

España

EL CONFLICTO ENTRE LA PRIMACÍA DEL DERECHO DE LA UNIÓN Y LA CONFIANZA LEGÍTIMA. REFLEXIONES CRÍTICAS SOBRE LA STS 1143/2024, DE 26 DE JUNIO DE 2024 (REC. 7664/2022)

Gloria Marín Benítez y Jorge Ruiz de Angulo Imedio
Abogados del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Madrid)

El conflicto entre la primacía del derecho de la Unión y la confianza legítima. Reflexiones críticas sobre la STS 1143/2024, de 26 de junio de 2024 (rec. 7664/2022)

La STS 1143/2024, de 26 de junio de 2024, concluye que el efecto vinculante del criterio interpretativo establecido en una consulta de la Dirección General de Tributos en el que el contribuyente amparó su autoliquidación debe ceder ante la interpretación que de la cuestión hace una sentencia posterior del TJUE. Esta conclusión propicia algunas reflexiones críticas sobre el conflicto entre el principio de primacía del derecho de la Unión y el de confianza legítima, sobre los límites a la eficacia retroactiva de los cambios interpretativos, y sobre el efecto vinculante de las consultas emitidas por la Dirección General de Tributos en un ordenamiento especialmente necesitado de seguridad jurídica como es el tributario.

PALABRAS CLAVE:

Consultas vinculantes, Confianza legítima, Retroactividad de los cambios interpretativos, Primacía del derecho de la Unión, Seguridad jurídica.

The conflict between the primacy of European Union law and legitimate expectations: critical reflections on Spanish Supreme Court judgment 1143/2024, of June 26, 2024 (case no. 7664/2022)

The Spanish Supreme Court (STS 1143/2024, 26 June 2024) has ruled that the binding nature of a tax ruling issued by the Directorate-General for Taxation and relied upon by a taxpayer in its self-assessment is superseded by a subsequent judgment of the Court of Justice of the European Union. This decision raises critical questions about the balance between the primacy of European Union law and the principle of legitimate expectations, the retroactive effect of changes in interpretation, and the binding effect of tax rulings. It also highlights the particularly acute need for legal certainty in tax matters.

KEYWORDS:

Binding rulings, legitimate expectations, retroactive changes, primacy of EU law, legal certainty.

FECHA DE RECEPCIÓN: 10-12-2024

FECHA DE ACEPTACIÓN: 11-12-2024

Marín Benítez, Gloria; Ruiz de Angulo Imedio, Jorge (2024). El conflicto entre la primacía del derecho de la Unión y la confianza legítima. Reflexiones críticas sobre la STS 1143/2024, de 26 de junio de 2024 (rec. 7664/2022). *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, 66, pp. 244-250 (ISSN: 1578-956X).

La Sentencia de la Sala Tercera, sección 2.^a, del Tribunal Supremo, de 26 de junio de 2024 (rec. 7664/2022), aborda los efectos temporales de los cambios de jurisprudencia. En concreto, analiza si el criterio establecido en una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ("TJUE") que concreta para un caso, modificándola, una interpretación anterior puede prevalecer en la regularización de un contribuyente que autoliquidó basándose en una consulta vinculante de la Dirección General de Tributos ("DGT") dictada al amparo del criterio anterior.

1. Los antecedentes del caso

La controversia versa sobre la tributación en el IVA de los servicios de gestión discrecional de carteras de inversión. En 2010 y 2011, el contribuyente los autoliquidó como exentos, en aplicación de una reiterada doctrina administrativa de la DGT según la cual "*estos servicios de gestión discrecional de valores estarán exentos por aplicación del artículo 20, apartado uno, número 18, letra k) de la Ley 37/1992*" (v.gr., en consultas n.ºs V0097/2004, de 20.09.2004; V0273/2004, de 16.11.2004; V0274/2004, de 16.11.2004 ; V0471/2004, de 22.12.2004). Se basaba esa doctrina en la previa sentencia del TJUE de 13 de diciembre de 2001 (*CSC Financial Services*, C-235/00), que, sin mayor precisión y en aplicación del artículo 135, apartado 1, letra f) de la Directiva, había considerado sujetas y exentas las operaciones relativas a títulos-valores en la medida en que conllevan una modificación jurídica de los derechos de sus titulares.

En 2012, el TJUE se pronuncia expresamente sobre la aplicación del artículo 135, apartado 1, letra f) a los servicios de gestión discrecional de carteras, y concluye, en su sentencia de 19 de julio de 2012 (*Deutsche Bank*, C-44/11), que no resulta aplicable la exención, puesto que el servicio incluye no solo la compraventa de títulos valores —que al conllevar una modificación jurídica de los titulares podría quedar amparada por la exención—, sino también una actividad —el análisis y supervisión de activos— que no implica necesariamente modificaciones de derechos y obligaciones sobre títulos-valores.

En enero de 2013, la DGT acoge esta interpretación del TJUE en sus consultas n.ºs V0001-13 y V0002-13. En 2014, se inicia el procedimiento de inspección que culmina con la notificación de un acuerdo de liquidación por el importe del IVA devengado por aquellos servicios de gestión discrecional de carteras que el contribuyente había dejado de repercutir e ingresar en la asunción, basada en la previa doctrina administrativa de la DGT, de que resultaba aplicable la exención.

En los diversos procedimientos entablados frente a la regularización administrativa, el contribuyente había esgrimido que un cambio de criterio jurisprudencial supone una modificación del marco jurídico vigente en un momento determinado y que, por tanto, no puede ser aplicado en perjuicio del contribuyente que ajusta su actuación al criterio administrativo existente en el momento de devengo del tributo.

El auto que admite el recurso de casación ante el Tribunal Supremo identifica como cuestiones de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia *"precisar si las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, interpretando el derecho de la Unión Europea en materia de IVA en una cuestión prejudicial planteada por un órgano judicial de otro estado miembro, tienen efectos ex tunc o ex nunc sobre la administración tributaria española"*, y *"determinar si un cambio de criterio adoptado por la Dirección General de Tributos en cumplimiento de la jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto de la aplicación de una exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido a una determinada prestación de servicios, permite a la Administración regularizar la situación tributaria de los contribuyentes que se hubieran acogido al criterio consolidado anterior respecto de ejercicios no prescritos previos a tal cambio de doctrina"*.

2. La sentencia

Para pronunciarse sobre la primera cuestión de interés casacional, el Tribunal Supremo acude a la jurisprudencia del propio TJUE, según la cual *"la interpretación que el Tribunal de Justicia realiza en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, sobre las normas del Derecho de la Unión, aclara y precisa el significado y alcance de dichas normas, tal como debieron ser entendidas y aplicadas desde su entrada en vigor"* (v., entre otras, SSTJUE de 6.03.2007, Meilicke y otros, C-292/04; de 22.01.2015, Balazs, C-401/13 y C-432/13).

En aplicación de esta doctrina, que es equivalente a la de nuestro Tribunal Constitucional cuando afirma (SSTC 95/1993, 16/2015, 34/2015, 35/2015, 36/2015 o 53/2015, entre otras muchas) que la sentencia que introduce un cambio jurisprudencial *"hace decir a la norma lo que la norma desde el principio decía, sin que pueda entenderse que la jurisprudencia contradictoria anterior haya alterado esa norma o pueda imponerse como Derecho consuetudinario frente a lo que la norma correctamente entendida dice"*, el Tribunal Supremo entiende también que, como la interpretación derivada de la jurisprudencia más reciente aclara el significado latente en la norma desde un inicio, es esa interpretación la que debe regir la actuación de los órganos de gestión e inspección tributaria en los procedimientos que comprueban la aplicación de la norma que hizo el contribuyente, incluso si dicha aplicación tuvo lugar antes de la nueva interpretación jurisprudencial.

Esa vinculación de las distintas autoridades de los Estados miembros para con la interpretación sentada por el TJUE es imprescindible, según el Tribunal Supremo, para garantizar la primacía y uniformidad del derecho de la Unión. De esta forma, los órganos judiciales y administrativos de los Estados miembros *deben aplicar*, tan pronto como tengan noticia del cambio de jurisprudencia, la norma comunitaria conforme a la última interpretación dada por el Tribunal de Justicia. El hecho de que el contribuyente se hubiera amparado en un estado de la cuestión diferente no es óbice para que el Tribunal Supremo afirme con rotundidad que *"el cambio jurisprudencial debe aplicarse a relaciones jurídicas que no hayan adquirido firmeza ni estén afectadas por la cosa juzgada, incluso si se remontan a periodos anteriores al pronunciamiento del TJUE"*.

En cuanto a la cuestión de si dicha retroactividad vulnera el principio de confianza legítima, entendido como la expectativa razonable de que la Administración mantendrá su actuación conforme a criterios previos y consolidados, es consciente el Tribunal del potencial conflicto entre la retroactividad de la jurisprudencia y la seguridad jurídica del contribuyente. Entiende, sin embargo, que el principio de confianza legítima no puede ser invocado para exigir la perpetuidad de un criterio jurisprudencial o administrativo y que no da derecho a una jurisprudencia reiterada, pues ello contribuiría en cierto modo a una petrificación del ordenamiento jurídico desacorde con la naturaleza dinámica y cambiante de la realidad social. Añade que la confianza legítima está suficientemente protegida por los mecanismos de prescripción, preclusión y firmeza de los actos.

Todas estas razones conducen al Tribunal Supremo a concluir que las sentencias dictadas por el TJUE tienen efectos retroactivos —*ex tunc*— para la Administración tributaria española y que la interpretación del TJUE, que rige desde el momento de la entrada en vigor de la norma en cuestión, debe aplicarse retroactivamente a situaciones anteriores, incluso aunque en ellas existiera una jurisprudencia distinta.

Con este razonamiento, concluye también que el cambio de criterio administrativo que se basa en un cambio jurisprudencial no impide regularizar periodos impositivos previos, en la medida en que pueda revisarse esa situación por no haber transcurrido el plazo de prescripción. Considera que así se deduce del artículo 89 de la Ley General Tributaria cuando limita el alcance del efecto vinculante de las consultas *"en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso"*.

En virtud de lo anterior, se establece como doctrina que *"las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, interpretando el derecho de la Unión Europea en materia de IVA en una cuestión prejudicial planteada por un órgano judicial de otro estado miembro, tienen efectos ex tunc sobre la administración tributaria española, a menos que la sentencia hubiera limitado sus efectos" y "un cambio de criterio adoptado por la Dirección General de Tributos en cumplimiento de la jurisprudencia emitida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto de la aplicación de una exención en el impuesto sobre el valor añadido a una determinada prestación de servicios, permite a la Administración regularizar la situación tributaria de los contribuyentes que se hubieran acogido al criterio consolidado anterior respecto de ejercicios no prescritos previos a tal cambio de doctrina"*.

3. Algunas reflexiones críticas

Entre las cuatro exigencias básicas de un buen sistema impositivo ya Adam Smith, en *La riqueza de las naciones*, mencionaba —junto con la capacidad económica, la eficiencia en la recaudación y la necesidad de evitar los costes excesivos de cumplimiento— la certeza de las obligaciones materiales.

Esta idea de certeza sería luego considerada por NEUMARK (*Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1994, pp. 364-373) como una de las dos facetas básicas de lo que él llamaba “principio de transparencia fiscal”. La otra faceta de este principio sería, para NEUMARK, la intelegibilidad o claridad de las normas tributarias.

Estas dos facetas (previsibilidad y claridad) son parte también de los requisitos que el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (“TEDH”) exige a la ley que autoriza cualquier injerencia en la propiedad de los justiciables, para evitar que tal injerencia constituya una vulneración del derecho reconocido en el artículo 1 del Protocolo n.º 1 a la Convención Europea de Derechos Humanos. Interesa subrayar que el TEDH también exige esos dos requisitos (previsibilidad y claridad) cuando es una ley tributaria la que autoriza la injerencia en el derecho de propiedad (SSTEDH de 3.7.2003, *Buffalo Srl c. Italia*, apdo. 30; 16.4.2002 S.A. *Dagenville c. Francia*, apdo. 51; 23.9.1982, *Sporrong y Lönnroth c. Suecia*, apdo. 61; 21.2.1986, *James y otros c. Reino Unido*, apdo. 37; 9.12.1994, *Santos Monasterios c. Grecia*, apdo. 56; 22.1.2009 *Bulves c. Bulgaria*, apdo. 60; 23.10.1997, *Yorkshire Building Society c. Reino Unido*, apdo. 79). Toda injerencia tributaria en el derecho de propiedad solo es admisible, por tanto, cuando se realiza según lo previsto en una ley que cumple unas ciertas condiciones cualitativas de accesibilidad, claridad y, en lo que ahora interesa, previsibilidad (v. por todas, SSTEDH de 9.11.1999, *Spacek c. República Checa*, apdo. 54; 14.10.2010, *Shichokin c. Ucrania*, apdo. 51 y de 7.7.2011, *Serkov c. Ucrania*, apdo. 34).

De hecho, parecería que esta necesidad de certeza o previsibilidad sobre el derecho aplicable es especialmente necesaria en materia tributaria. El TJUE ha entendido que la necesaria previsibilidad de toda ley “*se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias económicas, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen*” (STJUE de 15.12.1987, *Irlanda c. Comisión*, C-325/85, apdo. 18) y, si esto es así para toda normativa que “*puede implicar consecuencias económicas*”, con mayor razón debería serlo cuando esas consecuencias económicas dependen de decisiones previas que toma el propio justiciable y cuando es el propio justiciable quien —como sucede en nuestro ordenamiento como resultado de la generalización del sistema de autoliquidación— queda obligado a determinar el importe de esas consecuencias económicas en un proceso previo al de pago que obliga a seleccionar y calificar los hechos relevantes, identificar la norma aplicable, interpretarla y declarar el resultado de todo este proceso de aplicación de la ley como paso previo. Sobre todo si se tiene en cuenta que un error o discrepancia en la selección y calificación de los hechos relevantes, o en la identificación e interpretación de la norma aplicable puede tener como resultado que se aprecie la comisión de alguna de las infracciones tributarias tipificadas en la LGT.

Pues bien, teniendo en cuenta esta especial exigencia de certeza en materia tributaria, la sentencia que comentamos propicia algunas reflexiones críticas de tres órdenes distintos.

La primera reflexión guarda relación con el aforismo —tan común en nuestros tribunales de justicia— que la sentencia toma como punto de partida de su razonamiento: el de que un cambio interpretativo jurisprudencial *"aclara y precisa el significado y alcance de dichas normas, tal como debieron ser entendidas y aplicadas desde su entrada en vigor"*, o de que un cambio jurisprudencial *"hace decir a la norma lo que la norma desde el principio decía"*.

En nuestra opinión, este aforismo contiene una regla general que debe quedar exceptuada cuando aplicar la norma retroactiva —aplicarla como si hubiera dicho desde el principio lo que solo después se ha dicho que dice— implica el sacrificio del derecho de algún justiciable. La jurisprudencia del TEDH ofrece ejemplos en los que esa excepción a la regla general que recoge el aforismo es posible y, en ocasiones, necesaria. En su sentencia de 26 de mayo de 2020, *Gil Sanjuán c. España*, declaró que la aplicación retroactiva del cambio jurisprudencial establecido por el Tribunal Supremo sobre los requisitos exigibles a los recursos de casación no es aceptable por vulnerar el derecho a un proceso equitativo del artículo 6 del Convenio. En sus sentencias de 19 de enero de 2023, *Domenech Aradilla and Rodríguez González c. España*, y de 26 de enero de 2023, *Valverde Digon c. España*, declaró que la exigencia retroactiva de un requisito sobre el acceso a una pensión establecido por vía jurisprudencial después de que tuvieran lugar los hechos relevantes del acceso a la pensión no era aceptable por vulnerar el derecho de propiedad del artículo 1 del Protocolo n.º 1 del Convenio. Y también en materia tributaria se ha exceptuado esa regla general, por entender que la aplicación retroactiva de un cambio de criterio jurisprudencial puede poner de manifiesto la falta de previsibilidad de la ley tributaria que autoriza la injerencia en el derecho de la propiedad (SSTEDH de 7 de julio de 2011, *Serkov c. Ucrania*, , apdo. 35 y de 14 de octubre de 2010, *Shichokin c. Ucrania*, apdo. 52).

La segunda reflexión surge de la prevalencia indubitada que el Tribunal Supremo otorga al principio de primacía del derecho de la Unión para resolver el conflicto entre legalidad y seguridad jurídica que se pone de manifiesto en el caso y también de la constatación de que, en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tal prevalencia no es un apriorismo incontrovertible. De hecho, según una interpretación del TJUE más alineada con la jurisprudencia del TEDH que la sentencia comentada, cuando están en juego los derechos de los justiciables, el principio de primacía del derecho de la Unión es una manifestación del principio de legalidad que puede ceder —y que de hecho cede en ocasiones— ante el principio de confianza legítima. En su sentencia de 17 de abril de 1997 (*De Compte*, C-90/95, apdo. 35), el TJUE recuerda que *"la revocación con efectos retroactivos de un acto administrativo favorable está sujeta generalmente a unos requisitos muy estrictos (véase la sentencia de 9 de marzo de 1978, Herpels/Comisión, 54/77, Rec. p. 585, apdo. 38)"* y que *"con arreglo a reiterada jurisprudencia, si bien debe reconocerse a toda institución comunitaria, que declara que el acto que acaba de adoptar adolece de una ilegalidad, el derecho a revocarlo dentro de un plazo razonable con efectos retroactivos, dicho derecho puede verse limitado por la necesidad de respetar la legítima confianza del beneficiario del acto, el cual pudo confiar en la legalidad de éste (sentencias de 3 de marzo de 1982, Alpha Steel/ Comisión, 14/81, Rec. p. 749, apdos. 10 a 12; de 26 de febrero de 1987m Consorzio Cooperative d'Abruzzo/ Comisión, 15/85, Rec. p. 1005, apdos. 12 a 17; de 20 de junio de 1991, Cargill/Comisión, C-248/89, Rec. p. I-2987, apdo. 20 y Cargill C-365/889, Rec. p. I-3045, apdo. 18"*.

Entendemos que el mismo razonamiento debería resultar extrapolable a una situación en la que, si bien no se trata de revocar un acto administrativo, sí se trata de revisar una autoliquidación que

se presentó basada en un criterio administrativo expreso que, según la ley (art. 89.1 LGT), resulta vinculante para la Administración. Este entendimiento nuestro se encuentra respaldado por el pronunciamiento del TJUE en su sentencia de 14 de septiembre de 2006 (*Elmeka NE*, asuntos acumulados C-181/04, C-182/04 y C-183/05, apdos. 31 a 33), en el que, tras recordar que “*los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica forman parte del ordenamiento jurídico comunitario*” y que “*deben ser respetados por las instituciones comunitarias y también por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas comunitarias*”, afirma que el principio de confianza legítima del operador económico exige, primero, “*determinar si los actos de las autoridades administrativas generaron, en un operador económico prudente y diligente, una confianza razonable*” y, segundo, “*determinar el carácter legítimo de esa confianza*”. En el caso de una consulta emitida por el órgano al que el propio derecho nacional designa como autoridad nacional competente para responder a las preguntas planteadas por los justiciables sobre problemas interpretativos relativos a la fiscalidad —la DGT en nuestro ordenamiento—, tanto la existencia como la legitimidad de esa confianza no presenta ninguna duda. Por tanto, si de la jurisprudencia del TJUE se deduce que, entre el conflicto entre legalidad y seguridad jurídica, el principio de primacía del derecho de la Unión no obliga a hacer prevalecer la primera cuando existe una confianza legítima merecedora de protección, de las disposiciones de nuestro ordenamiento se desprende que esa confianza legítima puede ser creada, sin la menor duda, por una consulta de la DGT sobre la cuestión. Cualquier otra alternativa llevaría a un resultado contrario a la *voluntas legis* (y *legislatoris*) de dotar a la aplicación de un ordenamiento tributario basado en el sistema de autoliquidación de un mecanismo para ofrecer seguridad jurídica a los contribuyentes que se concreta, precisamente, en la posibilidad de obtener una consulta vinculante.

Enlazando con esta última cuestión, la tercera y última reflexión propiciada por la sentencia trae causa de la inexistencia de disposiciones transitorias sobre el efecto vinculante de las consultas ante un cambio de jurisprudencia o de doctrina administrativa. El artículo 89.1 de la LGT dispone que “*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*”. En su sentencia, el Tribunal Supremo parece entender que la literalidad de esta norma ampara la aplicación de un nuevo criterio jurisprudencial en la revisión de autoliquidaciones que se presentaron bajo el criterio vinculante de la consulta previa. Entendemos nosotros, no obstante, que cabe una interpretación del precepto que, alineando las conclusiones que se extraigan para la modificación legislativa a la modificación jurisprudencial, enerve el carácter vinculante de las consultas solo respecto de autoliquidaciones que se presenten tras la modificación del estado de la cuestión normativo o interpretativo.

Pensamos, por tanto, que hay razones más que justificadas para visitar esta cuestión —la de la eficacia temporal de los criterios interpretativos sentados por los tribunales—; para que en esa revisión no se pierda de vista que el derecho, entendido como ordenamiento jurídico positivo, surge precisamente para dar respuesta a la doble necesidad de que el individuo pueda conocer las consecuencias de sus actuaciones frente a las de los demás y pueda confiar, con ello, en que esas actuaciones serán objeto de protección si se conforman a lo que prescriben las reglas jurídicas aplicables; y para que se halle una solución que no pierda de vista tampoco que ese fin primordial que tiene el derecho puede naufragar del todo si no se pone algún límite a la aplicación retroactiva del cambio de criterio jurisprudencial.