

VARIACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA EN PERJUICIO DEL CONTRIBUYENTE Y EFECTOS VINCULANTES DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS: UNA VISIÓN CRÍTICA DE LA STS DE 26 DE JUNIO DE 2024

José Manuel Almudí Cid

Director de la Revista Técnica Tributaria

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-9230-4862>

Cómo citar: Almudí Cid, J.M. (2024). Variación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en perjuicio del contribuyente y efectos vinculantes de las consultas tributarias: una visión crítica de la STS de 26 de junio de 2024. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 7-20.

El Tribunal Supremo ha declarado recientemente, en su sentencia de 26 de junio de 2024, que un cambio de criterio adoptado por la Dirección General de Tributos en perjuicio de los obligados tributarios, respecto a la aplicación de la normativa del IVA, siguiendo la evolución de la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, permite a la Administración Tributaria española regularizar la situación tributaria de los contribuyentes que se hubieran acogido al criterio administrativo más

favorable, plasmado en diversas contestaciones vinculantes previas al fallo del Tribunal de Luxemburgo, respecto a los periodos impositivos no prescritos¹.

Este planteamiento niega la posibilidad de que, en determinadas situaciones, con el fin de salvaguardar la seguridad jurídica y la confianza legítima de los obligados tributarios, se atribuyan efectos *ex nunc* a los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo, obviando asimismo el carácter vinculante de las contesta-

1 STS de 26 de junio de 2024, rec. núm. 7664/2022, ECLI:ES:TS:2024:3997.

ciones a consultas tributarias proclamado por el artículo 89 de la Ley General Tributaria, al tiempo que habilita a la Administración para que modifique las autoliquidaciones presentadas en consonancia con el criterio administrativo inicial, más favorable para el obligado tributario, siempre que no se afecten situaciones en las que se hubiese consumado la prescripción.

En el supuesto que da lugar a esta cuestionable doctrina del Tribunal Supremo, la Dirección General de Tributos venía considerando sujeta y exenta de IVA la operación consistente en la gestión de activos constituidos por títulos valores o gestión de carteras, por aplicación de la letra k) del apartado 18 del artículo 20 Uno de la Ley del IVA², partiendo de la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 13 de diciembre de 2001, relativa al caso *CSC Financial Services*³. No obstante, la sentencia del Tribunal de Luxemburgo de 19 de julio de 2012, dictada en el caso *Deutsche Bank*⁴, propició la mudanza de la referida doctrina del Centro Directivo, pasando a considerarse los servicios de gestión discrecional de carteras de inversión como una prestación única sujeta y no exenta del IVA⁵.

A su vez, la modificación del criterio inicial de la Dirección General de Tributos, motivado por el citado fallo del Tribunal de Luxemburgo, dio lugar a que los órganos de la Administración tributaria con competencia para com-

probar e investigar atribuyesen efectos *ex tunc* al nuevo criterio, regularizando los periodos impositivos del IVA correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011, haciendo abstracción de que el obligado tributario había presentado sus autoliquidaciones de IVA ciñéndose al criterio administrativo previo a dicho pronunciamiento.

La aplicación, por parte de la Administración tributaria española, del nuevo criterio del Tribunal de Luxemburgo, en perjuicio del obligado tributario, a situaciones acaecidas con carácter previo al pronunciamiento en el caso *Deutsche Bank*, a pesar de existir distintas contestaciones consultas tributarias vinculantes que declaraban la exención, contrasta con el planteamiento de la propia Dirección General de Tributos, que en las dos contestaciones vinculantes en las que se materializó dicho cambio había manifestado lo siguiente: «(e)l 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»⁶.

Ciertamente, el párrafo recogido en las consultas del año 2013 en las que se plasma el nuevo criterio del Centro Directivo, no constituye un dechado de técnica jurídica, pues extiende el efecto vinculante de las

2 Entre otras, en las contestaciones vinculantes V0921-04, de 6 de abril; V0097-04, de 20 de septiembre; V0273-04, de 16 de noviembre, V0274-04, de 16 de noviembre, V0471-04, de 22 de diciembre; V670-05, de 22 de abril, V2455-06, de 5 de diciembre; V1493-07, de 5 de julio; V0088-09, de 20 de enero y V2538-10, de 24 de noviembre.

3 STJUE de 13 de diciembre de 2001, *CSC Financial Services*, C-235/00, ECLI:EU:C:2001:696.

4 STJUE de 19 de julio de 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484.

5 Vid. las contestaciones a consulta de la DGT V0001-13 y V0002-13, ambas de 2 de enero.

6 *Ibidem*.

contestaciones a consultas dictadas entre el 6 de abril de 2004 y el 24 de noviembre de 2010⁷ a las obligaciones y derechos que hubiesen de materializarse por el obligado tributario *durante la vigencia de dicho criterio*, pero sin señalar expresamente cuáles son las situaciones a las que afecta el posicionamiento inicial.

En todo caso, cabe colegir que la intención de la Dirección General de Tributos, al incluir un párrafo final en sus dos contestaciones vinculantes de 2013, relativo a los efectos temporales del cambio de criterio, era blindar la situación tributaria de aquellos contribuyentes que presentaron sus auto-liquidaciones tributarias siguiendo el planteamiento plasmado en las mencionadas conductas antes de publicarse la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto *Deutsche Bank*.

Por consiguiente, en el supuesto enjuiciado por el Tribunal Supremo, la Unidad Central de Grandes Contribuyentes, que inició las actuaciones de comprobación relativos a los ejercicios 2010 y 2011 con posterioridad a que se emitiesen las consultas vinculantes de principios del año 2013, en las que se fijaba el referido cambio de criterio, ignoró deliberadamente el límite temporal señalado al efecto por el Centro Directivo y, por ende, la eficacia vinculante que el artículo 89 de la Ley General Tributaria atribuye a las contestaciones a consulta.

La situación enjuiciada por el Tribunal Supremo guarda un claro paralelismo con la que dio lugar a la sen-

tencia de la Audiencia Nacional de 17 de abril de 2019⁸. En este pronunciamiento se examinó un supuesto en el que existía una consolidada doctrina de la Administración tributaria, plasmada tanto en contestaciones vinculantes de la Dirección General de Tributos como en los manuales del IRPF que la Agencia Estatal de Administración Tributaria publica todos los años para la campaña de este impuesto, a través de su Departamento de Gestión Tributaria, en relación con la reducción del rendimiento neto de la actividad económica prevista en el IRPF por mantenimiento o creación de empleo⁹, en la que se establecía que los requisitos para su aplicación debían tomarse en consideración en sede de cada de cada integrante de las entidades en régimen de atribución de rentas.

Al igual que acontece en el supuesto que ha dado lugar a la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2024, en la situación planteada ante la Audiencia Nacional, la Administración tributaria ignoró el efecto vinculante de las consultas tributarias previamente dictadas y procedió a regularizar los ejercicios no prescritos del IRPF siguiendo el criterio plasmado en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de febrero de 2015¹⁰, dictada en virtud de un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, en la que se declaraba que los requisitos para disfrutar de la reducción por mantenimiento o creación de empleo deben cumplirse o cuantifi-

7 Contestaciones vinculantes V0921-04, de 6 de abril; V0097-04, de 20 de septiembre; V0273-04, de 16 de noviembre, V0274-04, de 16 de noviembre, V0471-04, de 22 de diciembre; V670-05, de 22 de abril, V2455-06, de 5 de diciembre; V1493-07, de 5 de julio; V0088-09, de 20 de enero y V2538-10, de 24 de noviembre.

8 SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 886/2016, ECLI:ES:AN;2019:1829.

9 Disposición Adicional vigésimo séptima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

10 R.G. 1975/2013.

carse en sede de la sociedad civil o comunidad de bienes, y no en relación con cada partícipe o cotitular de la misma.

Pues bien, en este escenario, la Audiencia Nacional declaró que, si bien es cierto que a partir de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 5 de febrero de 2015, « (...) "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.

A lo dicho podemos añadir que el principio de seguridad jurídica, y el de confianza legítima, en los términos que hemos examinado adquieren especial relevancia en el ámbito de la aplicación de los tributos por el sistema de autoliquidación sobre el que pivota nuestro ordenamiento jurídico desde el año 1978. El que recaiga sobre el contribuyente la obligación, no solo material del pago del tributo, sino la formal de declararlo, identificarlo, determinarlo, calcularlo, cuantificarlo y, en su caso pagarlo, supone un esfuerzo y una carga nada despreciable. A la opción por este sistema no ha sido ajeno el Legislador; entre otras razones por eso se explican las obligaciones que recaen sobre la Administración de información y asistencia a

del artículo 85.2, b), c) y e), las actuaciones de comunicación del artículo 87.1, o las consultas del artículo 89 de la LGT a la que ya nos referimos.

Resulta manifiestamente contradictorio que un sistema que descansa a espaldas del obligado tributario, cuando el contribuyente haya seguido el dictado o pautas de la Administración tributaria, un posterior cambio de criterio del aplicado, cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar, no deje a salvo y respete lo hasta ese momento practicado por el administrado, salvo que el nuevo resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente»¹¹.

Como cabe observar, en su sentencia de 17 de abril de 2019, la Audiencia Nacional precisó que el hecho de que el Tribunal Económico-Administrativo Central establezca una doctrina distinta a la patrocinada previamente por la Dirección General de Tributos no habilita a la Administración tributaria para regularizar la situación tributaria de aquellos contribuyentes que presentaron sus autoliquidaciones con anterioridad a que se hiciese pública la referida resolución de 5 de febrero de 2015, conforme a un criterio administrativo que resultaba inequívoco para el obligado tributario hasta dicho instante, pues de lo contrario se atentaría gravemente contra los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima que deben inspirar la aplicación del ordenamiento tributario.

No nos consta que la Administración tributaria interpusiese recurso

11 FJ 7º de la SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 886/2016, ECLI:ES:AN;2019:1829. En relación con este pronunciamiento, vid. Vega Borrego, F.A., "Las consultas tributarias y la doctrina del TEAC: eficacia temporal del cese de los efectos del carácter vinculante de las consultas y los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. Análisis de la SAN de 17 de abril de 2019, rec. núm. 886/2016, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 440, 2019, pp. 119 a 144.

de casación frente al referido pronunciamiento de la Audiencia Nacional o, en su caso, que este hubiese sido admitido por el Tribunal Supremo, por lo que resulta factible considerar que este planteamiento, fundado en el principio de protección de la confianza legítima, es válido tanto cuando se producen variaciones del criterio administrativo en perjuicio del obligado tributario a raíz de la doctrina sentada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, como cuando la doctrina administrativa previa se ve afectada, en los mismos términos, por la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre una cuestión tributaria. Este planteamiento ha sido refrendado por el Tribunal Económico-Central, respectivamente, en sus resoluciones de 11 de junio de 2020 y de 23 de marzo de 2022¹².

No obstante, es obligado señalar que, en la sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 2022, se hace una alusión indirecta a esta misma problemática, en un escenario en el que el recurrente, a juicio del Tribunal, no acreditó debidamente la consulta vinculante invocada para hacer valer la protección de la confianza legítima. A nuestro juicio, el parecer del Tribunal en este pronunciamiento dista de ser del todo claro, habida cuenta de que se declara que la

Administración tributaria podrá apartarse de lo señalado en una consulta tributaria, en perjuicio del obligado tributario, cuando exista doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central posterior que desvirtúe el criterio administrativo original, si bien se deja abierta la puerta a la aplicación de la doctrina de los actos propios en estos supuestos¹³.

Más rotundo fue el Tribunal Supremo al declarar, en su sentencia de 20 de septiembre de 2022, sin introducir matizaciones relacionadas con la aplicación del principio de protección de confianza legítima, que el monto de los legados debe tomarse en consideración para determinar el importe del ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con independencia de la existencia de consultas vinculantes previas a la fijación de doctrina por parte del Tribunal Supremo. En concreto, en este pronunciamiento declara que *«(n)o hay, pues, un derecho subjetivo a que un inicial criterio administrativo, aun cuando hubiera constancia fehaciente de la declaración favorable que se invoca, se mantenga en el tiempo, perviviendo a los cambios de criterio o de opinión, siempre que estos se razonen cumplidamente, como sucede. Lo contrario sería, en*

12 Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 11 de junio de 2020, R.G. 1483/2017; 23 de marzo de 2022, R.G. 4189/2019 y 23 de junio de 2022, R.G. 1539/2020. En el último pronunciamiento, con posterioridad a que tanto una sentencia del Tribunal Supremo como resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central determinaron la aplicación del tipo general de IVA en los servicios prestados por reclamante, la Dirección General de Tributos, en contestación a consulta presentada por el interesado, modificó el criterio mantenido en una consulta previa, presentada por la misma entidad, en la que se señalaba que procedía la aplicación del tipo reducido del impuesto. En este escenario, se declaró que la confianza legítima ampara al contribuyente hasta que se produce el cambio de criterio por la sentencia del Tribunal Supremo, no hasta que la Dirección General de Tributos emitió contestación a la segunda consulta planteada.

13 La STS de 1 de marzo de 2022, rec. núm. 3942/2020, ECLI:ES:TS:2022:862, establece la siguiente doctrina: «Aun cuando estuviera perfectamente determinada la existencia de un criterio administrativo anterior favorable, lo que no es el caso, tal circunstancia no impide, por sí misma, el cambio de criterio de la Administración, siempre que lo razone suficientemente, con expresa referencia al criterio del que se aparta, y bajo el ulterior y definitivo control judicial y sin perjuicio de la aplicación de la doctrina de los actos propios en los casos en lo que sea de aplicación».

una interpretación que no es absurda, privar a los tribunales de justicia de su facultad de control plenario de la actividad administrativa, consagrada en el artículo 106 de la Constitución»¹⁴.

Por consiguiente, como cabe observar, el Tribunal Supremo parece haber adoptado, a nuestro juicio de forma errónea y contraria tanto al tenor como a la voluntad de salvaguardar la seguridad jurídica de los administrados que inspira los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria, una postura menos garantista que el propio Tribunal Económico-Administrativo Central, en relación con el carácter vinculante de las consultas tributarias, cuando se produce una mudanza de la doctrina de este último, o de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en perjuicio del obligado tributario. En nuestra opinión, la facultad de control plenario de la actividad administrativa que la Constitución confiere al poder judicial en absoluto está reñida con una adecuada garantía de la protección de la confianza legítima de un obligado tributario que ha actuado bajo la convicción, generada de forma inequívoca por la propia Administración, de que cumplía adecuadamente con sus obligaciones fiscales

Cuestión distinta será, según se desprende de los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria y confirma la

jurisprudencia reciente, que perfectamente cabrá negar efectos vinculantes a una contestación a consulta, entre otras situaciones, cuando no concorra identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario y los que se reflejen en la consulta presentada por este o por un tercero, o bien cuando la autoliquidación se presente por el obligado tributario con posterioridad a la fijación de doctrina por el Tribunal Económico-Administrativo Central o a la aparición de jurisprudencia que contradiga criterio inicial de la Dirección General de Tributos¹⁵.

* * *

En las sentencias de 22 y 25 de enero de 2024, el Tribunal Supremo extiende la referida línea argumental, en relación con la protección del principio de protección de confianza legítima, ante la mudanza de criterio administrativo o jurisprudencial, cuando el cambio de criterio afecta a tributos armonizados por el Derecho de la Unión Europea y tiene su origen en los pronunciamientos del Tribunal de Luxemburgo¹⁶. El tribunal declara en ambos pronunciamientos que, *«aunque admitiéramos en términos hipotéticos una identidad entre los hechos y circunstancias del obligado con los supuestos a los que se refieren las consultas, no sería posible desconocer la interpretación, a partir de la*

¹⁴ STS de 20 de septiembre de 2022, rec. núm. 4097/2020, ECLI:ES:TS:2022:3422.

¹⁵ Vid. FFJJ 4º y 5º de la STS de 22 de enero de 2024, rec. núm. 6376/2022, ECLI:ES:TS:2024:217. Repárese en que el efecto vinculante de las contestaciones a consultas se produce en los términos previstos en el artículo 89 de la Ley General Tributaria, aplicable al caso; (i) 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); (ii) 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, que contemplan la necesidad de aplicar al consultante los criterios expresados en la contestación (i) en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia

¹⁶ Vid. STS de 22 de enero de 2024, rec. núm. 6376/2022, ECLI:ES:TS:2024:217 y STS de 25 de enero de 2024, rec. núm. 5994/2022, ECLI:ES:TS:2024:429.

jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de nuestras sentencias de 16 y 17 de diciembre de 2019 (rec. 6477/2018, y rec. 6274/2018), y que como veremos en el siguiente Fundamento de Derecho-, justificaría un eventual cambio de criterio en cuanto a las consultas vinculantes anteriores, específicamente, con relación a la lectura que la propia recurrente patrocinadora de las consultas vinculantes V2829-15 y V1768-16 y que, en su opinión, se decantaron de forma expresa y motivada por la no sujeción al IVA de los servicios electrónicos prestados cuando los clientes no comunitarios inmediatos receptores de los mismos no los utilizasen para realizar otras operaciones sujetas al impuesto en el territorio español, al margen del "uso" que desde un punto de vista más económico (y subjetivo) pudieran realizar en nuestro territorio sujetos distintos ajenos a la relación mercantil entablada entre el prestador del servicio en cuestión y su cliente, dentro de la cadena de sucesivas prestaciones de servicios (entre los clientes no comunitarios de SOFTONIC y sus propios clientes, fundamentalmente intermediarios; entre estos últimos y propios clientes, y así sucesivamente)».

Habida cuenta de las circunstancias del caso y al tratarse de un *obiter dicta*, a nuestro juicio, el criterio del Tribunal Supremo antes reproducido difícilmente podía generalizarse ni extenderse a las situaciones en las que se fija *ex novo* la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo o se produce un cambio en la misma que perjudica la situación del contribuyente.

En el supuesto que motiva las sentencias de 22 y 25 de enero de 2024, la invocación de las consultas vinculantes por el obligado tributario, en relación con los periodos impositivos del IVA correspondientes a los años 2011 a 2013 y 2015, se produjo en un escenario en el que la Dirección General de Tributos modificó en el año 2015 su planteamiento inicial¹⁷, en relación con la aplicación del artículo 70.2 de la Ley del IVA¹⁸, para retornar al mismo criterio, tras dictarse las sentencias del Tribunal Supremo de 16 y 17 de septiembre de 2019, que se apoyaban en la interpretación que de este precepto había realizado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, casi una década antes, en el caso *Athesia Druck*¹⁹.

De este modo, en los referidos pronunciamientos del Tribunal Supremo subyace básicamente la idea de que las consultas tributarias vinculantes que avalaban la posición del obligado tributario²⁰ contravenían la doctrina sentada por el Tribunal de Luxemburgo en el año 2009 en relación con la aplicación con el precepto de la entonces vigente Sexta Directiva del IVA²¹, del que deriva el vigente artículo 70.2 de la Ley del impuesto. Esta circunstancia, unida a que el Tribunal Económico-Administrativo Central también se había pronunciado en un sentido distinto²² a lo expresado por la Dirección General de Tributos en contestaciones a consultas de los años 2015 y 2016²³, resultó determinante para que este negase el efecto vinculante de las mismas.

17 Contestación a consulta V0629-13, de 28 de febrero.

18 Contestaciones a consulta V2829-15, de 29 de septiembre y V1768-16, de 21 de abril.

19 STJUE de 19 de febrero de 2009, *Athesia Druck Srl*, C-1/08, ECLI:EU:C:2009:108.

20 Entre otras, contestaciones a consulta V2829-15, de 29 de septiembre y V1768-16, de 21 de abril.

21 Artículo 9, apartado 2, letra e) de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977.

22 Resoluciones de 5 de abril de 2011, R.G. 4104/2009 y de 18 de diciembre de 2012, R.G. 1999/2010.

23 Contestaciones a consulta V2829-15, de 29 de septiembre y V1768-16, de 21 de abril.

Sin embargo, la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2024 se pronuncia sobre una situación sustancialmente distinta a la previamente expuesta. Como hemos señalado, el cambio de criterio en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, plasmado en el caso *Deutsche Bank*, obligó a la Dirección General de Tributos a revisar sus postulados, al tiempo que la Administración tributaria procedió a regularizar, ignorando el efecto vinculante de las contestaciones a consulta preexistentes, las autoliquidaciones fundadas en el criterio administrativo no afectadas por la prescripción.

En este último pronunciamiento, el Tribunal Supremo funda su decisión expresamente en los efectos *ex tunc* que el Tribunal de Luxemburgo atribuye con carácter general a sus sentencias, toda vez que este último ha señalado reiteradamente que «(...) la interpretación que hace el Tribunal de Justicia de una norma de Derecho comunitario se limita a aclarar y precisar el significado y el alcance de ésta, tal como habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma»²⁴.

Partiendo de este premisa y de que el Tribunal de Luxemburgo no limitó

los efectos en el tiempo de la sentencia dictada en el año 2012 en el caso *Deutsche Bank*²⁵, el Tribunal Supremo declaró en la sentencia de referencia que «(c)arece 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»²⁶.

A juicio del Tribunal Supremo, no resulta conforme a derecho imponer a la Administración una actitud pasiva frente a determinadas situaciones jurídicas no consolidadas, una vez que conoce que no se adecuan al ordenamiento jurídico europeo²⁷. Del mismo modo, precisa que sostener la postura propuesta por el recurrente supondría «(...) otorgar implícitamente a las consultas vinculantes una capacidad de limitación de los efectos de las sentencias del Tribunal de Luxemburgo que excede de su contenido y atenta directamente con los principios de primacía e interpretación conforme, habida cuenta de que los pronunciamientos del TJUE vinculan, no sólo a

24 Vid. STJUE de 15 de marzo de 2005, *Bidar*, C-209/03, ECLI:EU:C:2005:169, apartado 66.

25 STJUE de 19 de julio de 2012, *Deutsche Bank*, C-44/11, ECLI:EU:C:2012:484.

26 FJ 3º de la STS de 26 de junio de 2024, rec. núm. 7664/2022, ECLI:ES:TS:2024:3997.

27 Vid. STJUE de 9 de septiembre de 2003, *CIF*, C-198/01, EU:C:2003:430, apartado 48.

las autoridades judiciales, sino también a la propia administración»²⁸.

Asimismo, se niega la solicitud de la parte recurrente de plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para clarificar la cuestión litigiosa, partiendo de la premisa de que, al aplicar el Derecho interno, el juez nacional está obligado a interpretarlo en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva de que se trate para alcanzar el resultado que esta persigue y atenerse así a lo dispuesto en el párrafo tercero artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea²⁹.

Como colofón de todo lo anterior, en su sentencia de 26 de junio de 2024, el Tribunal Supremo fija la siguiente doctrina:

«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.

De donde se desprende que 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, respeto 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».

* * *

En nuestra opinión, no es posible descartar que, en un escenario de mutación del criterio judicial y administrativo inicial, la protección de la confianza legítima del obligado tributario, que en el supuesto que suscita la sentencia de 26 de junio de 2024 se propicia por la jurisprudencia previa del Tribunal de Luxemburgo, impida a la Administración tributaria regularizar las situaciones de aquellos obligados tributarios que presentaron sus autoliquidaciones conforme al criterio administrativo conforme con la jurisprudencia previa del Tribunal de Justicia, que resultaba más favorable para el administrado³⁰.

A estos efectos, interesa tener presente que, pese a que el Tratado de la Unión Europea, el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea o la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea no hacen alusión a los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, el Tribunal de Luxemburgo, desde un primer momento, los ha considerado principios generales del Derecho de la Unión Europea³¹. Por lo tanto, tales principios deberán ser interpretados

28 FJ 3º de la STS de 26 de junio de 2024, rec. núm. 7664/2022, ECLI:ES:TS:2024:3997.

29 Vid. STJUE de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, ECLI:EU:C:2020:464, apartado 47.

30 En este sentido, vid. González Martínez, M.T., "Efectos en el tiempo de los cambios de criterio: a propósito de la Sentencia 1143/2024 del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2024", *Taxlandia*, 6 de agosto de 2024, documento disponible en línea en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/maria-teresa-gonzalez-martinez/cambios-de-criterio-proteccion-confianza-legitima>.

31 STJUE de 13 de julio de 1965, *Lemmerz-Werke*, C-111/63, ECLI:EU:C:1965:76.

y aplicados, de forma uniforme, tanto por las instituciones de la Unión como por los Estados miembros, pudiendo ser directamente invocados por los particulares ante la Administración y los órganos judiciales³². De su condición se deriva, asimismo, que surtan efectos sin necesidad de que los Estados miembros procedan a su transposición³³.

Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, los obligados tributarios únicamente podrán invocar el principio de protección de confianza legítima cuando la actividad previa de la Administración les haya permitido albergar certeza de que su actuación era correcta y sus expectativas razonables. A estos efectos, se requiere que la Administración haya generado signos externos que orienten al administrado hacia una determinada conducta. De donde se deriva que, para infundir confianza en el obligado tributario, no podrá reputarse válida la actuación de cualquier órgano de la Administración, debiendo provenir dicha actuación administrativa de fuentes autorizadas y fiables, requiriéndose un análisis de idoneidad del órgano en cuestión para pronunciarse en torno al régimen jurídico aplicable³⁴.

A nuestro juicio, la seguridad jurídica y la protección de la confianza legítima han de erigirse como un valladar frente a los efectos retrospectivos de los cambios jurisprudenciales, en perjuicio del obligado tributario, cuando tanto el Tribunal de Justicia de

la Unión Europea, a través de su jurisprudencia previa, como la Administración tributaria nacional, mediante la emisión de consultas vinculantes, han hecho concebir expectativas razonables y fundadas a los sujetos pasivos del IVA de que estaban cumpliendo adecuadamente sus obligaciones tributarias.

Desde luego, el cambio de criterio del Tribunal de Luxemburgo debe observarse con plena normalidad, dado el carácter dinámico y evolutivo de la jurisprudencia. Sin embargo, a nuestro juicio, no parece acorde con el principio de protección de confianza legítima, en un sistema de aplicación de los tributos que descansa, en gran medida, sobre las espaldas del obligado tributario, permitir la revisión, en perjuicio de este, de aquellas declaraciones de IVA no afectadas por la prescripción, atribuyendo efectos *ex tunc* a una mudanza jurisprudencial del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

A estos efectos, interesa recordar que el principio de protección de la confianza legítima, que actualmente constituye un principio propio del Derecho de la Unión Europea, tuvo su origen en la jurisprudencia alemana³⁵ y surgió como límite a la facultad de revisión de oficio de los actos administrativos, en atención a la confianza que éstos hubiesen podido generar en los particulares. Dicho principio se positivizó en Alemania, hace prácticamente medio siglo, mediante la Ley

32 STJUE de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden y Hoelin Groep BV*, asuntos acumulados C-487/01 y C-7/02, ECLI:EU:C:2004:263.

33 STJUE de 22 de noviembre de 2017, *Edward Cussens*, C-251/16, ECLI:EU:C:2017:881, apartado 28.

34 STJUE de 14 de junio de 2016, *Marchiani*, C-566/14, ECLI:EU:C:2016:437, apartado 77.

35 Su formulación definitiva aparece por primera vez en la sentencia del Tribunal Superior Administrativo de Berlín de 14 noviembre 1956.

Federal de Procedimiento Administrativo de 25 de mayo de 1976, recogién-dose expresamente, en la esfera tributaria, en el vigente artículo 176 de la Ordenanza Tributaria alemana³⁶.

Este último precepto, que se limita a regular la protección de la confianza legítima en la determinación de la deuda tributaria si uno de los Tribunales Federales Supremos en Alemania cambia su jurisprudencia, no contiene una regla expresa en relación a con una mudanza de criterio protagonizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. No obstante, cuando la decisión del TJUE es fruto de una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo alemán (*Bundesfinanzhof*), la nueva jurisprudencia de este Tribunal, derivada del fallo del Tribunal de Luxemburgo, no permite a la Administración revisar las autoliquidaciones tributarias presentadas por los obligados tributarios conforme al criterio administrativo o judicial precedente.³⁷

De hecho, en la doctrina científica alemana prevalece la opinión de que, en caso de cambio del criterio de la doctrina administrativa nacional en

virtud la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo, la Administración tributaria alemana debe conceder, en el marco de lo previsto en los artículos 163 y 227 de la Ordenanza Tributaria Alemana, un régimen transitorio aprobado por el Ministerio de Finanzas (*Bundesfinanzministerium*), que es vinculante para los órganos administrativos competentes para la determinación de la deuda tributaria, con el fin de dar la oportunidad a los sujetos pasivos de ajustar sus prácticas a las nuevas reglas³⁸. Como consecuencia de esto, la Administración tributaria alemana no puede aplicar la nueva jurisprudencia con efecto retroactivo perjudicando el contribuyente³⁹.

Sirva como ejemplo de lo anterior la reciente orden emitida por el Ministerio de Finanzas alemán de 15 de diciembre de 2023⁴⁰, relativa al tratamiento de los contratos de gestión de aparcamientos tras la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de enero de 2022, dictada en el marco de una cuestión prejudicial elevada por el Tribunal Supremo de Dinamarca, en la que se declara que las "tarifas de control"

36 En España los principios de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima se recogen en el artículo 3.1 e) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. La locución confianza legítima deriva de la palabra alemana *Vertrauensschutz*, que en su textual traducción significa protección de la confianza, a la que luego se agregó legítima, que es la más utilizada en las versiones francesa y española. En italiano se usan los términos *legittimo affidamento* y en inglés *legitimate expectations*.

37 Sentencia del Bundesfinanzhof de 22 de agosto de 2013, VR 19/09, DStR 2013, 2757.

38 Los artículos 163 y 227 de la Ordenanza Tributaria Alemana, en los que se prevé, respectivamente, la liquidación de la deuda tributaria apartándose de la normativa aplicable por razones de equidad o la condonación de la deuda tributaria por los mismos motivos, aplicados conjuntamente con el artículo 176 del referido cuerpo legal, que lleva por título "Protección de la confianza legítima en la anulación y modificación de las liquidaciones tributarias" (*Vertrauensschutz bei der Aufhebung und Änderung von Steuerbescheiden*), habilitan a la Administración tributaria alemana para aprobar la referida regulación transitoria que impide aplicar retroactivamente la nueva jurisprudencia sentada por el Tribunal de Luxemburgo.

39 Sobre esta cuestión, vid. el apartado 13 de los comentarios de Matthias Loose, Magistrado en la Sala II del *Bundesfinanzhof* alemán y profesor de la Universidad de Bochum, al artículo 176 de la Ordenanza Tributaria Alemana, en la obra colectiva Tipke/Kruse, *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung* (Dir.: Tipke, K. Y Kruse, H. W.), Ottoschmidt, Colonia, 2024.

40 Orden del Ministerio de Finanzas alemán de 15.12.2023, III C 2 - S 7100/10000:005, DOK 2023/11550829.

(importe predeterminado por estacionamiento irregular en una propiedad privada) percibidas por una sociedad de Derecho privado encargada de la explotación de aparcamientos privados, en caso de que los automovilistas incumplan las condiciones generales de uso de dichos aparcamientos, deben considerarse la contraprestación de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición, y sujeta como tal al IVA⁴¹. Pues bien, en la misma se señala expresamente que no cabrá exigir el IVA a los sujetos pasivos que obtuvieron el pago de sus clientes, en concepto de "tarifa de control", con anterioridad al 15 de diciembre de 2023, fecha en la que se dictó la referida disposición, asumiendo que se trataba de una indemnización que no constituye la retribución de una prestación.

De igual modo, la Orden de 19 de agosto de 2021 del Ministerio de Finanzas alemán⁴², que es consecuencia de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de marzo de 2019, motivada por una cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de Suecia, hace valer el principio de protección de la confianza legítima para señalar que la regla de localización de los servicios de educación a distancia, en los términos que fue interpretada por el Tribunal de Luxemburgo en dicho pronunciamiento, no se aplicará hasta el 1 de enero de 2022, habida cuenta de las dificultades administrativas que

conllevaba para los operadores su implementación.

En el mismo sentido cabe traer a colación la Orden de 29 de junio de 2017 del Ministerio de Finanzas alemán⁴³, relativa a la aplicación de la doctrina sentada por el Tribunal de Luxemburgo en su sentencia de 29 de junio de 2017, como consecuencia de una cuestión prejudicial elevada por Tribunal Supremo de Letonia, mediante la que se declara que la exención relativa a prestaciones de servicios directamente relacionadas con las exportaciones de bienes, prevista en el artículo 146 de la Directiva del IVA⁴⁴, no se aplica a una prestación de servicios relativa a una operación de transporte de bienes con destino a un país tercero, cuando esos servicios no se prestan directamente al expedidor o al destinatario de dichos bienes⁴⁵. En este caso, la eficacia de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, ante las dificultades técnicas de los empresarios para aplicarla, se retrasó por el Ministerio de Finanzas alemán hasta 31 de diciembre de 2021, casi cuatro años después de dictarse la sentencia.

Por consiguiente, en el país que fue la cuna del principio de protección de la confianza legítima, que ha terminado configurándose como un principio propio del Derecho de la Unión, en determinadas circunstancias, se limita el efecto *ex tunc* que se atribuye a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, habida cuenta de que se considera que la doc-

41 STJUE de 20 de enero de 2022, *Apcoa Parking Danmark A/S*, C-90/20, ECLI:EU:C:2022:37.

42 Orden del Ministerio de Finanzas alemán de 19.8.2021, III C 3 - S 7117-b/20/10002:002, DOK 2021/0918494.

43 Orden del Ministerio de Finanzas alemán de 27.9.2021, III C 3 - S 7156/19/10002:006, DOK 2021/1008637.

44 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

45 STJUE de 29 de junio de 2017, «L.Č.» *IK*, C-288/16, ECLI:EU:C:2017:502.

trina previa de la Administración tributaria o la jurisprudencia precedente de los tribunales nacionales han podido hacer generar en el administrado la convicción de que venía cumpliendo adecuadamente las obligaciones tributarias que le son propias.

Las tres órdenes del Ministerio de Finanzas alemán se refieren a situaciones en las que la doctrina del Tribunal de Luxemburgo se fija *ex novo*, en virtud de cuestiones prejudiciales impulsadas por órganos judiciales de otros Estados miembros, que clarifican la interpretación de la Directiva del IVA. Por consiguiente, según se desprende de la referida práctica alemana, no es posible descartar que los obligados tributarios invoquen válidamente el principio de protección de la confianza legítima cuando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea contravenga la posición previa de la Administración tributaria o de los tribunales nacionales en relación con un tributo armonizado, máxime cuando el Estado en cuestión no ha sido parte del procedimiento que ha motivado la decisión de aquel.

Con mayor motivo, cabe considerar que una mudanza en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en perjuicio del obligado tributario, que contradice la doctrina previa de la Dirección General Tributos, plasmada en diversas consultas tributarias vinculantes, habrá de tener efectos *ex nunc*, so pena de afectar gravemente la confianza legítima

de los obligados tributarios que cumplieron sus autoliquidaciones siguiendo el criterio inicialmente acuñado por el propio Tribunal de Luxemburgo.

Dicho en otros términos, a nuestro juicio, habida cuenta de que la seguridad jurídica y la protección de la confianza legítima son auténticos principios generales del Derecho de la Unión Europea, que cuentan con perfiles propios y no necesariamente coincidentes con los internamente reconocidos por los Estados miembros⁴⁶, deberán tomarse necesariamente en consideración de cara a establecer los efectos temporales de un cambio de criterio jurisprudencial del Tribunal de Luxemburgo, en perjuicio del obligado tributario, relativo a la interpretación de un precepto de la Directiva del IVA.

De hecho, el propio Tribunal de Luxemburgo, en la sentencia dictada en el caso Aviva, ha manifestado que cuando el cambio en su jurisprudencia se produzca en perjuicio de los obligados tributarios, al modificar el criterio más favorable seguido hasta dicho instante por el legislador o la Administración tributaria nacional, no podrá afectar a los periodos impositivos del IVA no prescritos y, por ende, susceptibles de ser comprobados⁴⁷. Conviene destacar que en este pronunciamiento se recuerda expresamente que la obligación del juez nacional de utilizar como referencia el contenido de una Directiva cuando interpreta y aplica las normas perti-

46 Vid. Almuñí Cid, J.M., "La protección de la confianza legítima en el Derecho tributario de la Unión Europea", en la obra colectiva *La doctrina de los actos propios en Derecho tributario* (Dir: D. Marín-Barnuevo Fabo), Civitas, Madrid, 2018, pp. 351 a 353.

47 Vid. STJUE de 21 de septiembre de 2017, Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie, C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718, apartado 36 y Delgado Pacheco, A., "La importancia de la seguridad jurídica en la aplicación del sistema tributario", Blog del Centro de Estudios Garrigues, 11 de septiembre de 2024, documento disponible en línea en: <https://www.centrogarrigues.com/blog/la-importancia-de-la-seguridad-juridica-en-la-aplicacion-del-sistema-tributario/>.

mentos de su Derecho nacional tiene sus límites en los principios generales del Derecho, en particular los de seguridad jurídica e irretroactividad⁴⁸.

Precisamente por ello, dado el papel informador en la interpretación y aplicación del Derecho originario y derivado conferido a los referidos principios generales del Derecho, así como la práctica que, según se ha expuesto, rige en otros países miembros en situaciones como la resuelta por la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2024, llama poderosamente la atención que no se haya elevado al Tribunal de Luxemburgo la cuestión prejudicial que había sido demandada por la parte recurrente.

Esta omisión, que el Tribunal Supremo funda en la doctrina del acto claro, a nuestro modo de ver, quiebra la tutela judicial efectiva del obligado tributario, que habida cuenta de que no cabe recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional por invocarse una quiebra de la seguridad jurídica y la protección de la confianza legítima⁴⁹, únicamente podrá plantear esta cuestión ante instancias internacionales por la vía indirecta de la denuncia ante la Comisión Europea o mediante la elevación de un recurso

ante el Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Ello no es óbice, desde luego, para que otros tribunales españoles eleven, si lo estiman oportuno, una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en una situación análoga a la examinada por el Tribunal Supremo en la sentencia de referencia, al objeto de determinar el papel que debe jugar el principio de protección de la confianza legítima ante un cambio de criterio del máximo intérprete del Derecho de la Unión.

Es más, a la luz de la práctica alemana previamente descrita, no cabe descartar que, a instancia de lo obligados tributarios, se acabe interrogando al Tribunal de Luxemburgo, por órganos judiciales de nuestro país, respecto a la necesidad y conveniencia de reconocer, en determinados supuestos, efectos *ex nunc* a pronunciamientos en los que se fija *ex novo* la doctrina del Tribunal de Justicia, pese a que este no haya limitado los efectos en el tiempo de su sentencia, pues puede resultar razonable que, en determinados casos, los obligados tributarios cuenten con un plazo prudente para asumir el criterio del Tribunal de Justicia de cara al adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

48 Vid. STJUE de 21 de septiembre de 2017, Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie, C-605/15, ECLI:EU:C:2017:718, apartado 37.

49 Vid. arts. 9.3 y 53 de la Constitución española.