprecio de la retasación haya tenido lugar en momento posterior al 31 de diciembre de 1994, porque la adquisición se produjo en tiempo notoriamente anterior a la expresada fecha y el terreno expropiado no consta afecto a actividades económicas”.

notable complejidad y heterogeneidad, con impacto en la problemática de la eficacia temporal de la fijación y cambio de criterio.

10. En efecto, por un lado, la realidad está demostrando que el ámbito tributario se presta a un **elevado casuismo**, no siendo posible, ni debiéndose necesariamente, resolver todas las situaciones similares de la misma forma, pues en algunos casos concurren diferencias que justifican soluciones también distintas.

Por ello, se considera por los miembros del GT que no es necesariamente malo que el Tribunal Supremo esté **delimitando su doctrina en las últimas sentencias a casos en que se den las circunstancias analizadas en la sentencia y no otras**. Y ello por varias razones.

Por un lado, si el TS se limitara a resolver sólo supuestos más generales, no se formaría doctrina sobre cuestiones muy importantes que dependen de circunstancias concretas, matices o elementos diferenciadores⁵.

Por otro lado, dado el volumen de conflictos que se plantean en el ámbito tributario, cada concreta situación puede repetirse muchas veces – **dando lugar a supuestos específicos pero calificables como “supuestos-tipo”**- de tal modo que también la resolución de casos en situaciones peculiares o diferentes permite tener doctrina del Tribunal Supremo y poder extender sus conclusiones, cuando proceda, a **situaciones comparables**, en función de los argumentos en que la sentencia basa su conclusión.

El GT se encuentra de acuerdo en que, en estos casos, **la doctrina casacional queda fijada para cada supuesto-tipo, operando con carácter general sólo dentro de ese perímetro**. Es decir, con claridad se sostiene esta conclusión cuando es posible identificar **supuestos-tipo idénticos al enjuiciado**, dado que, aun cuando este haya quedado singularizado por específicos datos fácticos, la singularidad del ámbito tributario permite apreciar una **reiteración cuantitativa de casos correspondientes a cada supuesto-tipo**.

11. No obstante, plantea mayores dificultades resolver:
- (i) qué sucede en los supuestos en que se cuestiona si procede la **traslación de doctrina fijada para un supuesto no idéntico al enjuiciado, claramente al margen del perímetro del supuesto-tipo** pero que pudiera ser calificable como comparable;

⁵ Por ejemplo, **STS 13/03/2024** (rec. cas. núm. 6989/2022) QUINTO. - *Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso: De conformidad con el artículo 93.1 LJCA, en función de lo razonado precedentemente, procede declarar lo siguiente: En las circunstancias del caso, la existencia de un litigio civil sobre la herencia, con incidencia directa en la determinación de los elementos esenciales del tributo, suspende el procedimiento de recaudación sustanciado como consecuencia de la falta de pago de la autoliquidación, presentada por el contribuyente antes de haberse suscitado el referido procedimiento judicial.*

- (ii) y cuáles son los **parámetros** que deben emplearse en este análisis de comparabilidad para identificar el **alcance de la doctrina trasladada**.

El propio acervo de resoluciones de la Sala Tercera (AATS y SSTs) evidencia la complejidad de estos interrogantes, habida cuenta de que **su respuesta también condiciona el acceso a la casación**.

Así, por un lado, tenemos AATS relativos a supuestos no idénticos a los previamente resueltos, pero que pudieran considerarse asimilables, respecto a los cuales se admite la posibilidad de acceder a casación para que resuelva en función de otras circunstancias fácticas distintas,⁶ sin que sea nítida la frontera entre tales admisiones y el escenario constituido por las inadmisiones acordadas por entenderse únicamente implicado el *ius litigatoris* y sin que la resolución del litigio concreto presente impacto en el *ius constitutionis*⁷.

En este nivel – relativo a supuestos no idénticos a los previamente enjuiciados y resueltos – todos los miembros del GT están de acuerdo en que para determinar qué parte de las sentencias constituye doctrina, debemos estar a cada caso. En consecuencia, **sería muy deseable que el Tribunal Supremo explicitara en la sentencia, con la mayor claridad posible, cuál es el alcance de su resolución en términos de fijación de doctrina**.

Sin embargo, ante la ausencia de tal especificación en muchos pronunciamientos, los miembros del GT sostienen dos posiciones, distintas en los matices:

- Una parte de los miembros del GT considera que aislar la decisión final de la sentencia de los argumentos que la justifican conduce a una desnaturalización de la doctrina; de tal modo que puede entenderse que **forma parte de la doctrina del Tribunal Supremo la parte que se corresponda con la razón de decidir**, esto es, con los argumentos o valoraciones que llevan al TS a adoptar una determinada decisión.

⁶ **ATS 2/2/2023 (rec. cas. núm. 909/2022)**: *Entendemos que la cuestión planteada en este recurso suscita el interés necesario para que el Tribunal Supremo se pronuncie sobre la misma, toda vez que hemos constatado que no existe jurisprudencia de esta Sala que resuelva una cuestión jurídica específica como la que ahora se nos presenta, cumpliéndose de este modo la presunción que sienta el artículo 88.3.a) de dicho texto legal. Y ello sin perjuicio de la sentencia antes indicada, ya que en cualquier caso, la existencia de una única sentencia de este Tribunal (con un alcance más general que en el caso de autos), hace aconsejable -para formar jurisprudencia mediante la doctrina reiterada a la que se refiere el artículo 1.6 del Código Civil- que la Sala se pronuncie para reafirmar, reforzar o completar aquel criterio o, en su caso, para cambiarlo o corregirlo en los términos -en ambos supuestos- que la Sección de Enjuiciamiento tenga por conveniente.*

⁷ **ATS 29/04/2021, RC 344/2021**, que “no puede pretenderse, en el contexto de un recurso de casación con vocación nomofiláctica y de generación de jurisprudencia uniforme que, en este supuesto -art. 88.3.a)- quepa incluir la inexistencia de una resolución específica que resuelva un supuesto singular idéntico en sus aspectos fácticos al que se recurra en cada momento ante el Tribunal Supremo”.

Este sería el parámetro determinante para la traslación de la doctrina a supuestos distintos de los enjuiciados.

La consecuencia de ello sería aceptar que se aplica la doctrina casacional previamente fijada, con relación a un supuesto o cuestión distinta, por entender que son asimilables en cuanto a la razón de decidir.

Otra parte de los miembros del GT advierte que una **aplicación extensiva de la doctrina casacional presenta el riesgo de convertirla en jurisprudencia alejada de las circunstancias del caso.**

Con relación a ello es necesario recordar que la propia Sala Tercera del Tribunal Supremo advierte que *“o que en modo alguno cabe es que el recurso de casación se desvincule del caso concreto objeto de enjuiciamiento, pues aún la función principal nomofiláctica asignada no debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida entre las partes y resuelta en la sentencia impugnada, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes. Por ello las interpretaciones de las normas jurídicas y la doctrina que emane debe tener como obligado punto de referencia el caso concreto que se enjuicia, lo que descubre un elemento de utilidad, pues el pronunciamiento que se dicte sirve en cuanto da satisfacción a los intereses actuados que han desembocado en el recurso de casación, de suerte que no procede fijar doctrina jurisprudencial en abstracto, desconectada del caso concreto, por lo que no ha lugar a entrar sobre las cuestiones que pudieran presentar interés casacional, si a la conclusión a la que se llegue resulta ajena e irrelevante para resolver el caso concreto. (STS 16/10/2020 (rec. cas. núm. 6470/2018); ATS 09/03/2022, RQ 58/2022⁸*

⁸ La necesidad de manejar de forma armónica esta doble perspectiva, a la vez objetivada y circunstanciada, se explica en el **ATS 09/03/2022, RQ 58/2022:**

«El interés casacional que abre la puerta del recurso de casación es, pues, un interés casacional” objetivo”, pero que a la vez ha de fundamentarse “con singular referencia al caso”.

Desde esta perspectiva, ha dicho la jurisprudencia:

1º) que “el actual recurso de casación se aparta del caso concreto y de la solución particularizada y se dirige a la solución de situaciones problemáticas generales y potencialmente relevantes para un gran número de situaciones, de modo que sólo se puede estimar presente un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia cuando la interpretación normativa pretendida por la parte tiene una proyección significativa para una multitud de circunstancias presentes y, en particular, futuras, sirviendo así el principio de seguridad jurídica exigido por el art. 9.3 de la CE” (ATS de 26 de septiembre de 2018, RC 2745/2018); y

2º) que, ciertamente, “el recurso de casación articulado en la L.O. 7/2015, de 21 de julio, persigue como finalidad la formación de la jurisprudencia cuando se

44

estime que presenta interés casacional objetivo, pero no en abstracto, sino en relación con la resolución de las cuestiones suscitadas en el pleito que fueron objeto del pronunciamiento en la sentencia o debieran haberlo sido” (ATS de 12 de abril de 2019, RQ 83/2019).

Por tanto, la parte que prepara el recurso de casación debe argumentar que su recurso ostenta la dimensión objetiva propia del interés casacional “para la formación de la jurisprudencia” (art. 892.f] en relación con el art. 88.1

Por tanto, una parte de los miembros del GT considera que **este criterio debería ser también observado en orden a la extensión o aplicación de la doctrina fijada respecto a supuestos no idénticos al enjuiciado que dio lugar al pronunciamiento previo cuya traslación se cuestiona.**

De tal modo que el alcance de la doctrina casacional guarda correspondencia con las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, sin extenderse necesariamente la doctrina casacional fijada a los argumentos que sustentan la *ratio decidendi* en unos términos que permitan su ineludible traslación a la resolución de cuestiones distintas dotadas en otros recursos de interés casacional objetivo.

Ello no equivale a privar a estos pronunciamientos de toda relevancia en cuanto a los razonamientos que sustentan el fallo, toda vez que adquirirían el valor propio de la jurisprudencia en los términos establecidos en el art. 1.6 CC.

- 12.** Por otro lado, se observa en la actualidad que, en algunos casos, **es la propia sentencia la que explicita que**, a pesar de haber sido admitido el recurso de casación por la Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, se resuelve el recurso contencioso-administrativo, pero **no se considera procedente fijar doctrina casacional**⁹.

LJCA); pero a la vez ha de razonar convincentemente que esa cuestión objetivada no se suscita en abstracto, como si se estuviera solicitando a la Sala un dictamen consultivo de carácter académico, sino que se plantea precisamente porque resulta relevante para el enjuiciamiento de las cuestiones debatidas en el pleito, tal como este se ha entablado y resuelto.

En palabras de la STS de 22 de septiembre de 2020 (RCA 6470/2018) que “(...) lo que en modo alguno cabe es que el recurso de casación se desvincule del caso concreto objeto de enjuiciamiento, pues aún la función principal nomofiláctica asignada no debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida entre las partes y resuelta en la sentencia impugnada, en tanto que, como se ha dicho en pronunciamientos anteriores, de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes”.»

⁹ **STS de 29 de mayo de 2023** (rec. cas. núm. 6746/2021): “Las conclusiones y doctrina jurisprudencial que pudieran alcanzarse en esas situaciones pudieran ser distintas cuando no se produzca esa actuación *ad extra* que ha concurrido en este caso y que, sin duda, ha determinado el inicio del procedimiento. Pero las circunstancias fácticas de este recurso no ofrecen una base fáctica real para un pronunciamiento con fijación de doctrina jurisprudencial con el alcance general que plantea la cuestión de interés casacional, pues estaríamos pronunciándonos sobre una actuación hipotética”).

STS 9/12/2024(rec. cas. núm. 1174/2023): *En cualquier caso, no es posible dar respuesta a las preguntas de interés casacional que formuló en su día el auto de admisión, pues el examen de esas cuestiones habría requerido, imperiosamente, que los hechos que se erigen en presupuesto para la interpretación y aplicación de esas normas, tanto las referidas al derecho constitucional a la inviolabilidad del domicilio como los demás derechos a que hemos hecho mención hubieran quedado fijados de un modo claro e inequívoco; y, de otra parte, que la denuncia acerca de su contravención se hubiera fundado en la exposición jurídica razonada de motivos y argumentos encaminada a obtener la convicción de este Tribunal Supremo sobre su eventual vulneración, lo que, como mínimo, habría requerido una identificación precisa y motivada acerca de cuál de los derechos que, en bloque, se mencionan al efecto, habrían sido específicamente quebrantados por el hecho del acceso a una terminal de ordenador respecto de la que, se asegura, solo contenía datos de interés y relevancia fiscal....*

Podría considerarse que esta situación no debería darse conforme al diseño normativo otorgado al recurso contencioso-administrativo por la LO 7/2015, pero es evidente que la aplicación práctica de las normas no siempre produce el resultado considerado como óptimo a nivel teórico y abstracto.

Es obvio que siendo ámbitos de trabajo diferentes los de la sección de admisión y la de enjuiciamiento de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, puede haber discrepancias entre una y otra en cuando a la oportunidad de una casación sobre la cuestión admitida. Si además entendemos que la sección de enjuiciamiento dedica más tiempo al análisis, reflexión y discusión sobre el asunto, **es razonable que la propia sección de enjuiciamiento decida en la sentencia el alcance de su resolución en términos de doctrina**, modulando o incluso rechazando en su caso la fijación de doctrina.

Por tanto, esa situación debe entenderse como **natural e inevitable**, aunque sería deseable que no se repitiera excesivamente (lo que sería señal de un mal funcionamiento de la sección de admisión).

En este sentido, el GT considera que **sería conveniente que se cumplieran las previsiones de la LO 7/2015 en cuanto a la composición de la sección de admisión según lo establecido en el art. 90.2 LJCA: 2. La admisión o inadmisión a trámite del recurso será decidida por una Sección de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo integrada por el Presidente de la Sala y por al menos un Magistrado de cada una de sus restantes Secciones.** *Con excepción del Presidente de la Sala, dicha composición se renovará por mitad transcurrido un año desde la fecha de su primera constitución y en lo sucesivo cada seis meses, mediante acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo que determinará sus integrantes para cada uno de los citados periodos y que se publicará en la página web del Poder Judicial*

Frente a ello, la práctica habitual en los últimos años ha sido que en la composición de la sección de admisión únicamente se haya contado con un magistrado de la Sección segunda.

III. LA EFICACIA TEMPORAL DE LAS STS A LA LUZ DE RECIENTES PRONUNCIAMIENTOS

13. En los apartados anteriores se ha insertado, pues, esa complejidad observada en los últimos tiempos -respecto a la tipología de pronunciamientos de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo- que complica la identificación de la premisa necesaria para abordar el interrogante relativo a la eficacia en el tiempo.

Ubicados ya, a partir de este momento, en una hipótesis en la que, solventadas las dificultades para identificar cuándo queda fijada doctrina casacional y cuál es el perímetro al que resulta extensible, surge, de nuevo, el interrogante de cuál es su eficacia temporal.

14. Tal como quedó analizado en el Primer Documento del GT, la LJCA no contiene previsión específica respecto a cuál es la eficacia en el tiempo de la fijación y cambios de doctrina casacional.

En aquel documento se hallan las diferentes propuestas formuladas por los miembros del GT respecto a cuáles serían, en una dimensión *de lege ferenda*, los parámetros de resolución que podrían implementarse en línea con la eficacia temporal de las SSTJUE.

Resta por considerar **si, en el tiempo transcurrido desde el cierre de aquel Primer Documento del GT, en una dimensión *de lege data* el Tribunal Supremo se ha pronunciado específicamente respecto a cuál es la eficacia temporal de sus pronunciamientos en correspondencia con la doctrina previamente sentada por el Tribunal Constitucional.**

15. Respecto a este punto, los miembros del GT mantienen, también, algunas diferencias de matiz:
- Una parte de los miembros del GT considera que nuestro Tribunal Supremo no puede asumir que la aplicación retroactiva de los nuevos criterios sea contraria al principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE y que por tanto resulta necesario establecer algún tipo de limitación.

En primer lugar, el Tribunal Constitucional no ha llegado a dicha conclusión al pronunciarse sobre el efecto de los cambios en la jurisprudencia. Y, en segundo lugar, el Tribunal Supremo no puede adoptar una conclusión sobre cómo debe interpretar un precepto sobre la base de que una interpretación distinta sería inconstitucional, ya que ello implica asumir una inconstitucionalidad que solo puede ser declarada por el Tribunal Constitucional.

En línea con ello, se entiende que la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo **sí se ha pronunciado ya, explícitamente y con carácter general**, en la

sentencia núm. 1777/2024, de 7 de noviembre de 2024 rec. cas. 2440/2023 relativa al tratamiento de la ganancia patrimonial generada por las retasaciones en supuestos de expropiación, (y posteriores concordantes) respecto a la eficacia temporal de la doctrina casacional cuando afirma:

Recientemente, sobre los cambios de criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea hemos dicho lo siguiente en nuestra sentencia de 26 de junio de 2024, recurso nº 7664/2022:

"...carece de sentido otorgar a las sentencias primigenias del TJUE un valor y eficacia erga omnes en el primer pronunciamiento y negárselo en los siguientes, pues la función que se encomienda al TJUE debe predicarse del conjunto de las sentencias que dicta sobre una materia concreta. Lo contrario conllevaría una petrificación del sistema jurídico que ignoraría el carácter dinámico y evolutivo de la jurisprudencia y atentaría contra la labor interpretativa asignada al propio Tribunal.

Los principios de seguridad jurídica se garantizan mediante la prescripción, la firmeza de los actos o la preclusividad, pero no impidiendo la aplicación de un cambio de criterio efectuado por parte del Tribunal. Del mismo modo, tampoco se vulnera el principio de la confianza legítima".

Aunque dicha argumentación se refiere, en particular, a los cambios jurisprudenciales que surjan del TJUE, dicha doctrina es plenamente extensible a las sentencias del Tribunal Supremo".

Debe hacerse notar que en este inciso no se distingue entre eficacia temporal (a) de la fijación ex novo de un criterio interpretativo y (b) modificación de un criterio anterior; tampoco se emplea como parámetro de distinción el efecto "favorable" o "desfavorable" para ninguna de las partes de la relación jurídico-tributaria.

Por tanto, teniendo en cuenta la posición previamente sostenida respecto a que también se integran en el alcance de la doctrina casacional los argumentos o valoraciones que llevan al TS a adoptar una determinada decisión, la *ratio decidendi*, para una parte del GT en estas SSTS **ya habría quedado fijada doctrina casacional relativa a la eficacia en el tiempo de sus pronunciamientos**, además de haberse resuelto específicamente las cuestiones, relativas a diversos aspectos suscitados por la retasación de los justiprecios, a las que los autos de admisión atribuyeron interés casacional objetivo.

La conclusión de ello es, pues, que la fijación y cambio de criterios por parte del Tribunal Supremo siempre tiene efectos retroactivos, o retrospectivos, con independencia de que produzca un resultado "favorable o desfavorable" para cualquiera de las partes de la relación jurídico-tributaria. Lo cual exigiría revisar la actual posición del TEAC respecto a esta cuestión.

- Otra parte de los miembros del GT considera que **es discutible que la Sala Tercera del Tribunal Supremo ya se haya pronunciado, con carácter general, respecto**

a los efectos en el tiempo de sus pronunciamientos habida cuenta de que, en sí misma, no es una cuestión que haya sido resuelta directamente tras habersele atribuido interés casacional objetivo en previo auto de admisión.

Esta posición se halla en correspondencia con la previamente señalada, según la cual se entiende que la doctrina fijada en los recursos de casación no se extiende hasta los argumentos empleados en la *ratio decidendi* sino que se corresponde estrictamente con la resolución de las cuestiones con interés casacional objetivo a las que se otorga respuesta en sentencia.

Es cierto que un grupo de AATS, relativos a la problemática de las entradas domiciliarias, planteó expresamente cuál debe ser el efecto temporal de la doctrina fijada en STS de 1-10-2020 (que fijó novedosos criterios respecto a la validez de las entradas), pero la sección de enjuiciamiento resolvió con razonamientos de distinta índole.

En todo caso, desde esta posición se advierte que, **de aceptarse que debe otorgarse efectos retrospectivos a los pronunciamientos del Tribunal Supremo, con independencia del efecto “favorable o desfavorable” para el obligado tributario – en lo sustantivo- en cuanto al importe de la carga tributaria, ello también debería ser así respecto a la resolución de las cuestiones procedimentales.** Por tanto, por ejemplo, la validez de los procedimientos de inspección iniciados con entrada domiciliaria antes de dictarse la conocida STS de 1-10-2020 se habría visto afectada por el efecto retroactivo de la doctrina fijada en este pronunciamiento.

16. En todo caso, desde ambas posiciones se considera altamente deseable que se despejara, en un sentido o en otro, el siguiente interrogante: ¿qué pasa con las obligaciones tributarias devengadas bajo el anterior marco interpretativo pero que deben autoliquidarse una vez se ha visto superado por uno posterior?

La actual **posición del TEAC** es que es exigible al obligado tributario que siga el **criterio conocido con anterioridad a que finalice el período reglamentario para presentar la autoliquidación** -RTEAC de 29/05/2023, 00/02478/2022/00/00; Criterio idéntico en recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio RG 8937/ 2022, de 29/05/2023- **sin que, hasta la fecha, el Tribunal Supremo se haya pronunciado al respecto.**

No obstante, también existen argumentos que permitirían sostener que la fecha a la que debería atenderse es (a) el devengo de la obligación tributaria, o (b) la fecha en la que fueron adoptadas decisiones económicas condicionadas por el previo marco interpretativo. Esta cuestión se desarrolla con más detalle en el siguiente apartado, por ser común, pero aún más intensa, la problemática que se presenta en los supuestos en que confluyen efectos vinculantes de contestaciones a consulta con una posterior modificación de criterios interpretativos.

IV. PROBLEMÁTICA PLANTEADA EN LOS SUPUESTOS EN QUE CONCURREN LOS EFECTOS VINCULANTES DE LAS CONSULTAS DEL DGT O CRITERIOS DEL TEAC CON POSTERIORES MODIFICACIONES DE CRITERIO

- 17.** En la primera fase del GT no se desarrolló íntegramente la problemática específica, y más compleja, que plantea la **conurrencia de los efectos vinculantes de las contestaciones a consulta con posteriores cambios de criterio, o con la fijación ex novo de criterio por parte del TEAC o del TS relativo a una cuestión respecto a la que únicamente se contaba con criterio preexistente de la DGT, que pasa a ser corregido**

A la luz de recientes pronunciamientos del Tribunal Supremo ha vuelto a adquirir especial intensidad este debate, abarcando incluso algunos aspectos que podían considerarse ya zanjados con anterioridad.

Por tanto, se ha considerado especialmente relevante incorporar a esta segunda fase del GT el análisis de **las situaciones en las que se implican las contestaciones a consulta formuladas a la DGT con posteriores regularizaciones y/o cambios de criterio interpretativo.**

- 18.** El conjunto del GT está de acuerdo en la **esencial relevancia que adquieren, en un modelo de aplicación de los tributos basado en un cumplimiento voluntario mediante autoliquidación, los efectos vinculantes de las contestaciones a consulta** (y, también, las infrecuentes resoluciones interpretativas previstas en el art. 12.3 LGT) como mecanismo para la fijación de criterio.

La extensión de los efectos vinculantes de las contestaciones a todas las consultas ex Ley 58/2003, General Tributaria, se corresponde con los imperativos de seguridad jurídica que exige este modelo de aplicación de los tributos, operando, simultáneamente, como **factor de competitividad y de atribución de derechos subjetivos a los obligados tributarios.**

Potentes razones, fundamentadas tanto en los intereses generales como en los particulares dignos de protección, justifican la regulación positiva de los mecanismos mediante los cuales se fija doctrina administrativa con efectos vinculantes para la propia Administración tributaria.

En este contexto debe también insertarse **el efecto vinculante que la LGT atribuye a la doctrina fijada por el TEAC** en los supuestos más arriba identificados.

- 19.** El conjunto del GT también está de acuerdo en que debe tenerse siempre presente la distinción de dos escenarios distintos:

- a. **El que se presenta en aquellos casos en los que el obligado tributario se aparta en su autoliquidación de los criterios fijados por el DGT y/o el TEAC, siendo objeto de posterior regularización que es, a su vez, impugnada por el obligado tributario por discrepar de dichos criterios.**

En estos supuestos, **todas las cuestiones interpretativas se insertan en el debate procesal, y su resolución se somete a la jerarquía de la secuencia DGT-TEAC-órganos judiciales.**

En este escenario, la función constitucional de los órganos judiciales determina la supremacía de su criterio interpretativo que, según los casos, culmina en las sentencias dictadas por el Tribunal Supremo en el actual recurso de casación en el orden contencioso-administrativo y/o por el TC o el TJUE.

- b. **Un escenario distinto es el que se genera en los casos en los que los obligados tributarios sí adecuan su autoliquidación a los criterios formulados en las CV y/o a la doctrina fijada por el TEAC.**

La situación en estos casos adquiere mayor complejidad, toda vez que no puede desconocerse la irrupción de derechos subjetivos de los obligados tributarios a que se mantenga la fijación de los criterios administrativos a los que el ordenamiento jurídico nacional otorga efectos vinculantes.

Las consideraciones que siguen se ubican ya en este escenario, por ser donde se plantean mayores incertidumbres en la actualidad.

20. En estos casos puede surgir una vulneración de tal derecho subjetivo como consecuencia de la infracción de los preceptos legales de los que deriva directamente. Se trata, pues, de un debate que ya no es de índole interpretativa sino de estricta legalidad.

Una de las preocupaciones que ha motivado la reanudación de los trabajos del GT es, precisamente, la reapertura del debate respecto a este escenario ante las incertidumbres generadas por algunos pronunciamientos recientes de la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

21. La mayoría del GT está de acuerdo en que allá donde se identifique una **infracción del artículo 89 LGT, los razonamientos para resolver su denuncia no son de índole principalista sino de estricta aplicación de este precepto.**

Aunque en muchas ocasiones se alude a los principios de confianza legítima y buena fe en relación con el régimen jurídico de las consultas, **en estos casos el debate procesal no puede eludir si ha habido o no infracción del artículo 89 LGT antes de desplazarse hasta la interpretación de la normativa sustantiva concernida.**

Así lo ha entendido hasta el momento, con claridad, la doctrina fijada por el TEAC¹⁰ según la cual no puede producirse una regularización posterior, desconociendo los efectos vinculantes de la contestación a consulta formulada por el obligado tributario si se

¹⁰ La distinción de los dos escenarios señalados es nítida en la doctrina sentada por el TEAC en diversas resoluciones.

Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/03253/2011/51/00

Calificación: Doctrina

Unidad resolutoria: TEAC

Fecha de la resolución: 22/09/2015

Asunto:

LGT. Aplicación de los tributos. Vinculación de los órganos de aplicación de los tributos a los criterios de la Dirección General de Tributos y a la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central. Efectos sobre la validez de las resoluciones.

Criterio:

Los órganos de aplicación de los tributos, en el ejercicio de sus funciones, están vinculados por los criterios de la Dirección General de Tributos contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que debe aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 89.1 de la Ley 58/2003. En dichas circunstancias, si el órgano aplica un criterio distinto en perjuicio del contribuyente, el acto administrativo que dicte vulnera lo dispuesto en el artículo 89.1 LGT y debe declararse no conforme a Derecho por el órgano revisor.

Reitera criterio de: RG 00/02294/2013 (22-09-2015).

RTEAC de 15-12-2015 (Criterio 1 de 1 de la resolución: 00/01503/2014/00/00)

El acto de liquidación que es recurrido ante el TEAR, nunca debió dictarse pues existían en el momento de dictarse la liquidación contestaciones a consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos.

Así pues, la resolución del TEAR- la cual estima debido a la existencia precisamente de contestaciones vinculantes sin perjuicio de que además formule otros pronunciamientos a modo de obiter dicta-, debe confirmarse que el pronunciamiento del TEAR es ajustado a Derecho, por lo que se desestima el presente recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio.

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

comprueba identidad de hechos consultados y hechos comprobados. Ello es así porque *“Esta vinculación, en caso de que el criterio o la doctrina fueran favorables al contribuyente, genera en él un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del acto, cuya vulneración exige la anulación del acto”*.

22. La acreditación de la identidad fáctica es una premisa de índole estrictamente probatoria que no presenta incidencia en la problemática aquí analizada; tratándose de un tercero distinto del consultante opera también como un *prius* que, una vez solventado, supone, también en términos de la doctrina fijada por el TEAC *“que nos encontramos en el ámbito de aplicación del párrafo tercero del artículo 89.Uno, de forma que la Administración Tributaria queda vinculada por los criterios expuestos en las consultas tributarias siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta. (...) si el caso concreto no ha sido resuelto por la DGT debe exigirse una mayor labor al órgano encargado de la aplicación de los tributos para justificar por qué aplica la consulta, o por qué no aplica la consulta, conclusión que no le impide aplicar esas consultas, simplemente se refiere a la necesidad de justificar su aplicación o no aplicación”¹¹*.

No obstante, algún miembro del GT considera que no son íntegramente equiparables las situaciones generadas respecto al consultante y respecto a terceros, debiéndose considerar especialmente reforzado el derecho subjetivo adquirido por el consultante que impediría una regularización posterior.

23. A juicio de la mayoría del GT, es equivalente el tratamiento otorgable a estos dos supuestos – seguimiento de la doctrina fijada por (i) la DGT y (ii) el TEAC. Sin embargo, algún miembro del GT entiende que tampoco son íntegramente equiparables los efectos vinculantes atribuidos por la LGT a las contestaciones a consulta y los derivados de la doctrina fijada por el TEAC.

24. La doctrina fijada por el TEAC en cuanto a las consecuencias de la infracción de los efectos vinculantes de las contestaciones a consulta es concordante con la misma línea mantenida años atrás en parte de la jurisprudencia (por ej. SAN de 14 de abril de 2022 ECLI:ES:AN:2022:2705; SSTS de 6 de septiembre de 1991 (Recurso de Apelación núm. 12419/1991), 2 de junio de 1995 (Recurso núm. 3811/1991), 22 de julio

utilizado por los órganos de aplicación de los tributos. En casos como los descritos, este Tribunal Central sí podría entrar en el fondo del asunto y acabar sentando un criterio distinto a de las consultas, por el carácter predominante que a su doctrina atribuye la Ley General Tributaria. Pero ninguna de las descritas es la situación que aquí se plantea.

¹¹ RTEAC 15-12-2026 00/03185/2013/00/00

de 1994 (Recurso núm. 3587/1991), 8 de junio de 2002 (Recurso de Casación núm. 1906/1997); STS de 9 de mayo de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:2050).

Sin embargo, las recientes **SSTS 429/2024 (ECLI:ES:TS:2024:429) y 429/2024 (ECLI:ES:TS:2024:429) han despertado notable inquietud** por cuanto comienzan reconociendo la imposibilidad de prescindir del enjuiciamiento relativo a si ha habido o no infracción del artículo 89 LGT pero, a continuación, siembran alguna duda respecto a los supuestos en los que le es dable al órgano judicial adentrarse en la dimensión interpretativa:

“El órgano judicial que controla la legalidad de un acuerdo de liquidación ha de analizar, cuando así se denuncie, si el órgano liquidador se apartó de la doctrina administrativa vigente en la fecha de la liquidación y que le vinculaba de conformidad con el artículo 89.1 de la LGT.

A estos efectos, habrá de tener en consideración que el efecto vinculante de las consultas tributarias, ha de producirse en los términos previstos en el art 89 LGT, términos que contemplan la aplicación al consultante de los criterios expresados en la contestación (i) en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso; (ii) siempre y cuando la consulta se hubiese formulado antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias (por remisión al plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 88 LGT); (iii) que no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta; (iv) efectos vinculantes que se extienden no solo al consultante, sino a cualquier obligado siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

Con independencia de lo anterior, dado que las consultas a las que se refiere el artículo 89 LGT no vinculan al órgano judicial, por su función constitucional, determinada por los artículos 24 y 106 de la Constitución, deberá entrar a enjuiciar, en todo caso, si la liquidación es o no conforme al ordenamiento jurídico”.

25. En el sentir general del GT, sería muy deseable que la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo explicitara si estos pronunciamientos suponen un giro respecto a su jurisprudencia precedente, dada la trascendencia que presenta para todos los operadores jurídicos terminar con el debate relativo a cuándo y cómo los órganos judiciales pueden modificar previa doctrina administrativa con efectos vinculantes para la Administración de la que discrepan y que, según la jurisprudencia anterior del propio Tribunal Supremo, había generado un derecho subjetivo del contribuyente impeditivo de posterior regularización administrativa si se mantiene la identidad entre hechos consultados y hechos comprobados.

26. Este interrogante todavía adquiere mayor trascendencia si se considera que, integrando en este escenario el objetivo fundamental del GT, **el criterio fijado por**

la DGT en las consultas vinculantes al cual se adecuó el cumplimiento de sus obligaciones tributarias puede verse modificado por posteriores correcciones de criterio por parte del TEAC, TS y/o TJUE (se considera que los efectos en el tiempo de las STC plantean su específica problemática, siendo además menos frecuentes. Esta situación también puede darse cuando la doctrina vinculante sentada por el TEAC se ve corregida posteriormente por el Tribunal Supremo.

En estos casos, la clave es este inciso del artículo 89.1 LGT: *“En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación...”*

Ese “en tanto no se modifique” ¿qué quiere decir exactamente?; **¿a qué momento referimos la incidencia de una jurisprudencia que obliga a rectificar el criterio administrativo contenido en Consultas vinculantes?**, ¿sobre qué obligaciones tributarias se proyecta el obligado cambio de criterio de la DGT?

Los miembros del GT están de acuerdo en que sería altamente deseable que el propio Tribunal Supremo fijara la interpretación de ese inciso del precepto legal despejando los interrogantes que se presentan en diversas situaciones.

27. En una dimensión *de lege data* la situación más compleja es la que se corresponde con el siguiente interrogante: **¿qué pasa respecto a obligaciones tributarias que fueron cumplidas con anterioridad a que los órganos judiciales rectificaran el criterio administrativo contenido en Consultas vinculantes acatadas por el obligado tributario?**

A su vez, esa rectificación puede tener su origen en la interpretación exclusiva del ordenamiento interno, o bien puede venir condicionada por alguna sentencia del TJUE que, para mayor complejidad, puede no haber limitado sus efectos en el tiempo.

28. Esto último es precisamente lo que sucede en el supuesto resuelto por la STS 3997/2024 siendo, sin duda, la hipótesis más difícil de resolver y a la que el Tribunal Supremo no otorga respuesta, ni tampoco eleva la cuestión prejudicial solicitada por la parte recurrente.

A juicio del GT **presenta enorme relevancia en la actualidad clarificar si la irrupción de una nueva jurisprudencia – ya sea nacional, ya sea del TJUE- en todo caso supone la pérdida de efectos vinculantes respecto a obligaciones tributarias que fueron ya cumplidas en el pasado conforme a los criterios fijados en la contestación a consulta** (la cual, va de suyo, tuvo que haberse contestado conforme a la jurisprudencia en ese momento vigente).

Ciertamente, **ante la trascendencia que presenta la necesidad de conciliar (a) la primacía del Derecho de la Unión en supuestos en que su interpretación viene fijada en SSTJUE sin limitación de efectos en el tiempo con (b) los mecanismos establecidos por el derecho nacional para evitar riesgos fiscales a los operadores jurídicos y**

económicos, el sentir mayoritario del GT es que sería conveniente la elevación de cuestión prejudicial para que sea el TJUE quien esclarezca esta incertidumbre.

29. Frente a las incertidumbres generadas por la STS 3997/2024, la posición de la propia DGT respecto a este interrogante ha sido la siguiente (vid. nota pp. 1 V0560-11/V0001-13/V0002-13/V0101-13/V0173-17):

4.- Finalmente, respecto de la posible incidencia que el cambio de criterio administrativo puede tener para los obligados tributarios, cabe señalar que, el artículo 89.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre), establece:

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

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

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

Por otra parte, el artículo 68.1 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), dispone:

“Cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración deberá motivar dicho cambio.”

De acuerdo con los anteriores preceptos, cabe señalar que la contestación de una consulta tributaria persigue un objetivo evidente, como es que el obligado tributario conozca el criterio administrativo aplicable en la materia con anterioridad al ejercicio de derechos o al cumplimiento de obligaciones por parte de éste (artículo 88.2 Ley General Tributaria). Por ello, atendiendo al principio de seguridad jurídica, en los supuestos de cambio de criterio administrativo derivado de una contestación vinculante posterior, la normativa establece la necesidad de motivar dicho cambio.

En relación con los efectos de un cambio de criterio, ha de señalarse que el carácter vinculante de la contestación a las consultas tributarias se mantendrá para la Administración tributaria en relación con las obligaciones y derechos cuyo

cumplimiento y ejercicio, respectivamente, hubiesen de materializarse por el obligado tributario durante la vigencia de dicho criterio.

El inciso subrayado ha sido mayoritariamente entendido por referencia a la finalización del periodo voluntario, reglamentariamente establecido, en el cual debe cumplirse la obligación tributaria de autoliquidación, e ingreso. Es decir, se trata de una solución concordante con la adoptada por el TEAC.

La posterior CV 2580-21 es más explícita respecto a esta cuestión:

6.- Respecto de la eficacia temporal del cambio de criterio expresado por esta Dirección General en el supuesto objeto de consulta, debe tenerse en cuenta que las contestaciones vinculantes que han supuesto un cambio de criterio, consultas V2023-18 y V3038-18, parten de la siguiente consideración:

“En este sentido el Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución de 14 de diciembre de 2017 asumiendo el criterio del Tribunal Supremo de su sentencia de 1 de junio de 2017, se ha pronunciado en un supuesto similar, un contrato de concesión de obra pública para la construcción y explotación de un hospital, sobre si debía tributar como una única operación compleja a un tipo único, o si procedía desglosarse en servicios residenciales (alojamiento y manutención de pacientes, con tributación a tipo reducido) y servicios relativos a la obra (con tributación a tipo general).”

Pues bien, en el supuesto de que se considere aplicable a la entidad consultante el criterio de las consultas vinculantes V2023-18 y V3038-18, la sucesión de criterios debe respetar el principio de confianza legítima, principio general del Derecho de creación jurisprudencial, que aparece por primera vez en el Derecho alemán, decepcionándose por el Derecho comunitario y el español, donde figura reconocido legalmente desde la Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, hoy recogido en el artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, (BOE de 2 de octubre).

La sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018, (r. c. 2800/2017), aplica en materia tributaria el principio de confianza legítima en un supuesto en el que durante un dilatado período de tiempo la Administración consideró determinada suerte de operaciones como no sujetas a imposición, para posteriormente en contra de este modo de conducirse dilatado en el tiempo, modificar su posición, en expresión de la citada sentencia: “Sí podemos afirmar, empero, que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imposables), respecto de períodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la

Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios".

Siguiendo la doctrina sobre el principio de confianza legítima de la citada sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio de 2018, la Audiencia Nacional en su sentencia de 17 de abril de 2019, (recurso 866/2016), indica:

"Si nos centramos en los parámetros utilizados por la última de la sentencia citada, dictada con la nueva casación, o lo que es lo mismo, fijando la doctrina jurisprudencial, comprobamos que en supuesto que enjuiciamos, lo que hizo el recurrente fue seguir a pies juntilla lo dicho por la Administración en el momento en que debía configurar sus autoliquidaciones. Fue fiel a los manuales y a las consultas, o siguiendo los términos en los que se ha pronunciado el Tribunal Supremo, lo hizo de conformidad con lo actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión debía ser exigido a tenor de la normativa vigente y de la línea hermenéutica explícitamente manifestada y comunicada.

(...)

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

Por su parte, el TEAC en su resolución de 10 de septiembre de 2019, (00/04571/2016), estableció por primera vez la doctrina de 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 este sentido, la propia resolución señala que:

"De acuerdo con lo anterior, 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, debiéndose por tanto estimar las pretensiones actoras al respecto, admitiéndose la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicada por el obligado tributario avalada por las consultas vinculantes de la DGT vigentes en el ejercicio en que el recurrente presentó su autoliquidación, anulándose la resolución del Tribunal Regional de Cataluña objeto del mismo así como la liquidación tributaria subyacente."

Posteriormente el TEAC, en su resolución de 11 de junio de 2020, (00/01487/2017), reitera la doctrina de que un cambio de criterio vincula a 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.

Así, la resolución citada dispone que:

“Frente a ello, alega la recurrente mediante escrito de alegaciones complementario presentado el día 07/08/2019 que recientes pronunciamientos judiciales (entre otras, sentencias del Tribunal Supremo de fecha 13/06/2018 -rec. casación 2800/2017- y de la Audiencia Nacional de fecha 17/04/2019 -rec. 866/2016-) dicen que la Administración tributaria no puede aplicar un cambio de criterio que perjudique a los contribuyentes de forma retroactiva.

(...)

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

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

Pues bien, el artículo 239.8 de la LGT establece:

“8. La doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculará a los tribunales económico-administrativos regionales y locales y a los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado y de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía. El Tribunal Económico-Administrativo Central recogerá de forma expresa en sus resoluciones y acuerdos que se trata de doctrina reiterada y procederá a publicarlas según lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 86 de esta Ley. En cada Tribunal Económico-Administrativo, el criterio sentado por su Pleno vinculará a las Salas y el de ambos a los órganos unipersonales. Las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se

fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente.”

De conformidad con ello, figura en la base de datos “Doctrina y criterios de los Tribunales Económico-Administrativos” residenciada en la página web del Portal Institucional del Ministerio de Hacienda y Función Pública como criterio reiterado, el establecido en las resoluciones del TEAC de 10/09/2019 y 11/06/2020 ya citadas.

*En consecuencia, siguiendo la doctrina de que un cambio de criterio vincula a la Administración tributaria pero únicamente desde que dicho cambio de criterio se produce o tiene lugar, en cuanto perjudique de forma retroactiva al obligado tributario, el cambio de criterio recogido en las contestaciones vinculantes a consultas V2023-18 y V3038-18 en su consideración de doctrina vinculante al amparo del artículo 89.1 de la LGT, sería vinculante para la Administración tributaria y, por lo tanto, aplicable a la entidad consultante **desde que se produjo el cambio de criterio en las citadas consultas”.***

No obstante, sigue en el aire si el último inciso enfatizado (*desde que se produjo el cambio ...*) supone que los efectos vinculantes de las nuevas consultas (cuyo cambio respecto a las precedentes viene condicionado por criterios del TEAC o del TS) quedan referidos a las obligaciones tributarias (a) devengadas con posterioridad al cambio o (b) cuyo plazo de cumplimiento hubiera finalizado con posterioridad al cambio.

30. Por ello, una parte del GT plantea si de aceptarse que la posterior jurisprudencia interna o del TJUE no elimina los efectos vinculantes que *ab origine* tuvieron las consultas vinculantes – de las que dimanaron los derechos subjetivos a que no se produzca una regularización en sentido distinto- el corte temporal más adecuado podría quedar localizado en tres momentos distintos. Las alternativas son:

1ª El momento de devengo de las obligaciones tributarias. En este sentido, en un ejemplo ilustrativo, la situación referida a una Campaña del IRPF sería la siguiente contribuyente que en mayo/junio 2025 procede a presentar la autoliquidación de IRPF 2024; accede a los servicios de información y asistencia y observa:

- cuáles son los criterios (a) de la DGT, (b) del TEAC o (c) del TS vigentes en el momento del devengo de la obligación tributaria.
- y, en su caso, una variación de criterio posterior al 31 de diciembre de 2024 pero previa a la finalización del plazo para autoliquidar e ingresar.

Esta opción supondría que el contribuyente autoliquide conforme al marco interpretativo sentado con anterioridad al 31 de diciembre de 2024, aun cuando estuviera ya superado en el momento en que deba cumplirse la obligación de autoliquidación e ingreso, y que la Administración tributaria no deba regularizarlo posteriormente (siempre con la advertencia de que esta última limitación la ha precisado hasta el momento el TEAC, sin que el TS se haya pronunciado al respecto).

En esta opción, a su vez, debería considerarse si la solución debe ser la misma tanto si el cambio interpretativo posterior al 31 de diciembre de 2024 es “favorable” al contribuyente, como si es “desfavorable”.

Es decir, si se atiende, a todos los efectos, al momento del devengo de la obligación tributaria para determinar la tributación podría darse el caso de que, con posterioridad al devengo, se hubiera producido un cambio más favorable para el contribuyente que quedaría desplazado dado que, por referencia a las obligaciones tributarias propiamente dichas, las reglas de determinación de la eficacia temporal de las normas y jurisprudencia no son las propias del ámbito sancionador.

Restaría, pues, a juicio de una parte del GT, resolver si la alternativa que fija en el momento del devengo de la obligación tributaria el marco interpretativo conforme al que debe autoliquidarse queda únicamente limitada a los casos en que fuera más favorable el criterio vigente, en el ejemplo, a 31 de diciembre de 2024 que el posteriormente establecido (este fue el caso de la sucesión de cambios del Tribunal Supremo respecto a la tributación de los intereses de demora en las devoluciones).

Pero falta por resolver con qué parámetros, y razones, se justificaría entonces, dentro de esta alternativa, adoptar el criterio vigente en el momento de autoliquidar caso de resultar éste más favorable (por ejemplo, que se hubiera dado a la inversa la sucesión de pronunciamientos del Tribunal Supremo respecto a la tributación de los intereses de demora en las devoluciones); o, simétricamente, con qué parámetros y razones se justificaría al contribuyente que debe tributar, porque estaba fijado a 31 de diciembre de 2024, conforme a un criterio que le resulta desfavorable a pesar de que este ha sido superado antes del 30 de junio de 2025 por un marco interpretativo del que, en abstracto, también se predicen sus efectos *ex tunc*.

2ª El momento en el que finaliza el plazo para el cumplimiento de las obligaciones tributarias o el ejercicio de los derechos. Esta es la opción hasta el momento identificada como correcta por el TEAC, y también que parece apreciable en las diversas CV más arriba identificadas evacuadas de los años 2011 a 2017, sin que conste pronunciamiento del Tribunal Supremo al respecto.

Esta solución es la misma tanto si el nuevo criterio es más “favorable” o más “desfavorable” al contribuyente, y, a su vez, debe advertirse que no es incompatible con la doctrina del TEAC fijada respecto a la imposibilidad de regularizar conforme a un nuevo criterio “desfavorable” para el contribuyente cuando se plantea la hipótesis de su proyección respecto a obligaciones tributarias previamente cumplidas bajo un marco interpretativo anterior.

El interrogante al que refieren las tres alternativas ahora contempladas es distinto, porque viene referido a conforme a qué marco interpretativo deben cumplirse obligaciones tributarias aún no cumplidas cuando se produce el cambio interpretativo. Por el contrario, la doctrina del TEAC relativa a la imposibilidad de aplicar retroactivamente un cambio de criterio desfavorable para el contribuyente viene referida

a las obligaciones tributarias previamente cumplidas, cuya regularización administrativa *in peius*, conforme a un nuevo criterio, se considera impedida por el principio de confianza legítima.

3ª La última **alternativa consiste en localizar el momento determinante del marco conforme al que debe cumplirse la obligación tributaria en aquel en el que se toman las decisiones económicas cuya previsión justificó la formulación de consulta a la DGT.**

Si bien esta alternativa también puede considerarse en escenarios en los que no confluyen criterios expresados en resoluciones de la DGT, **adquiere especial relevancia por referencia a la finalidad de las consultas vinculantes** como mecanismo expresamente introducido por la LGT con la doble finalidad de otorgar seguridad jurídica y competitividad a nuestro sistema jurídico-tributario.

Desde esta posición se señala que, en cuanto al momento a partir del cual la Administración habría de quedar sujeta al criterio señalado en la consulta, es importante atender al caso, frecuente, en el que ciertos negocios jurídicos que el contribuyente se plantea realizar (como una determinada inversión, o una reestructuración) están condicionados por el criterio administrativo sobre el que se consulta, porque de dicho criterio puede resultar un nivel de tributación que aconseje o desaconseje la operación.

Si esto es así, es decir, en los casos en los que de la consulta pueda resultar una actuación positiva del contribuyente, es evidente que la vinculación administrativa debería operar desde el momento en que, notificada la contestación a la consulta, se produzca tal actuación (que debería probarse, fecha incluida, en caso de una comprobación). ¿O hay que esperar al día del devengo, en el caso del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades, para realizar la operación? ¿Y si se produce un cambio normativo o de jurisprudencia después, entre dicho devengo y el fin de plazo de la declaración? ¿Y si, incluso, ese cambio se produce de manera apresurada precisamente a partir de la lectura de la consulta por órganos administrativos y judiciales?

En una interpretación más estricta de sujeción al criterio administrativo, puede ocurrir que una consulta se presente, por ejemplo, en octubre de un año, se resuelva en marzo del año siguiente, y por tanto el fin del plazo de declaración para los impuestos directos periódicos finalice en junio o julio del año siguiente al siguiente: son tiempos desmesurados en la práctica empresarial.

Obviamente nos estamos refiriendo a operaciones que puede ser muy recomendables para la economía española y que, con una interpretación alternativa, sencillamente no sé acometerán.

En este sentido, una parte del GT considera que, entrando ya en una dimensión *de lege ferenda*, podría considerarse que este es un escenario en el que convergen interpretación y calificación de operaciones complejas, respecto a las cuales adquiere especial relevancia superar las disfunciones que en la actualidad pueden presentarse en cuanto a la teleología del régimen de las consultas vinculantes establecido en la LGT, derivadas de la

respectiva limitación de competencias de la AEAT y la DGT, y que generan focos de litigiosidad perniciosos tanto para los intereses generales como para los particulares.

Podría, pues, retomarse el debate¹² respecto a la conveniencia de avanzar hacia una distinción normativa entre (i) el régimen general de las consultas actualmente vigente, que cobra todo su sentido respecto a la generalidad de contribuyentes que se plantean cómo deben autoliquidar correctamente y (ii) un paso más allá concebido por referencia a estas operaciones en las que resulta esencial fijar definitivamente la tributación aplicable, neutralizando riesgos de posteriores regularizaciones.

31. Por último, como interrogante derivado del debate anterior, surge también una cuestión relevante en la dimensión *de lege ferenda*, no necesariamente vinculada en todo caso a la problemática de la eficacia temporal de ulteriores modificaciones de criterios interpretativos: ¿cómo podría darse mejor solución a los supuestos en los que el consultante no obtiene respuesta en plazo, a pesar de haberse formulado correcta y temporáneamente la consulta?

En estos casos parece indiscutible la exclusión de responsabilidad en el ámbito sancionador, pero resta por explorar alguna solución adicional a lo establecido en los arts. 88 y 89 LGT con incidencia en eventuales regularizaciones posteriores.

INTEGRANTES

1. **Jesús Manuel Gendra Rey**, Subdirector General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa de la AEAT
2. **Carlos Gómez Jiménez**, Subdirector General de Tributos en el Ministerio de Hacienda. Inspector de Hacienda del Estado.
3. **Joaquín Huelin Martínez de Velasco**, Consejero-Socio de Cuatrecasas. Antiguo magistrado del Tribunal Supremo. Consejero Académico de Fide.
4. **Diego Loma-Osorio Lerena**, Director del Servicio Jurídico de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.
5. **Eva Martín Díaz**, Socia en Cuatrecasas
6. **Manuel Martínez Cabeza**, Subdirector General de Ordenación Legal de la AEAT.
7. **Gerardo Martínez Tristán**, Magistrado AN y vocal del CGPJ
8. **Gloria Marín Benítez**, Socia del departamento de Derecho tributario en Uría Menéndez.
9. **Isaac Merino Jara**, Magistrado del Tribunal Supremo
10. **Antonio Montero Domínguez**, Inspector de Hacienda del Estado en la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
11. **Luz Ruibal Pereira**, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Santiago de Compostela.
12. **Salvador Ruiz Gallud**, Socio Director en Equipo Económico
13. **José Ignacio Ruíz Toledano**, Vocal de Imposición Directa de las Personas Físicas en el TEAC

Estas propuestas del Grupo de Trabajo “Los efectos temporales de la fijación y cambios de criterios interpretativos en materia tributaria II”, han sido elaboradas a partir de las aportaciones e intervenciones de todos los participantes en dicho grupo. Si bien lógicamente no representan la opinión unánime de todos, sí reflejan las cuestiones en que se ha centrado el debate.

Todas las personas que han participado en este grupo de trabajo de Fide lo han hecho a título personal y no en representación de las entidades, despachos, Universidades o empresas donde llevan a cabo su labor profesional, por lo que estas conclusiones no reflejan y no recogen posturas institucionales sino particulares de cada uno de los miembros del grupo.

AGRADECIMIENTOS

Fide agradece a todos los miembros del GT el trabajo de análisis y reflexión realizado y a **Ana María Juan Lozano**, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València y Consejera Académica de Fide, el trabajo de dirección del GT.

Han sido unos meses donde hemos podido debatir y trabajar intensamente y ha sido un honor y un privilegio contar con las aportaciones de todos los miembros del grupo.

FIDE

La Fundación Fide constituye hoy un lugar de **encuentro permanente** de profesionales del más alto nivel o con una larga trayectoria profesional que desarrollan su actividad en las **empresas**, los **despachos profesionales** y en la **Administración Pública**.

Fide es un think-tank jurídico-económico, un centro operacional del conocimiento en estado práctico, que se hace posible gracias a la participación activa de todos los estamentos de la sociedad civil que tienen algo que decir al respecto: desde la alta dirección de las empresas a los despachos de abogados, desde las cátedras universitarias hasta los tribunales de justicia, desde todas las instancias de la administración hasta los profesionales de diferentes ámbitos relacionados con el mundo del Derecho y la Empresa-

En Fide hemos constituido una serie de grupos de trabajo que tienen por finalidad hacer una **reflexión continuada y profunda** sobre algunos de los grandes temas que hemos considerado que, por su **urgencia, necesidad de reforma o capacidad de mejora** merecen ser objeto de una especial reflexión por un conjunto de expertos. Algunos ya han publicado sus primeras conclusiones, han hecho propuestas normativas concretas o han avanzado un primer análisis de la situación. Otros lo irán haciendo a lo largo del año, pero de lo que no cabe duda es que en cada grupo tenemos un **punto de referencia imprescindible**. La composición de cada grupo, **con profesionales con amplia experiencia y profundo conocimiento** de cada materia permite ir abordando todas aquellas cuestiones que colectivamente consideramos que merecen una reflexión. En ocasiones esta puede reflejarse en unas **conclusiones**.