

LA COMPLEJA RELACIÓN ENTRE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS VINCULANTES Y LOS PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES

Irene Rovira Ferrer

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario.
Universitat Oberta de Catalunya (UOC)*



Este trabajo ha obtenido el **1.º Premio Estudios Financieros 2017** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Gaspar DE LA PEÑA VELASCO, don Alejandro BLÁZQUEZ LIDOY, don Antonio MONTERO DOMÍNGUEZ, don Jesús QUINTAS BERMÚDEZ, don Fernando SERRANO ANTÓN y don Eduardo VERDÚN FRAILE.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

EXTRACTO

El principal objetivo del presente trabajo es analizar la poliédrica relación entre los efectos vinculantes de las consultas tributarias escritas y los pronunciamientos judiciales, en concreto desde una triple perspectiva: valorando su papel en los enjuiciamientos de origen nacional, precisando los cambios jurisprudenciales como límite a los mismos y determinando las especialidades de las sentencias prejudiciales y de incumplimiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea al respecto. Asimismo, se analizarán y criticarán las diferentes consecuencias de tales consideraciones, con el fin de clarificar sus efectos respecto a los diferentes obligados tributarios y poner de manifiesto las carencias que presenta en este punto nuestro ordenamiento (especialmente ante el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea). Y es que la precisión de tales cuestiones, que no ha estado exenta de opiniones contrapuestas, resulta del todo imprescindible para dotar a las consultas tributarias escritas de la eficacia e importancia que merecen, por cuanto, tanto por la amplitud de su objeto como por sus efectos vinculantes para la Administración, son una de las actuaciones que forman parte del derecho de información de los obligados tributarios más relevante y completa.

Palabras clave: consultas tributarias; efectos vinculantes; pronunciamientos judiciales; Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Fecha de entrada: 03-05-2017 / Fecha de aceptación: 04-07-2017 / Fecha de revisión: 06-07-2017

THE COMPLEX RELATIONSHIP BETWEEN BINDING TAX QUERIES AND JUDICIAL DECISIONS

Irene Rovira Ferrer

ABSTRACT

The main objective of this study is to analyze the complex relationship between binding tax queries and judicial decisions, especially from a triple perspective: evaluating the role of these tax queries in the Spanish judicial pronouncements, clarifying the jurisprudential changes as a limit of their binding effects and determining the special features of the judgments of the European Court of Justice of the European Union in this regard (in particular, the preliminary rulings and the non-compliance rulings). Moreover, the different consequences of these considerations for taxpayers will be analyzed, and also the shortcomings that are present in our legislation (especially considering the primacy of the European Union law). The accuracy of such matters, which have not been exempt from conflicting opinions, is absolutely essential in order to provide the binding tax queries with the efficiency and importance that they deserve, because they are one of the most relevant and complete actuations of the taxpayers's information right.

Keywords: tax queries; binding effects; judicial decisions; Court of Justice of the European Union.

Sumario

1. Introducción
2. Efectos de las consultas tributarias escritas
 - 2.1. En relación con la Administración
 - 2.2. En relación con el consultante
3. Los pronunciamientos judiciales de origen nacional y el carácter vinculante de las consultas tributarias
 - 3.1. Las consultas tributarias vinculantes en los enjuiciamientos de los órganos judiciales
 - 3.2. Los cambios jurisprudenciales como límite a los efectos vinculantes de las consultas tributarias
 - 3.2.1. Efecto temporal de los cambios jurisprudenciales
 - 3.2.2. Consecuencias de la finalización de los efectos vinculantes de las consultas tributarias a causa de un cambio jurisprudencial
4. La particularidad de las sentencias prejudiciales y de incumplimiento del TJUE ante el carácter vinculante de las contestaciones a las consultas tributarias
 - 4.1. Consecuencias de la finalización de los efectos vinculantes de las consultas tributarias a causa de las sentencias prejudiciales o de incumplimiento del TJUE
5. Conclusiones

1. INTRODUCCIÓN

Como bien es sabido, las consultas tributarias escritas son uno de los instrumentos que el artículo 85.2 c) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), cita expresamente como parte de los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria, a través de los cuales debe orientar y coadyuvar a los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones¹.

De conformidad con su regulación, establecida en los artículos 88 y 89 de la LGT y desarrollada en los artículos 65 a 68 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 (RGGIT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, estas consultas consisten en un medio de información a través del cual los obligados tributarios pueden formular a la Administración tributaria preguntas sobre el régimen, la clasificación o la calificación tributaria que corresponda a un determinado supuesto, por lo que, como señala BARQUERO, debe entenderse prácticamente incluida cualquier cuestión que pueda surgir en la aplicación de la normativa tributaria (ya sean aspectos sustantivos, formales o incluso de hecho)².

No obstante, parece que restan fuera de su objeto aquellas actividades que constituyan cualquier tipo de valoración de elementos determinantes de la deuda tributaria, puesto que constituyen el ámbito específico de otras actuaciones también calificadas como parte del deber de información (en concreto, el suministro de información sobre la valoración de bienes inmuebles con carácter previo a su adquisición o transmisión y la celebración de acuerdos previos de valoración).

¹ Prueba de la relevancia de tales deberes es que el artículo 34 h) de la LGT también señala la información y asistencia como parte de los derechos de los obligados tributarios, si bien la falta de determinación de su contenido exacto en ambos casos, la ausencia de tener que prestar obligatoriamente todas las actuaciones por las que se podrían materializar y la imposibilidad de reclamar su exigencia ponen cuanto menos en duda su configuración como auténticos derechos subjetivos. Al respecto, véase un análisis completo de estos derechos y deberes en ROVIRA FERRER, I.: *Los deberes de información y asistencia en la sociedad de la información*, Bosch, Barcelona, 2010.

² Es importante remarcar esta última consideración porque tradicionalmente se ha sostenido la restricción de las consultas a las cuestiones jurídicas, si bien carece totalmente de sentido porque todos los aspectos de hecho «implican por regla general valoraciones jurídicas o, dicho de otro forma, son inseparables de las cuestiones de derecho». (BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, Aranzadi, Pamplona, 2002, pág. 177). En el mismo sentido, ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Interpretación administrativa y consulta tributaria (Consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria)», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 47-48, 1985, págs. 474 y 475, y PALAO TABOADA, C.: «Spain», en *The International guide to advance rulings*, IBFD Publications BV, Ámsterdam, 1999, pág. 9.

Así pues, excepto por lo que se refiere a las valoraciones, los obligados tributarios podrán plantear de forma individual o conjunta³ consultas tributarias escritas respecto de cualquier cuestión tributaria relativa a sus obligaciones o derechos, y es que, como precisa el artículo 88.2 de la LGT, su presentación deberá tener lugar «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 su parte, señala el artículo 88.5 de la LGT que su resolución corresponderá «a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación», lo que concreta parcialmente el artículo 65 del RGGIT al apuntar que, en el ámbito de competencias del Estado, la competencia corresponderá a la Dirección General de Tributos (DGT) del actual Ministerio de Hacienda y Función Pública (sin perjuicio de que la competencia, el procedimiento y los efectos de las contestaciones a las consultas relativas a la aplicación de la normativa aduanera comunitaria se regulen por lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario –art. 88.8 de la LGT–).

Por consiguiente, si la consulta versa sobre una disposición autonómica (ya sea en relación con sus tributos propios o un tributo estatal cedido), parece que la competencia corresponderá al órgano de la comunidad autónoma (CC. AA.) encargado de su propuesta o interpretación⁴, tal y como se desprende también del artículo 55.2 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las comunidades autónomas de régimen común y ciudades con estatuto de autonomía y se modifican determinadas normas tributarias⁵.

³ En concreto, el artículo 88.3 de la LGT señala que también podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.

⁴ De hecho, así lo hacen constar expresamente las DGT de los diferentes Gobiernos autonómicos, como puede observarse, entre muchas otras, en la contestación a la Consulta 1/2015, de 14 de enero, de la DGT del Gobierno de Aragón (en la cual, tras precisar que la consulta se dirige fundamentalmente a preguntar sobre la aplicación de un precepto normativo autonómico, entiende que «compete a este centro directivo contestar la consulta, atribuyéndose a la misma, en lo referido a la aplicación de la normativa aragonesa, los efectos vinculantes que reconoce el artículo 89 de la Ley General Tributaria»).

⁵ En concreto, señala el mencionado precepto que no son objeto de delegación autonómica las competencias relativas a la contestación de las consultas reguladas en los artículos 88 y 89 de la LGT, «salvo en lo que se refiera a la aplicación de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma en el ejercicio de sus competencias». No obstante, debe destacarse un supuesto especial que existe en la CC. AA. de Canarias, ya que, a pesar de que la competencia normativa en relación con el impuesto general indirecto canario y el arbitrio sobre importaciones y entregas de mercancías en las Islas Canarias resida exclusivamente en el Estado (excepto por lo que respecta a los aspectos relativos a su gestión, liquidación, recaudación, inspección y a la revisión de los actos dictados en aplicación de los mismos), el apartado 3 de la disposición adicional 10.^a de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de Modificación de Aspectos Fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, establece que serán competentes los órganos de la CC. AA. a la hora de resolver las consultas tributarias presentadas sobre los mismos. Sin embargo, como precisa, cuando sean relativas a

Sin embargo, dicha cuestión es un poco más compleja en el ámbito local, ya que, a pesar de que la competencia para la elaboración e interpretación de las disposiciones legales relativas a sus tributos sea del Estado, el artículo 13 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, señala que será competente para resolver las consultas planteadas en relación con la gestión, liquidación, inspección y recaudación de los tributos locales a la entidad que ejerza dichas funciones⁶. No obstante, parece lógico que las cuestiones estrictamente procedimentales que se encuentren reguladas por una norma del Estado quedarán fuera de dicha atribución, por lo que, en la práctica, realmente, las consultas planteadas sobre tales tributos son resueltas por la DGT (concretamente, a través de la Subdirección General de Tributos Locales).

Así pues, parte de la gran relevancia que hace de las consultas tributarias uno de los principales y más completos mecanismos de información a disposición de los ciudadanos es la amplitud de su objeto (lo que también permite que contribuyan, en buena parte, a la mejora permanente del sistema tributario⁷), importancia que se completa con los efectos vinculantes de su contestación que se prevén para la Administración.

Sin embargo, la precisión de tales efectos y de las consecuencias que de ellos se derivan no ha estado exenta de conflictos, sino que sigue presentándose como objeto de debate tanto en sede administrativa como judicial. Por ello, el principal objetivo del presente trabajo consiste en contribuir a clarificarlos, determinando específicamente su relación con los pronunciamientos judiciales.

De este modo, tras precisar los efectos de su contestación tanto para los particulares como para la Administración, se analizará su papel en los enjuiciamientos judiciales de origen nacional, valorando seguidamente los cambios de criterio jurisprudencial como límite a los mismos y las consecuencias que de este se desprenden.

Finalmente, la completitud del cometido propuesto requerirá cerrar este estudio analizando las singularidades que presentan al respecto las sentencias prejudiciales y de incumplimiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), resaltando especialmente en estos casos las ca-

la localización del hecho imponible o cuando su contestación afecte o tenga trascendencia en otros impuestos de titularidad estatal, será necesaria la obtención de un informe previo del Ministerio de Hacienda.

⁶ Funciones que en algunos casos, como prevé el artículo 77.1 del TRLRHL en relación con el impuesto sobre bienes inmuebles, se atribuyen en exclusiva a los ayuntamientos respecto a su liquidación, recaudación y revisión de los actos dictados en vía de gestión tributaria (precisándose expresamente que tales competencias comprenderán, entre otras, las «actuaciones para la asistencia e información al contribuyente referidas a tales materias»).

⁷ Al respecto, ZORNOZA señala que la amplitud del objeto de las consultas, lejos de suponer un problema para su eficacia, supone una ventaja para la Administración, y es que puede tomar conciencia de los problemas surgidos por la aparición de nuevas formas de comportamiento de los agentes económicos y aprobar así las normas necesarias para su resolución. (ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «Interpretación administrativa y consulta tributaria (Consideraciones sobre la reforma del artículo 107 de la Ley General Tributaria)», *op. cit.*, pág. 476).

rencias que quedan puestas de manifiesto de nuestro ordenamiento jurídico (fundamentalmente ante el principio de primacía del Derecho de la Unión Europea –UE–).

2. EFECTOS DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS ESCRITAS

Cuando las consultas tributarias sean contestadas por el órgano competente (mediante escrito notificado al obligado tributario que las presentó), tendrán lugar los diferentes efectos que se detallan a continuación.

2.1. EN RELACIÓN CON LA ADMINISTRACIÓN

Como señala el artículo 89.1 de la LGT, la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en su relación con el consultante, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, de la misma forma que se desprenderán ante cualquier obligado con el que exista identidad entre sus hechos y circunstancias y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Sin embargo, y a pesar del acierto de tales previsiones (ya sea por el aumento de seguridad jurídica que conllevan, el mayor respeto al principio de igualdad o la mayor eficacia de las consultas en cuanto a mecanismo de información), procede lamentar que no se haya detallado qué deberá entenderse por dicha «identidad», aunque parece que únicamente deberá predicarse sobre aquellos elementos que resulten esenciales o determinantes (y más considerando que, si bien la Real Academia Española define «identidad» como «cualidad de idéntico», concreta el concepto de «idéntico» como «que es igual que otro con que se compara» o «muy parecido»)⁸.

No obstante, en relación con tales efectos, es importante realizar cuatro precisiones al respecto:

- En primer lugar, y aunque la LGT no detalle qué órganos y entidades encargados de la aplicación de los tributos resultarán vinculados, procede dejar claro que no siempre será su integridad, sino que deberá atenderse en cada caso al concreto objeto sobre el que se proyectan y, en consecuencia, al órgano competente para su resolución. De este modo, y aunque la contestación a una consulta sobre la normativa estatal (a cargo de la DGT del Estado) vinculará con carácter general, no ocurrirá lo mismo respecto a las que tengan un objeto autonómico y sean dictadas por la

⁸ REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: *Diccionario de la lengua española*, 23.ª edición, Espasa Libros, Madrid, 2014. Disponible en: <<http://www.rae.es/diccionario-de-la-lengua-espanola/la-23a-edicion-2014>> [Fecha de consulta: 29 de abril de 2017]. Además, como señala, parece obvio que nunca podrá existir una identidad en términos absolutos al menos en lo subjetivo, sin olvidar que «una interpretación extrema puede violentar el principio de igualdad tributaria». (GRAU RUIZ, A.: «El nuevo régimen jurídico de las consultas tributarias», en *Jornadas de estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*, 22 a 25 de noviembre de 2004, Madrid, Universidad Complutense, 2004, pág. 52).

DGT del Gobierno de la CC. AA. correspondiente⁹, del mismo modo que, a pesar de que las contestaciones de la DGT del Estado sobre los tributos locales vinculen a todos los órganos y entidades encargados de su aplicación, las que pudieran realizarse por un ayuntamiento conforme al mencionado artículo 13 del TRLRHL solo vincularán a la pertinente entidad local.

- En segundo lugar, resulta relevante destacar que, como parte de los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, también quedarán vinculados por su contestación los órganos competentes para resolverlas respecto a los criterios manifestados en contestaciones anteriores, aunque debe precisarse que, como señala el artículo 68.1 del RGGIT, ello no impedirá que opere la doctrina general del precedente administrativo (admitiéndose los cambios de criterio siempre que estén debidamente motivados).
- En tercer lugar, procede remarcar que su carácter vinculante no abarcará a los Tribunales Económico-Administrativos (TEA), en tanto que no se encuentran entre los órganos y entidades encargados de aplicar los tributos (sino que justamente resuelven las reclamaciones contra los actos dictados por estos). Y es que, además, como ha señalado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), si no fuera así, se vaciaría de contenido la posibilidad de revisión dentro de la vía administrativa, vulnerándose al mismo tiempo el derecho a la tutela judicial efectiva proclamado por el artículo 24 de la Constitución (CE)¹⁰.

Sin embargo, es de suma relevancia precisar que la no vinculación de los TEA se predica respecto a su libertad de decisión sobre cuestiones sustantivas de Derecho cuando el objeto de reclamación es un criterio aplicado por la Administración en virtud de una consulta vinculante, ya que, cuando el objeto sea la no aplicación de dicho criterio por parte de la Administración estando obligada a ello, deberán limitarse a declarar la improcedencia del acto sin entrar en su valoración de fondo (a no ser que,

⁹ Así consta expresamente en la práctica totalidad de contestaciones a consultas tributarias escritas dictadas por las DGT de los Gobiernos autonómicos, como puede observarse, por ejemplo, en las consultas del Gobierno de Aragón tanto respecto a la regulación autonómica de tributos cedidos (como es el caso de la Consulta 3/2016, de 7 de noviembre, al ISD), como en relación con los tributos propios (como ocurre en la Consulta 2/2016, de 24 de junio, sobre el impuesto medioambiental sobre determinados usos y aprovechamientos de agua embalsada). En ambos casos se detalla expresamente que «la respuesta a estas cuestiones tiene carácter vinculante solo para los órganos de la Administración tributaria Aragonesa, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria».

¹⁰ Entre otras, lo señala la RTEAC de 29 de septiembre de 2011 poniendo fin a un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, en la cual, tras recordar la tradicional separación entre las funciones, y por ende los órganos, de aplicación de los tributos y de revisión de los actos resultantes de dicha aplicación, deja claro que «las contestaciones a las consultas exclusivamente tienen carácter vinculante para los órganos de aplicación de los tributos, y no para los órganos de revisión entre los que se encuadran los Tribunales Económico-Administrativos» ya que, de no ser así, «carecería de sentido la función revisora dentro de la vía administrativa, impidiendo a los obligados tributarios el ejercicio efectivo en dicha vía de su derecho de defensa, que no tendría posibilidad alguna de prosperar».

exista una consulta tributaria vinculante posterior aplicable al caso o haya aparecido doctrina vinculante del TEAC –ya que, siempre que resulten más favorables para el reclamante, serán de carácter preferente y resultarán también de aplicación obligatoria para los órganos y entidades encargadas de aplicación de los tributos–¹¹.

No obstante, respecto a los casos en los que los TEA podrán entrar a conocer el fondo del asunto, procede recordar que operará el límite del principio de *reformatio in peius* (es decir, que su resolución no podrá empeorar la situación del recurrente), del mismo modo que su libertad también se verá coartada cuando exista doctrina vinculante del TEAC más favorable aunque sea posterior (ya que, como se señalaba, se encuentran vinculados por la misma)¹².

- Y finalmente, conviene resaltar que, en cualquier caso, esta obligación de vinculación administrativa no está exenta de limitaciones restrictivas, ya que, en primer lugar, señala el artículo 89.1 de la LGT que no procederá si el obligado tributario no hubiera presentado la consulta antes de la finalización del plazo establecido para la presentación de declaraciones o autoliquidaciones, el cumplimiento de otras obligaciones tributarias o el ejercicio de derechos relacionados con la misma.

Asimismo, como es lógico, añade tal precepto que su carácter vinculante únicamente operará si no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta (modificación que, a pesar de que ni la LGT ni el RGGIT lo detallan, parece que deberá ser de carácter sustancial¹³), de la misma forma que, como señala el apartado 2 y reitera el artículo 68.2 del RGGIT, la vinculación tampoco se desprenderá cuando se hubieran planteado consultas relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad a su presentación.

Finalmente, y aunque olvidando la doctrina vinculante del TEAC¹⁴, señala el segundo párrafo del artículo 89.1 de la LGT dos supuestos generales donde la vigencia de la vinculación

¹¹ De hecho, así lo ha reconocido el propio TEAC, véase de forma expresa en la RTEAC de 5 de julio de 2016 o la de 15 de diciembre de 2015. De este modo, tras precisar que los efectos vinculantes de las consultas tributarias para la Administración solo operan en beneficio del obligado tributario (en el sentido de que no le podrá aplicar un criterio más gravoso que el que figure en la contestación), FALCÓN Y TELLA señala que, por esta vía indirecta, se trasladan así los mismos efectos al posterior control económico-administrativo, el cual solo podrá apartarse de estos si es a favor del contribuyente. (FALCÓN Y TELLA, R.: «El carácter vinculante de la doctrina sentada al resolver consultas y reclamaciones económico-administrativas», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 2004, pág. 6).

¹² Al respecto, véase entre otras la RTEAC de 15 de diciembre de 2015.

¹³ Entre otros, véase en esta línea, ADAME MARTÍNEZ, F.: *Naturaleza jurídica y efectos de las contestaciones a consultas tributarias*, Documentos-Instituto de Estudios Fiscales, núm. 28, 2005, pág. 19; GRAU RUIZ, A.: «El nuevo régimen jurídico de las consultas tributarias», *op. cit.*, pág. 56.

¹⁴ Al respecto, como se señalaba, el propio TEAC ha reconocido la prevalencia de su doctrina más beneficiosa aunque fuera adoptada con posterioridad a la realización de una situación tributaria (como reconoce la RTEAC de 15 de di-

desaparecerá en cualquier caso: ante la variación de la legislación sobre la que versan (aunque, además de precisarse que la limitación es respecto a las situaciones materializadas con posterioridad, deberían considerarse incluidas las variaciones experimentadas por las normas con rango inferior a la ley¹⁵) y ante un cambio en la jurisprudencia (supuesto que, por su relevancia a los efectos de este trabajo será estudiado de forma individual)¹⁶.

2.2. EN RELACIÓN CON EL CONSULTANTE

Por lo que respecta a los efectos de las contestaciones a las consultas tributarias en relación con el consultante, debe destacarse, en primer lugar, que, conforme al artículo 89.3 de la LGT, su presentación y contestación «no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias», lo que no tiene otra finalidad que la de evitar que se conviertan en un mecanismo para justificar los retrasos e inobservancias de los deberes de los obligados tributarios.

Sin embargo, como pone de manifiesto SALVO TAMBO, cierto es que dicha previsión se compeadece mal con el plazo de seis meses del que dispone la Administración para resolver, ya que «la planificación fiscal del contribuyente y, por tanto, la satisfacción del principio de seguridad jurídica, deben llevar a que la máxima cautela que aquel deba tener en sus previsiones sea la de formular una consulta al menos seis meses antes de que se cumpla el plazo para cumplir una obligación cuyo régimen jurídico consulta»¹⁷. Asimismo, la falta de efectos contemplados ante la no contestación en el plazo previsto es una clara merma de la eficacia de dicho mecanismo que no deja de restarle valor y utilidad.

ciembre de 2015 al señalar que la obligación administrativa de seguimiento de esta doctrina, derivada de los artículos 242.4, 243.5 y 239.8 de la LGT, genera en obligado tributario un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del acto, cuya vulneración exige la anulación de este), de la misma forma que ha reconocido que su doctrina vinculante será de aplicación preferente respecto a todas las consultas en relación con todas las situaciones acaecidas con posterioridad (véase, por todas, la RTEAC de 13 de diciembre de 2011).

¹⁵ Sin embargo, como precisa SALVO TAMBO, no deben considerarse incluidas en dicho límite las órdenes interpretativas reguladas en el actual artículo 12.3 de la LGT, ya que, a pesar de que tendrán efectos vinculantes para todos los órganos de la Administración tributaria (si son dictadas por el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas) o para los órganos y entidades encargados de la aplicación de los tributos (si vienen dictadas por los órganos de la Administración tributaria previstos en el art. 88.5 de la LGT), no son fuente de Derecho conforme al artículo 7 de la LGT. Además, de no ser así, advierte que se concedería a la Administración un poder de disposición amplísimo para eludir la eficacia propia de las contestaciones a consultas, sin olvidar que tampoco resultaría coherente con el respeto al principio de seguridad jurídica con el que parece basarse su obligación de seguimiento. (SALVO TAMBO, I.: «Las consultas tributarias», en *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, IEF, Madrid, 2004, pág. 526).

¹⁶ Al respecto, véase *infra* el epígrafe 3.2. Los cambios jurisprudenciales como límite a los efectos vinculantes de las consultas tributarias.

¹⁷ SALVO TAMBO, I.: «Las consultas tributarias», *op. cit.*, págs. 515 y 516.

En segundo lugar, conforme al apartado 4 del artículo 89 de la LGT, la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá únicamente carácter informativo para el consultante, que podrá apartarse libremente del criterio señalado por la Administración (aunque siempre que su actuación derive de una interpretación razonable de la normativa). No obstante, cierto es que, si decide actuar conforme a la contestación a la consulta, quedará exento de responsabilidad por las posibles infracciones tributarias que pudiera comportar su forma de proceder (art. 179.2 d) de la LGT)¹⁸, lo que también procederá respecto a los obligados tributarios que hayan ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta que hubiera formulado otro obligado (aunque en tal caso se limita la exoneración a que exista una igualdad sustancial entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta –en el sentido de que permita entender aplicables dichos criterios al nuevo caso– y que tales criterios no hayan sido modificados)¹⁹.

De todos modos, tanto en relación con el sujeto que haya planteado la consulta como respecto a los demás, la exoneración de responsabilidad no procederá respecto a la infracción relativa a los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria regulada en el artículo 206 bis de la LGT, por cuanto, como ha añadido la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no podrá considerarse en tales casos, salvo prueba en contrario, «que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma».

Finalmente, el artículo 89.4 de la LGT establece la imposibilidad de entablar recurso alguno contra la contestación a las consultas tributarias escritas (al entender que, en tanto que la Administración se limita a ofrecer su interpretación de la normativa tributaria, son actos de mera información), si bien su calificación como acto administrativo no solo ha sido discutida sino incluso divergente entre la propia jurisprudencia²⁰.

¹⁸ En concreto, señala el mencionado precepto que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando, entre otras circunstancias, se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, precisando que ello se entenderá, junto a otros supuestos, «cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas».

¹⁹ Obsérvese en este punto que, mientras que la extensión de los efectos vinculantes de las contestaciones a consultas a terceros obligados se vincula a la «identidad» entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta (art. 89.1 de la LGT), en materia de exoneración de responsabilidad la LGT habla de «igualdad sustancial» entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta, por lo que parece que la ley es más restrictiva a la hora de extender los efectos vinculantes para la Administración respecto a terceros que a la hora de exonerarlos de responsabilidad. No obstante, para una adecuada coherencia del sistema, ello resulta un argumento más para defender que la identidad de la que habla la ley deba ser estrictamente esencial o determinante, y es que si la Administración considera que entre dos supuestos existen las coincidencias necesarias para que un obligado tributario actuara conforme a la contestación de una consulta tributaria formulada con anterioridad, también debe verse obligada a aplicar en los mismos el contenido vinculante de tal contestación.

²⁰ A modo de ejemplo, sentencias como la STS de 10 de febrero de 2001, la SAN de 1 de julio de 2005 o las RTEAC de 30 de abril y de 22 de mayo de 1996 han entendido que no pueden ser consideradas como acto administrativo (seña-

No obstante, parece que en este punto la atención debe centrarse en que las contestaciones a las consultas tributarias escritas no son en esencia actos definitivos o resolutorios de un procedimiento (es decir, los que prejuzgan el fondo del asunto determinando cómo se debe resolver —que son los que pueden recurrirse directamente—) sino actos de trámite (en el sentido de manifestación del deber de información y asistencia de la Administración tributaria —los cuales solo pueden ser directamente recurridos cuando vienen a decidir sobre el fondo del asunto por poner fin al procedimiento o suspender o hacer imposible su continuación—), y es que los actos se dictan en el seno de un procedimiento que culmina con una resolución final, que es la que realmente decide el fondo de la cuestión planteada²¹.

De todos modos, como resaltó FALCÓN Y TELLA y ha reconocido el propio TEAC, ello no obsta que, en efecto, las contestaciones a las consultas tributarias con eficacia vinculante sean actos que den lugar al nacimiento de derechos y obligaciones desde el momento en que son notificadas²².

Sin embargo, como añade el artículo 89.4 de la LGT, la imposibilidad de recurrir las contestaciones a las consultas tributarias no impedirá que, mediante la impugnación del acto o actos administrativos que se dicten en su aplicación, se recurran posteriormente los criterios manifestados en las mismas, aunque, como han criticado algunos autores, ello supone un sacrificio del interés de los obligados tributarios (ya que deben soportar el riesgo de aplicar un criterio que les puede resultar desfavorable a la espera de que, con posterioridad, obtengan una resolución judicial que lo cambie)²³.

lando el TS en este caso que la respuesta a una consulta vinculante «le faltaría —a la respuesta, se entiende— el requisito de ser consecuencia del ejercicio de una potestad administrativa, y ya antes se ha dicho que estas respuestas, sea cual sea su naturaleza —vinculante o no— no son producto del ejercicio de una potestad administrativa, sea reglamentaria o interpretativa, que también tiene naturaleza reglamentaria conforme ya se destacó, sino de un deber de información y asistencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias», mientras que otras, como las SSTs de 2 de junio de 1995 o de 1 de julio de 2000, las han calificado como tales (alegándose en esta última que «la contestación [a una consulta tributaria escrita], por tanto, fue un acto administrativo perfecto, declarativo de derechos que no pueden ser ignorados»).

²¹ Al respecto, véase el Dictamen del Consejo de Estado núm. 984/97, de 13 de marzo de 1997, sobre el Proyecto de Real Decreto por el que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, el cual, a pesar de su objeto, aporta tales consideraciones plenamente aquí aplicables. Además, como añade, la imposibilidad de recurrir directamente a los actos de trámite no implica que «no sean impugnables o que constituyan una suerte de dominio soberano de la Administración no fiscalizable en vía de recurso», sino que «no son impugnables separadamente: habrá que esperar, pues, a que se produzca la resolución final del procedimiento para, a través de su impugnación poder plantear todas las discrepancias que, en su caso, pueda tener el recurrente».

²² En este sentido, véase, entre otras, la RTEAC de 15 de diciembre de 2015.

²³ Entre otros, véase BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, op. cit., pág. 206. No obstante, no puede olvidarse que, como resaltó FALCÓN Y TELLA, «admitir que la contestación pudiera servir para acceder a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa con carácter previo al acto de liquidación supondría, de hecho, convertir a los jueces y tribunales en intérpretes del ordenamiento jurídico más allá del objeto procesal de los recursos que resuelven, cuando según la Constitución su papel se limita a "juzgar y hacer ejecutar lo juzgado" (art. 117.3 CE), que es algo muy distinto, y excluye una interpretación en abstracto y con carácter preventivo». (FALCÓN Y TELLA, R.: «Consultas vinculantes y jurisprudencia», *Quincena Fiscal*, núm. 9, 1997, pág. 5).

No obstante, como concluye BARQUERO, razones de economía procesal y procedimental motivan la decisión de la LGT, por cuanto, a través de la impugnación posterior de los criterios administrativos manifestados, resulta compatible con el derecho a la tutela judicial efectiva²⁴.

3. LOS PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES DE ORIGEN NACIONAL Y EL CARÁCTER VINCULANTE DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS

A la hora de entrar en el análisis de la relación entre el carácter vinculante de las contestaciones a las consultas tributarias y los pronunciamientos judiciales nacionales, procede dividir el estudio en dos supuestos diferenciados: por un lado, valorando el papel que desempeñan las consultas tributarias vinculantes en los enjuiciamientos de tales órganos y, por otro, centrando la atención en los efectos de los cambios de jurisprudencia ante el carácter vinculante de las consultas tributarias en sentido divergente.

3.1. LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS VINCULANTES EN LOS ENJUICIAMIENTOS DE LOS ÓRGANOS JUDICIALES

Por lo que respecta al papel que despliegan las consultas tributarias vinculantes en los pronunciamientos judiciales nacionales, procede recordar, en primer lugar, que los efectos de tales consultas vinculantes únicamente alcanzan a los órganos y entidades encargados de la aplicación de los tributos, por lo que, en principio, quedan exentos de los mismos los órganos de carácter judicial.

Sin embargo, procede realizar dos puntualizaciones respecto a esta última afirmación, ya que existen dos supuestos en los que la existencia de una consulta vinculante tendrá incidencia en su actuación:

- En primer lugar, si un obligado tributario recurre la falta aplicación del contenido vinculante de una contestación a una consulta tributaria estando la Administración obligada a ello (ya sea por haber sido notificada al obligado tributario o por haber probado la identidad entre los hechos y circunstancias del reclamante y los que se incluían en la consulta), caso en el que la actuación del órgano judicial deberá limitarse a valorar si, con base en los artículos 88 y 89 de la LGT, la Administración tenía realmente la obligación de seguimiento. Por consiguiente, como se ha señalado respecto a los TEA, su fallo no versará acerca de la interpretación y aplicación de la normativa tributaria sustantiva que debía proceder ante una determinada situación de hecho, sino en valorar únicamente si operaban en la misma los efectos vinculantes de la consulta (es decir, limitándose a declarar la inobservancia o no

²⁴ BARQUERO ESTEVAN, J. M.: *La información administrativa a los contribuyentes*, op. cit., pág. 206.

del artículo 89 de la LGT, incluso aunque estime correcta la interpretación dada por la Administración en caso de vulneración del mencionado artículo)²⁵.

De este modo, en caso de que el órgano judicial estime que la Administración ha infringido el artículo 89 de la LGT, deberá limitarse a declarar la nulidad del acto recurrido, considerando que, como señala JUAN LOZANO, este «no es un precepto programático sino una norma de la que derivan directamente derechos y obligaciones para las partes de la relación jurídico-tributaria»²⁶ y, por consiguiente, así lo exige el principio de legalidad.

Sin embargo, cierto es que en este punto existe una excepción en la que los órganos judiciales no quedarán limitados a anular el acto recurrido sino que podrán aplicar un criterio distinto al contenido en la consulta vinculante, y es el caso en el que, con posterioridad al momento en que se dictaron los actos sometidos a revisión, la DGT sentase un nuevo criterio favorable al contribuyente distinto del que hubiera tenido que aplicar la Administración (ya que tendrá carácter predominante)²⁷.

- Y en segundo lugar, las contestaciones a las consultas vinculantes tendrán incidencia en la actuación de los órganos judiciales si lo que se recurre es justamente el criterio aplicado por la Administración a consecuencia de su obligación de seguimiento, es decir, si el obligado tributario quiere cuestionar el criterio manifestado en una contestación a una consulta acogéndose, como se ha visto, a la impugnación posterior de los actos que se dicten en su aplicación.

En este caso, y aunque los órganos judiciales sí que podrán entrar a valorar el fondo de la cuestión (que es, a fin de cuentas, el objeto de recurso), procede destacar que la existencia de la contestación a una consulta con efectos vinculantes actuará como límite a la hora de preservar la situación jurídica del obligado tributario, es decir, que nada impedirá que se aparten del criterio sostenido por la Administración pero siempre que sea para adoptar una solución más favorable para el consultante (por cuanto, como se ha señalado, la contestación a las consultas con efecto vinculante da lugar al nacimiento de derechos para los obligados tributarios desde el momento de su notificación).

²⁵ Y es que, como señala expresamente la STS de 9 de mayo de 2016, a pesar de que «la consulta vinculante no es fuente de Derecho –y, desde luego el criterio expresado en ella no vincula a los tribunales–», «no supone que los mencionados órganos administrativos [los encargados de la aplicación de los tributos], por disposición expresa de la ley, puedan apartarse de la respuesta dada por la propia Administración siempre que concurren los requisitos subjetivos, objetivos, formales y de procedimientos establecidos legal (arts. 88 y 89 LGT) y reglamentariamente (arts. 65 a 68 del Reglamento General de las Actuaciones y Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria, Real Decreto 1065/2007)».

²⁶ JUAN LOZANO, A. M.: *Contestaciones a consulta: ¿hasta dónde vinculan las vinculantes?*, Lefebvre-El Derecho, 2016, disponible en: <http://www.elderecho.com/tribuna/fiscal/Contestaciones-vinculantes-ley-tributaria_11_999055002.html> [Fecha de consulta: 29 de abril de 2017].

²⁷ De hecho, así lo ha reconocido el propio TEAC, como puede véase de forma expresa en la RTEAC de 5 de julio de 2016 o en la RTEAC de 15 de diciembre de 2015.

Así, es de suma relevancia tener presente esta última limitación, pues aparte de la inseguridad jurídica que comportaría la aplicación retroactiva de un criterio perjudicial y de la evidente vulneración de la confianza legítima, existe en nuestro ordenamiento el principio de prohibición de la *reformatio in peius* que impide empeorar la situación de los obligados tributarios por el mero hecho de recurrir²⁸.

Además, como señala FALCÓN Y TELLA con base en dicho principio, si los tribunales no siguieran la posición de la Administración para empeorar la situación del obligado tributario, se estaría vaciando de contenido el carácter vinculante de la contestación²⁹, por cuanto el mismo, mientras siga vigente, es el que otorga al obligado tributario la seguridad de saber que su actuación es correcta (y, por consiguiente, ausente de consecuencias gravosas) en opinión de la Administración.

De todos modos, conviene recordar que tales consideraciones acerca de la incidencia de las consultas tributarias vinculantes en los enjuiciamientos judiciales nacionales únicamente operarán si no existe una modificación de la jurisprudencia aplicable al caso en contra del criterio vinculante para la Administración, ya que, como se ha señalado, el artículo 89.1 de la LGT enumera los cambios jurisprudenciales y los normativos como límites de la obligación de seguimiento de las consultas tributarias.

Por consiguiente, como se apuntaba al inicio del presente apartado, también procede analizar con detalle qué ocurre con los efectos vinculantes de las consultas tributarias ante los cambios en la jurisprudencia en sentido divergente, lo cual, junto a qué debe entenderse por los mismos, se encuentra revestido de gran relevancia y cierta complejidad.

3.2. LOS CAMBIOS JURISPRUDENCIALES COMO LÍMITE A LOS EFECTOS VINCULANTES DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS

Tal y como se ha puesto de manifiesto, el artículo 89.1 de la LGT señala que los efectos vinculantes de las consultas tributarias serán de aplicación «en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso». Sin embargo, a diferencia de lo que hacía el artículo 14 del

²⁸ Conforme a consolidada jurisprudencia del Tribunal Constitucional (TC), este principio que prohíbe la *reformatio in peius* tiene lugar cuando el recurrente, en virtud de su propio recurso, ve empeorada o agravada la situación jurídica creada o declarada en la resolución jurídica impugnada, de modo que lo obtenido con el pronunciamiento que decide el recurso es un efecto contrario al perseguido, que era precisamente eliminar o aminorar el gravamen sufrido por la resolución impugnada. Sin embargo, esta modalidad de incongruencia procesal producida en la segunda instancia únicamente se produce cuando la situación del recurrente se empeora a consecuencia exclusiva de su propio recurso y no a consecuencia de los recursos, directos o adhesivos, de la parte contraria (o de alegaciones concurrentes e incidentales que hayan sido formuladas por esta en condiciones que permitan reconocerles eficacia devolutiva), insertándose de modo en el derecho fundamental a la tutela judicial a través de la interdicción de la indefensión consagrada en el artículo 24.1 de la Constitución (al respecto, véanse, entre otras, las SSTC 20/1982, de 5 de mayo; 116/1988, de 20 de junio; o 143/1988, de 12 de julio).

²⁹ FALCÓN Y TELLA, R.: «Consultas vinculantes y jurisprudencia», *op. cit.*, pág. 7. En la misma línea, véase ADAME MARTÍNEZ, F. D.: *La consulta tributaria*, Editoriales Dodeca y Comares, Granada, 2000, págs. 126 y 127.

Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, por el que se establecía el régimen aplicable a las consultas cuya contestación debía tener carácter vinculante para la Administración tributaria (actualmente derogado por el RGGIT), no detalla lo que deberá entenderse por «jurisprudencia»³⁰, por lo que parece que, ante la mención hoy general de la LGT y la ausencia de restricciones del RGGIT, será válida la jurisprudencia entendida en un sentido amplio (es decir, concibiéndola como los criterios manifestados un mínimo de dos veces por parte de los tribunales, cualquiera que sea su clase y categoría, al interpretar y aplicar el derecho en el curso de los asuntos de que conocen).

De este modo, no solo quedan así integradas las sentencias que claramente gozan de primacía (como las del TJUE, el TC o el TS), sino también las de los otros órganos judiciales (como los TSJ), lo cual, a pesar de que haya sido criticado por algunos autores con base en la habitual disparidad de posicionamientos de estos últimos³¹, resulta acorde con la demanda, fundamentada en la actual organización del Estado en materia de justicia, de que se amplíen las previsiones del artículo 1.6 del Código Civil (que limita la jurisprudencia a los pronunciamientos del TS) a todos los Tribunales Superiores de Justicia respecto a sus correspondientes ámbitos³².

Así pues, faltan por valorar ahora las consecuencias que tendrá el hecho de que, a causa de una modificación jurisprudencial, resulten extinguidos los efectos vinculantes de una consulta tributaria (tanto para los obligados tributarios que hasta el momento tenían derecho a su aplicación como para la Administración tributaria respecto a los mismos), si bien, antes de entrar en su análisis, resulta imprescindible delimitar cuál es el efecto temporal de los cambios en la jurisprudencia.

3.2.1. Efecto temporal de los cambios jurisprudenciales

Para analizar el efecto temporal de los cambios de criterio en la jurisprudencia, procede destacar, en primer lugar, la STC 7/2015, de 22 de enero, la cual, poniendo de manifiesto reiterada doctrina constitucional en este punto, deja claro que, siempre que no sea arbitrario y esté debidamente motivado (es decir, siempre que sea razonable y razonado), debe admitirse sin reservas el cambio de criterio jurisprudencial (puesto que el valor de la jurisprudencia «reside precisa-

³⁰ En concreto, el mencionado precepto únicamente mencionaba la jurisprudencia del TC y la del Tribunal Supremo (TS), probablemente a consecuencia del artículo 40.2 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y del artículo 1.6 del Código Civil, respectivamente.

³¹ En este punto, véase SALVO TAMBO, quien señala que restringir el concepto de jurisprudencia a la emanada del TS y del TC «resulta más respetuoso con el principio de seguridad jurídica que sirve de fundamento a las consultas tributarias, máxime si se tiene en cuenta la posible disparidad de criterios que sobre una misma materia pueden tener los diferentes Tribunales Superiores de Justicia, como en la realidad en numerosas ocasiones ocurre» (SALVO TAMBO, I.: «Las consultas tributarias», *op. cit.*, pág. 527).

³² En esta línea, véase, entre otros, GORDILLO CAÑAS, A.: Voz «Jurisprudencia», en *Enciclopedia Jurídica Básica*, Tomo III, Civitas, Madrid, 1995, pág. 3.888; FALCÓN Y TELLA, R.: «Consultas vinculantes y jurisprudencia», *op. cit.*, pág. 7, o FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J.: «La nueva regulación aplicable a las consultas con contestación vinculante», *Revista de Información Fiscal*, núm. 24, 1997, pág. 30.

mente en su dinámica adaptativa y motivada a las nuevas realidades en que se desenvuelven las relaciones jurídicas, teniendo en cuenta la libertad de apreciación de todo órgano jurisdiccional en el ejercicio de su función juzgadora (de conformidad con el artículo 117.3 de la Constitución Española) y la consecuencia de una diferente concepción jurídica igualmente razonable y fundada en Derecho de los supuestos sometidos a su decisión»).

Sin embargo, como señala, entre otras, la STC 176/2000, de 26 de junio, también deberá añadirse como otra condición ineludible su vocación de futuro y de generalidad (en el sentido de que se encuentre destinado a ser mantenido con cierta continuidad con fundamento en razones jurídicas objetivas —es decir, que excluya todo significado de resolución *ad personam*—), de modo que, como concluyó la STC 76/2005, de 4 de abril, si la vocación del cambio es suficiente «como para impedir su calificación como irreflexivo, arbitrario, ocasional e inesperado, [...] no podría estimarse vulnerado el principio de igualdad en su vertiente de aplicación judicial de la ley».

Además, como también consta en la STC 7/2015, de 22 de enero, si los cambios de criterio jurisprudenciales reúnen tales criterios, tampoco podrá entenderse que erosionen el principio constitucional de seguridad jurídica³³, de modo que, cuando tengan lugar, cualquier tribunal en cuestión «habrá de aplicar el nuevo criterio jurisprudencial a todo supuesto o situación jurídica que tenga ante sí para resolver, con independencia del momento temporal en que se interpuso el recurso».

Por consiguiente, en opinión del TC, una vez se adopte un cambio de criterio jurisprudencial que cumpla con las mencionadas condiciones, deberá aplicarse por los órganos judiciales en la resolución de todos los actos que tengan lugar a partir del mismo, con independencia de si el propio recurso se había presentado con carácter previo e incluso de si los hechos sobre los que versa habían acontecido con anterioridad³⁴.

No obstante, cierto es que también ha reconocido una expresa excepción a dicho efecto retroactivo, y es que, a efectos de salvaguardar la tutela judicial efectiva proclamada en el artículo 24 de la CE, ha señalado que no podrán aplicarse a las situaciones jurídicas que ya gocen de la protección de la cosa juzgada³⁵.

Así pues, siempre que los cambios jurisprudenciales sean razonables, razonados, con vocación de futuro y con generalidad, el TC entiende que, más allá de la limitación expuesta, po-

³³ En este caso, el TC se ha pronunciado en los mismos términos que el TS en reiterada jurisprudencia, como puede verse, entre otras, en las SSTs de 5 de julio de 2002 o de 22 de diciembre de 2003.

³⁴ Y es que, si no, como añade el TC en la mencionada STC 7/2015, de 22 de enero, «quedaría petrificada la nueva interpretación jurisprudencial a aquellos escritos de interposición de recursos que fueran presentados debidamente ante los Tribunales de Justicia a partir del momento del "anuncio" del cambio de criterio, "anuncio" a que no están obligados los órganos jurisdiccionales, tal y como tiene asentada la doctrina constitucional referida. Asimismo, hay que tener en cuenta que una resolución judicial que incorpora un cambio de criterio jurisprudencial y cuya eficacia fuese meramente prospectiva sería un mero *obiter dictum*, amén de que se frustraría la finalidad del proceso porque la resolución no afectaría a las partes».

³⁵ Al respecto, véase la STC 7/2015, de 22 de enero.

drán desplegar efectos retroactivos respecto a los hechos y circunstancias acaecidos en el pasado, a pesar de que, como es lógico, este sido un tema candente de debate y ampliamente criticado.

Al respecto, la mayor parte de los argumentos esgrimidos en las críticas realizadas han venido sustentados en la pretensión de trasladar al ámbito de las modificaciones jurisprudenciales la prohibición de retroactividad que afecta a las normas, por cuanto, si bien no existe un principio general en nuestro ordenamiento que prohíba las normas retroactivas (y menos en materia tributaria)³⁶, sí que el artículo 9.3 de la CE impide expresamente la retroactividad *in peius* de las «disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales».

Además, conforme al artículo 10.2 de la LGT, no hay que olvidar que, salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efectos retroactivos (es decir, que la retroactividad no se presume), a no ser que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos y su aplicación resulte más favorable para el interesado (excepto por lo que respecta a los actos firmes).

Sin embargo, cierto es que tales argumentos pierden fuerza al considerar que su previsión por la CE y la LGT se proyecta exclusivamente sobre las normas (por lo que, teniendo en cuenta que la jurisprudencia no puede ser considerada fuente de derecho, queda fuera de la misma), sin olvidar que, tras un cambio jurisprudencial, la normativa sigue siendo la misma³⁷.

No obstante, dentro del ámbito tributario, nada parece impedir que se acuda a la misma ponderación de bienes jurídicos realizada por el TC a la hora de prohibir la retroactividad normativa por entrar en colisión con otros principios consagrados constitucionalmente, como pasa esencialmente con la vulneración del principio de seguridad jurídica reconocido en el mismo artículo 9.3 de la CE (el cual, aunque no implica un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, sí que protege «la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente ante cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad»³⁸).

³⁶ Véase, por todas, la STC 173/1996, de 31 de octubre, donde el TC deja claro que el legislador tributario debe disponer de un amplio margen de discrecionalidad política para establecer normas retroactivas, ya que si se impediera de forma absoluta, entre otras consecuencias, podría resultar totalmente inviable una verdadera reforma fiscal. Véase, entre otras, la STC 49/2015, de 5 de marzo.

³⁷ Al respecto, también así lo considera expresamente la Dirección del Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria en su consultivo ANP 3141/2015, donde señala que, «al tratarse del criterio interpretativo de una norma, a diferencia de lo que ocurre con los cambios normativos, respecto de los cuales entran en juego las normas sobre aplicación temporal (art. 10.2 LGT) y en particular, la prohibición de la retroactividad de las normas restrictivas o desfavorables, la doctrina administrativa vinculante, al igual que la jurisprudencia de los Tribunales de Justicia, no está sujeta a dichos límites al contener la interpretación de las normas que debió regir desde su entrada en vigor, razón por la cual, tanto una como otra se aplica a situaciones generadas antes de su dictado».

³⁸ Véanse, por todas, las SSTC 150/1990, de 4 de octubre; 89/2009, de 20 de abril; 90/2009, de 20 de abril; o 100/2012, de 8 de mayo.

Y es que, más allá de considerar la seguridad jurídica como «la certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados»³⁹, el TC la ha definido como «la expectativa razonable fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en la aplicación del derecho»⁴⁰, y es desde esta óptica donde nada impediría incardinar los cambios jurisprudenciales como elementos potenciales para su vulneración.

Por consiguiente, partiendo del doble examen que el TC ha considerado necesario para determinar su quebrantamiento en relación con la retroactividad normativa, parece que en este caso el grado de retroactividad del cambio jurisprudencial perjudicial que se cuestiona es auténtica o de grado máximo (en el sentido de que se pretenden vincular sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad al mismo y ya consumadas), punto en el que «solo exigencias calificadas de interés general se podrían imponer al sacrificio del principio de seguridad jurídica»⁴¹.

Y no parece que ninguna exigencia de interés general pueda prevalecer ante la aplicación retroactiva de las modificaciones jurisprudenciales que agraven la situación de un obligado tributario, vulnerando así su expectativa razonable y fundada de cuál sería la actuación de los poderes públicos en la aplicación del ordenamiento jurídico convertida en derecho por el artículo 89 de la LGT. Y es que, además, si la Administración y los órganos judiciales pudieran apartarse libremente y de forma más gravosa del contenido de las consultas tributarias vinculantes respecto a hechos y escenarios pasados, poco sentido y eficacia tendría su planteamiento como mecanismo del deber de información.

Asimismo, no hay que olvidar la incertidumbre que comportaría que, ante cualquier cambio jurisprudencial que pudiera tener lugar mientras no prescribiera el derecho de la Administración a liquidar una deuda tributaria, el obligado tributario pudiera verse con la obligación de asumir el nuevo criterio más gravoso aplicado en el seno de una regularización de una obligación que cumplió correctamente en su momento, debiendo cargar, además, con los intereses de demora derivados de la nueva liquidación.

³⁹ STC 15/1986, de 31 de enero.

⁴⁰ SSTC 36/1991, de 14 de febrero; o 165/1999, de 27 de septiembre.

⁴¹ En concreto, el TC somete a un doble examen la determinación de la vulneración de la seguridad jurídica por parte de la retroactividad normativa: por un lado, del grado de retroactividad del cambio normativo cuestionado (valorando si es auténtica o de grado máximo –en el sentido de que pretende vincular sus efectos a situaciones de hecho producidas con anterioridad a la propia ley y ya consumadas– o impropia o de grado medio –es decir, que la norma incida sobre situaciones jurídicas actuales aún no concluidas–), y, por otro, de las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto (pues, respecto a la retroactividad auténtica o de grado máximo, «solo exigencias calificadas de interés general se podrían imponer al sacrificio del principio de seguridad jurídica», pero, en relación con la retroactividad de grado medio o impropia, su ilicitud dependerá de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso que tenga en cuenta la seguridad jurídica, las razones que conduzcan a su adopción, su previsibilidad, y otras circunstancias relevantes como su cuantía). Así consta, entre muchas otras, en las SSTC 126/1987, de 16 de julio; 150/1990, de 4 de octubre; 173/1996, de 31 de octubre; 182/1997, de 20 de octubre; y 176/2011, de 8 de noviembre.

Por consiguiente, parece que cuando el artículo 89.1 de la LGT señala que «en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación», se está refiriendo al momento en el que tengan lugar los deberes o derechos que sean objeto de la consulta, por lo que este será el momento que determinará la normativa y la jurisprudencia aplicable al caso actuando como límite a la hora de agravar la situación del obligado tributario. Y ya no con base en la seguridad jurídica, la confianza legítima y la buena fe de los obligados tributarios, sino por motivos de estricta legalidad.

Así pues, parece que los efectos temporales que deberían desplegar los cambios jurisprudenciales respecto a las consultas tributarias vinculantes son los mismos que contempla la RTEAC de 13 de diciembre de 2011 respecto a la doctrina vinculante del TEAC derivada de las resoluciones que resuelvan los recursos extraordinarios para la unificación de doctrina, y es que, a pesar de que esta no se encuentre prevista entre los límites a los efectos vinculantes de las consultas que prevé el artículo 89 de la LGT, también es susceptible, como se ha visto, de acabar con los mismos⁴².

Y en concreto, como señala la mencionada resolución, la vinculación de la pertinente doctrina se producirá «a partir de la resolución», aunque precisando que «solo despliega sus efectos respecto a situaciones que se produzcan con posterioridad» (es decir, que nunca podrá tener efectos retroactivos). Asimismo, como detalla, la vinculación de la resolución no solo deberá respetar la situación jurídica individualizada que dio lugar a la misma (es decir, que no afectará al potencial obligado tributario al que se le hubiera aplicado el contenido de una consulta vinculante en sentido divergente), sino que tampoco se extenderá «a todas aquellas resoluciones dictadas por los órganos económico-administrativos anteriores al mencionado recurso que se hubiesen dictado con análogo contenido [al recurrido]», a no ser que, como se ha señalado, el nuevo criterio doctrinal resulte más beneficioso para el obligado tributario (ya que los efectos vinculantes de las consultas tributarias para la Administración solo operan en beneficio del obligado tributario, en el sentido de que no se les podrá aplicar un criterio más gravoso que el que figure en la contestación).

⁴² Al respecto, aunque la mencionada RTEAC se refiera a las resoluciones que dicte la Sala Especial resolviendo los recursos extraordinarios para la unificación de doctrina (reguladas en el art. 243 de la LGT); no hay que olvidar que la LGT también contempla que generarán doctrina vinculante del TEAC las resoluciones que dicte resolviendo los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio (reguladas en el art. 242 de la LGT) y cuando exista doctrina reiterada del mismo conforme el actual artículo 239.8 de la LGT (la cual, como detalla la RTEAC de 5 de julio de 2016, se entenderá cuando 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 artículo 239.8 de que el Tribunal Central recoja de forma expresa que se trata de doctrina reiterada»). Así, en tales casos, el TEAC deberá seguir su propia doctrina a no ser que opte y justifique oportunamente un cambio en la misma, vinculación que también será exigible al resto de tribunales económico-administrativos regionales y locales, 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 (es decir, también a los órganos y entidades encargadas de la aplicación de los tributos).

Por consiguiente, para saber si un obligado tributario tiene derecho a la aplicación del contenido de una consulta tributaria o no, deberá acudir al momento en el que se ejercieron los concretos derechos o se cumplieron las obligaciones que fueron objeto de la misma, de modo que si se realizaron con anterioridad a la aparición de doctrina vinculante del TEAC o de un cambio jurisprudencial en sentido divergente, seguirán vigentes los efectos vinculantes de la consulta tributaria (a no ser que el cambio jurisprudencial o la nueva doctrina fueran más beneficiosos para el interesado) y, si fueron posteriores, deberá aplicarse la nueva doctrina o criterio jurisprudencial.

Y es que, de hecho, estos son los efectos que la propia DGT ha señalado para los cambios de criterio respecto a los expresados en una consulta vinculante anterior, estableciendo 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»⁴³.

3.2.2. Consecuencias de la finalización de los efectos vinculantes de las consultas tributarias a causa de un cambio jurisprudencial

Para poder analizar las consecuencias de la finalización de los efectos vinculantes de las consultas tributarias a causa de un cambio jurisprudencial, conviene distinguir, en primer lugar, los casos en los que la modificación jurisprudencial sea en beneficio de los obligados tributarios, supuesto en el que, como se ha visto, nada impedirá que estos, si se encuentran en plazo, impugnen el acto en el que la Administración siguió sus efectos vinculantes y los órganos económico-administrativos o judiciales confirmen la situación más favorable para los mismos.

Sin embargo, procede puntualizar que los actos firmes en materia tributaria quedarán fuera de la posibilidad de modificación, por cuanto, primeramente, señala el artículo 213.3 de la LGT que los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones y las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas que hayan sido confirmados por sentencia judicial firme no serán revisables en ningún caso. Además, respecto a los no confirmados, el cambio de jurisprudencia no constituye ningún motivo para acudir al procedimiento para declarar la nulidad de pleno derecho de los mismos (en tanto que no resulta subsumible en ninguno de los motivos que contempla el art. 217 de la LGT⁴⁴), y, aunque podría haber razones para considerar dicho cambio,

⁴³ Consulta Vinculante de la DGT V0179/2017, de 25 de enero.

⁴⁴ Tales causas, conforme al artículo 217 de la LGT, son que los actos lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio; que tengan un contenido imposible; que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta; que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados; que sean actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición; o cuando concorra cualquier otro motivo establecido expresamente en una disposición de rango legal.

podría incardinarse en una de las causas que prevé el artículo 219 de la LGT para que la Administración, dentro de los cuatro años siguientes a su adopción, proceda a su revocación en beneficio de los interesados (concretamente, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado⁴⁵), no parece adecuada dicha práctica. Y es que señala el artículo 213 que, además de los confirmados por sentencia judicial firme, tampoco las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa podrán ser objeto de revocación, por lo que solo podrían revocarse aquellos actos que fueran firmes por no haber sido recurridos en plazo. Por consiguiente, dejar sin revocar a tales actos sería claramente contrario a la exigencia del respeto al principio de igualdad que requiere dicha práctica (por cuanto deberían revocarse todas las situaciones singulares idénticas y no beneficiar, justamente, a quienes no hubieran ejercido acción alguna en defensa de sus derechos), sin olvidar que también quedarían fuera las deudas derivadas de autoliquidaciones.

De todos modos, en relación con los obligados tributarios que hubieran presentado una autoliquidación basándose en el criterio más gravoso manifestado por la Administración, sí que parece que podrán solicitar su rectificación con base en el artículo 120.3 de la LGT (siempre y cuando, obviamente, no hubiera prescrito su derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos), y es que, como ha precisado la jurisprudencia, los «intereses legítimos» cuyo perjuicio sirve de base para la misma se entenderán afectados cuando la declaración pretendida suponga para el interesado una utilidad o beneficio aunque sea instrumental o de efecto indirecto (lo cual, obviamente, en tanto que se solicita la aplicación de un criterio más beneficioso, procederá en este caso)⁴⁶.

Y en la misma línea, mientras no prescriba el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, nada impedirá que, a pesar de que con anterioridad tuviera la obligación de seguimiento de la consulta tributaria, regularice la situación del obligado tributario cuando se den las circunstancias para ello conforme al nuevo criterio.

Por su parte, si la modificación jurisprudencial resulta más gravosa para los obligados tributarios, procede recordar que, por las exigencias de los principios de confianza legítima, buena fe, seguridad jurídica, y, especialmente, legalidad, no podrá aplicarse a las circunstancias o situa-

⁴⁵ Al respecto, así lo han puesto de manifiesto autores como GARCÍA NOVOA, C.: *La revocación en la Ley General Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Pamplona, 2005, págs. 51 y ss., quien considera que también podría procederse a la misma por la aparición de una consulta vinculante de la propia Administración más favorable a los intereses del obligado tributario, o por la existencia de una doctrina reiterada del TEAC. Por su parte, la modificación jurisprudencial no sería subsumible dentro de las otras causas que prevé el artículo 219 de la LGT (que los actos infrinjan manifiestamente la ley –lo que no ocurriría en este caso por cuanto simplemente se cambia la interpretación de la misma y, justamente, la ley obligaba a la Administración a aplicar el criterio vinculante contenido en la consulta–, ni cuando se haya producido indefensión a los interesados en la tramitación del procedimiento de que se trate –lo que lógicamente tampoco se daría en este caso–).

⁴⁶ A modo de ejemplo, véanse al respecto las SSTC 62/1983, de 11 de julio; 257/1988, de 22 de diciembre; o 97/1997, de 19 de mayo; y las SSTS de 8 de julio de 1986 o de 31 de mayo de 1990.

ciones de hecho que se hubieran producido con anterioridad, por lo que los obligados tributarios tendrán derecho a que, respecto a las mismas, se les siga aplicando el contenido de la consulta (es decir, que tampoco la Administración podrá adoptar regularización alguna cuando proceda basándose en el nuevo posicionamiento jurisprudencial).

No obstante, como se ha señalado, sí que el cambio doctrinal será aplicable a las situaciones que se produzcan con posterioridad a su adopción, por mucho que el obligado tributario sea el propio sujeto que planteó la consulta vinculante o que exista plena identidad entre sus hechos y circunstancias y los que se incluían en la contestación.

4. LA PARTICULARIDAD DE LAS SENTENCIAS PREJUDICIALES Y DE INCUMPLIMIENTO DEL TJUE ANTE EL CARÁCTER VINCULANTE DE LAS CONTESTACIONES A LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS

Sin perjuicio de las consideraciones realizadas hasta el momento, existen dos supuestos en los que la incompatibilidad de los criterios mantenidos en una consulta tributaria vinculante y una sentencia tienen unos efectos diferentes, los cuales se concretan en los que la divergencia derive de sentencias prejudiciales o de incumplimiento dictadas por el TJUE.

En concreto, la singularidad de tales sentencias tiene lugar por el principio de primacía del Derecho de la UE y la especialidad de la que, en consecuencia, goza el TJUE respecto a los órganos nacionales (ya sean consultivos, administrativos o judiciales), cuyas resoluciones tienen preferencia en cualquier caso respecto a las de estos últimos.

En concreto, por lo que respecta a las cuestiones prejudiciales, suponen un mecanismo formalizado mediante el cual un juez nacional solicita al TJUE que se pronuncie sobre la interpretación de los Tratados de la UE o sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la UE, en virtud de la competencia que le otorga el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). De este modo, la sentencia dictada por el TJUE en su resolución determinará cuál debe ser la correcta interpretación del Derecho de la UE, por lo que conllevará la obligación de su seguimiento tanto por parte del órgano jurisdiccional que formuló la cuestión prejudicial como por cualquier otro órgano (nacional o de otro Estado miembro) que deba aplicarlo en cualquier supuesto⁴⁷.

⁴⁷ Al respecto, así consta expresamente en varias SSTJUE (como es el caso de la STJUE de 15 de enero de 2013, asunto C-416/10, *Jozef Križan y otros/Slovenská inšpekcia životného prostredia*, en relación incluso con el propio TC), ya que, como ha afirmado, su interpretación de una determinada norma aclara y especifica, cuando es necesario, el significado y alcance de la misma, tal y como esta debe o habría debido entenderse y aplicarse desde el momento de su entrada en vigor (STJCE de 15 de septiembre de 1998, asunto C-231/96, *dilizia Industriale Siderurgica Srl (Edis)/Ministero delle Finanze*).

Y es que la finalidad de la cuestión prejudicial es conseguir la uniformidad y corrección en la interpretación y aplicación del ordenamiento de la UE en todos los Estados miembros, lo que también conlleva los efectos retroactivos de los criterios contenidos en estas sentencias⁴⁸.

Sin embargo, en algunos casos excepcionales, el TJUE ha considerado conveniente limitar tales efectos (esencialmente por consideraciones imperiosas de seguridad jurídica –al haber actuado las partes de buena fe bajo una incertidumbre objetiva– y por los graves problemas internos de índole económica que su no previsión pudiera generar en el Estado en cuestión)⁴⁹, aunque cierto es que tales supuestos son muy minoritarios y, en cualquier caso, así debe constar expresamente en la propia sentencia⁵⁰.

Por su parte, similares consideraciones pueden apuntarse respecto a las sentencias en las que el TJUE declara un incumplimiento por parte de algún Estado miembro, por acción u omisión, de las obligaciones que le incumben en virtud del TFUE o de las medidas dictadas en su ejecución, cuya competencia se contempla en los artículos 258 a 260 del TFUE. En estos casos, el Estado incumplidor está obligado a adoptar sin demora las medidas necesarias para poner fin al incumplimiento y restablecer las situaciones afectadas como si nunca hubiera ocurrido, ya que, como señala CAAMAÑO, cada vez es más inusual que el TJUE ordene la conservación de los actos dic-

⁴⁸ En relación con sus efectos *ex tunc*, véanse, entre otras, las SSTJUE de 10 de enero de 2006, asunto C402/03, *Skov y Bilka*; de 21 de marzo de 2013, asunto C-92/11, *RWE Vertrieb*; o de 19 de diciembre de 2013, asunto C-262/12, *Vent De Colère y otros*, donde consta expresamente 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».

⁴⁹ En palabras del propio TJUE, «únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy determinadas, cuando, por una parte, existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y, por otra parte, era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones de la Unión, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos adoptados por otros Estados miembros o por la Comisión» (STJUE de 13 de abril de 2010, asunto C-73/08, *Bressol y otros Céline Chave-rot y otros/Gouvernement de la Communauté française*). De todos modos, respecto al ámbito tributario, es de suma relevancia destacar que, como también ha dejado claro, «las consecuencias económicas que pudieran derivar para un Gobierno de la ilegalidad de un impuesto no han justificado jamás, por sí mismas, la limitación de los efectos de una sentencia del Tribunal de Justicia», ya que, si no fuera así, además de suponer un importante menoscabo de la protección jurisdiccional de los derechos de los contribuyentes reconocidos por la normativa europea, «las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son estas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros» (STJCE de 11 de agosto de 1995, asuntos acumulados C-367 a 377/93, *Rodgers BV & RSK Internationale/Inspecteur der Invoerrechten*).

⁵⁰ Para un mayor desarrollo al respecto, véase, entre otros, COBREROS MENDAZONA, E.: «Las sentencias prospectivas en las cuestiones prejudiciales de interpretación del Derecho comunitario», *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 4, 2002; WALDHOFF, Ch.: «Recent developments relating to the retroactive effect of decisions of the ECJ», en *CMLR*, núm. 46, 2009; y COBREROS MENDAZONA, E.: «Efectos de la sentencia prejudicial», *European Inclings (EUi)*, núm. 4, 2014.

tados antes de la publicación de la sentencia⁵¹ (lo cual, también en este caso, debe especificarse y justificarse en el propio texto de forma expresa).

De todos modos, no es de extrañar que las consecuencias de las sentencias de incumplimiento sean especialmente gravosas para los Estados que hayan incumplido el Derecho de la UE (quienes, en caso de no atenderlas, podrán ser objeto de un nuevo procedimiento por incumplimiento y ser condenados al pago de una suma a tanto alzado o de una multa coercitiva⁵²), y es que el procedimiento para la resolución del recurso de incumplimiento requiere que, antes de la fase jurisdiccional, tenga lugar una fase precontenciosa en la que la Comisión, conocedora del posible incumplimiento (ya sea por su control sistemático de la actuación de los Estados miembros o por la recepción de alguna queja al respecto por parte de particulares u otros Estados miembros), remita un escrito de requerimiento al Gobierno de dicho Estado en el que le informe de los términos de la oportuna infracción y le solicite la presentación de las observaciones oportunas.

Además, si el Estado no responde o lo hace de forma insuficiente, la Comisión emitirá un dictamen motivado al Gobierno del Estado en el que delimitará el objeto del incumplimiento imputado, señalará sus argumentos jurídicos y solicitará de nuevo al Estado que ponga fin a la infracción (indicándole las vías oportunas y un plazo para su cumplimiento), de modo que solo si el Estado tampoco responde de forma convincente a dicho dictamen se interpondrá el recurso de incumplimiento ante el TJUE⁵³.

Así pues, tanto las sentencias prejudiciales como las de incumplimiento del TJUE que se pronuncien de forma contraria al contenido de una consulta tributaria comportarán el cese inmediato de los efectos vinculantes de esta última (tanto respecto a las situaciones que tengan lugar con posterioridad como, a no ser que se limite su retroactividad de forma expresa, con anterioridad), y tanto si lo que se declara contrario al Derecho de la UE es un criterio administrativo como si es una disposición del Derecho interno sobre la que versen.

Sin embargo, a diferencia de las sentencias prejudiciales (que simplemente puntualizan la interpretación correcta de la normativa europea —implicando que las interpretaciones que se realicen por todos los órganos administrativos, consultivos o judiciales de cualquier Estado miembro sean conforme a la misma— y comportan la inaplicación de los criterios o disposiciones naciona-

⁵¹ CAAMAÑO ANIDO, M. A.: *Nulidad de la norma tributaria y devolución de ingresos indebidos*, Anuario da Faculta de Dereito da Universidade da Coruña, núm. 1, 1997, págs. 177.

⁵² Al respecto, y aunque el TFUE no especifica el plazo dentro del cual los Estados miembros deben ejecutar la sentencia declarativa de incumplimiento, el TJUE ha señalado en su jurisprudencia que «la ejecución de la sentencia debe iniciarse inmediatamente y completarse en el menor plazo posible» (STJCE de 6 de noviembre de 1985, asunto 131/84, *Comisión/Italia*).

⁵³ De todos modos, cierto es que, conforme al artículo 259 del TFUE, si la Comisión no hubiere emitido el dictamen en el plazo de tres meses desde la fecha en que lo hubiera solicitado un Estado miembro, este podrá recurrir al TJUE sin que ello sea obstáculo.

les que resulten incompatibles), las de incumplimiento declaran la vulneración del Derecho de la UE por parte de un Estado miembro, por lo que, aparte de comportar la prohibición de seguir aplicando las normas o criterios declarados contrarios (que, igual que en el caso de las sentencias prejudiciales, se predicará con eficacia *erga omnes*), también tienen fuerza ejecutiva por lo que respecta a su reparación (en el sentido de que todos los órganos del Estado miembro tienen la obligación de asegurar, en el ámbito de sus respectivos poderes, la ejecución de la sentencia).

No obstante, salvo que lo prevea la normativa europea⁵⁴, la concreción de cómo deben proceder los Estados ante tales incumplimientos se regula por el Derecho interno (principio de autonomía)⁵⁵ y, en caso de que el mismo no disponga de previsiones específicas respecto a dichos incumplimientos (como ocurre en España con algunas excepciones)⁵⁶, se aplican las mismas disposiciones que regulan las vulneraciones del Derecho interno (con las limitaciones generales, en todo caso, de que el ejercicio de los derechos que los órganos jurisdiccionales están obligados a proteger no puede ser prácticamente imposible o excesivamente difícil –principio de efectividad–⁵⁷ y que los requisitos fijados por la legislación nacional no pueden ser menos favorables que los referentes a reclamaciones semejantes de naturaleza interna –principio de equivalencia–⁵⁸).

Así pues, partiendo de tales consideraciones y teniendo en cuenta los efectos de las sentencias prejudiciales y de incumplimiento del TJUE, restan por ver las consecuencias de que su contenido sea contrario a la contestación de una consulta tributaria escrita.

4.1. CONSECUENCIAS DE LA FINALIZACIÓN DE LOS EFECTOS VINCULANTES DE LAS CONSULTAS TRIBUTARIAS A CAUSA DE LAS SENTENCIAS PREJUDICIALES O DE INCUMPLIMIENTO DEL TJUE

Para poder analizar las consecuencias de la finalización de los efectos vinculantes de las consultas tributarias a causa de una sentencia prejudicial o de incumplimiento del TJUE, conviene distinguir, en primer lugar, los casos en los que el criterio del TJUE sea en beneficio de los obligados tributarios, aunque, teniendo en cuenta las similitudes de los efectos de ambas sentencias expuestas

⁵⁴ Como ocurre con los artículos 116 y ss. del Reglamento (UE) n.º 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión.

⁵⁵ Al respecto, como puede desprenderse de sentencias como la STJCE de 23 de febrero de 1961, asunto 30/59, *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Alta Autoridad*, las SSTJUE que declaran el incumplimiento del Derecho de la UE por parte de un Estado miembro tienen un carácter declarativo, en el sentido de que el TJUE no puede anular las disposiciones o los actos de derecho interno que se declaran contrarios al mismo ni señalar vías concretas de ejecución, sino que debe ser el Estado infractor el que adopte las medidas necesarias para poner fin al incumplimiento.

⁵⁶ Como es el caso, por ejemplo, de la recuperación de ayudas de Estado que afectan al ámbito tributario o en relación con la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador.

⁵⁷ Véase, entre otras, la STJUE de 12 de diciembre de 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*.

⁵⁸ STJUE de 12 de diciembre de 2006, asunto C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*.

en el apartado anterior, nada impide que se analicen conjuntamente (por mucho que en el caso de las de incumplimiento se encuentre con la obligación de repararlo como si nunca hubiera ocurrido).

Además, procede señalar que tales consecuencias se desprenderán tanto si el objeto de la sentencia prejudicial o de incumplimiento es el propio criterio administrativo manifestado en la consulta tributaria o la disposición interna a la que hacen referencia, pues, en ambos serán las mismas respecto a los diferentes sujetos afectados.

No obstante, como se señalaba, a pesar de que con carácter general los efectos de tales sentencias sean *ex tunc*, existen algunos supuestos en los que se han limitado y únicamente se predicen de forma irretroactiva, por lo que la plena completitud del presente estudio requiere que, a pesar del carácter minoritario de estos últimos, se analicen de forma separada los dos.

De todos modos, lo que resulta común en todos los casos es que siempre deberá aplicarse el criterio fijado por el TJUE en las situaciones que se produzcan con posterioridad a la sentencia, es decir, que su dictamen acabará con los efectos vinculantes de las consultas tributarias contrarias al mismo y determinará la inaplicación del objeto declarado contrario al Derecho de la UE (por mucho que los obligados tributarios sean los propios sujetos que plantearon la consulta vinculante y aún no hayan actuado conforme a su contestación o que exista plena identidad entre sus hechos y circunstancias y los que se incluían en la misma).

Sentencias prejudiciales y de incumplimiento beneficiosas para los obligados tributarios con efectos ex tunc:

Tal y como se señalaba respecto a los cambios jurisprudenciales beneficiosos de origen nacional, los obligados tributarios que se encuentren en tales casos podrán impugnar el acto en el que la Administración siguió los efectos vinculantes de una consulta tributaria cuyo contenido se haya declarado contrario al Derecho de la UE, con el fin de que los órganos económico-administrativos o judiciales confirmen su situación más favorable (siempre y cuando, claro está, se encuentren en plazo –lo cual, dada su brevedad, no siempre será posible–)⁵⁹.

Asimismo, si hubieran presentado una autoliquidación basándose en el criterio más gravoso manifestado por la Administración, podrán solicitar su rectificación con base en el artículo 120.3 de la LGT, de modo que, siempre que no hubiera prescrito su derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos, podrán obtenerlos junto a los pertinentes intereses de demora.

⁵⁹ Al respecto, ya el TJCE fue claro desde un primer momento al señalar que, una vez declarada una norma contraria al Derecho comunitario, podrían ser «revisadas las relaciones jurídicas agotadas en el pasado» y, en consecuencia, considerar nacido el derecho a la devolución de las cantidades que resultaran indebidamente ingresadas con arreglo a normativa anulada. Véanse, entre muchas otras, la STJCE *Ariete*, C-811/79, de 10 de julio de 1980; la STJCE *Essevi y Salengo*, C-142 y 143/80, de 27 de mayo de 1981; o la STJCE *San Giorgio*, C-199/82, de 9 de noviembre de 1983.

Por su parte, respecto a los actos firmes en materia tributaria, la cuestión resulta más compleja, ya que, como se ha visto, el artículo 213.3 de la LGT impide la revisión de los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones y de las resoluciones de las reclamaciones económico-administrativas cuando hayan sido confirmados por sentencia judicial firme. Además, respecto a los no confirmados, las SSTJUE que declaren vulneraciones del Derecho de la UE no se encuentran, como tales, entre las causas tasadas que prevé el artículo 217 de la LGT para declarar la nulidad de pleno derecho de los actos afectados⁶⁰, aunque, a pesar de la conveniencia de su inclusión (por poder iniciarse a instancia de parte y, especialmente, a efectos del respeto del principio de primacía del Derecho de la UE⁶¹), cierto es que el propio TJUE ha reiterado la importancia del principio de fuerza de cosa juzgada⁶² llegando a afirmar que el Derecho de la UE «no obliga a un órgano jurisdiccional nacional a no aplicar las normas de procedimiento internas que confieren fuerza de cosa juzgada a una resolución, aunque ello permitiera subsanar una vulneración [del mismo]»⁶³.

De todos modos, mientras no hayan transcurrido cuatro años desde la adopción del acto, parece que la Administración podría acudir a su revocación (no solo porque actuaría beneficio de los obligados tributarios, sino también porque así lo permite la primera de las causas del art. 219 de la LGT para su procedencia: que los actos objeto del mismo infrinjan manifiestamente la ley)⁶⁴, aunque el cuestionamiento del respeto al principio de igualdad de dicha práctica plantea-

⁶⁰ Recuérdese que tales causas, que, como ha reiterado la jurisprudencia, deben aplicarse de forma restrictiva, son: que los actos lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional; que hayan sido dictados por órgano manifiestamente incompetente por razón de la materia o del territorio; que tengan un contenido imposible; que sean constitutivos de infracción penal o se dicten como consecuencia de esta; que hayan sido dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido para ello o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad en los órganos colegiados; que sean actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición; o cuando concorra cualquier otro motivo establecido expresamente en una disposición de rango legal. Por consiguiente, y aunque algún supuesto hipotético puntual podría quedar incluido (como podría ocurrir en el caso de que una norma europea requiriera un trámite o procedimiento que no se hubiera seguido), este no será el caso de la generalidad.

⁶¹ De hecho, como se verá, es por este principio que sí se permite precisamente la anulación de los actos firmes que sean susceptibles de integrar ayudas de Estado.

⁶² Por todas, véase la STJCE de 30 de septiembre de 2003, asunto C-224/01, *Köbler y República de Austria*, donde se señala que «procede recordar la importancia que tiene, tanto en el ordenamiento jurídico comunitario como en los ordenamientos jurídicos nacionales, el principio de fuerza de cosa juzgada. En efecto, con el fin de garantizar tanto la estabilidad del Derecho y de las relaciones jurídicas como la buena administración de justicia, es necesario que no puedan impugnarse las resoluciones judiciales que hayan adquirido firmeza tras haberse agotado las vías de recurso disponibles o tras expirar los plazos previstos para dichos recursos».

⁶³ Véanse, entre otras, las SSTJUE de 1 de junio de 1999, asunto C-126/97, *Eco Swiss/Benetton International NV*, o la de 16 de marzo de 2006, asunto C-234/04, *Kapferer/Schlank & Schick GmbH*.

⁶⁴ Y es que, respecto a las exigencias que se requieren, es evidente que dicha revocación no constituiría ninguna dispensa o exención no permitida por las normas tributarias (por cuanto dejaría sin efecto justamente la aplicación de una previsión ilegal), ni sería contraria al interés público o al ordenamiento jurídico.

do en relación con las modificaciones jurisprudenciales de origen nacional (por cuanto quedarían fuera las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos y los actos de aplicación de los tributos y de imposición de sanciones sobre los que hubiera recaído resolución económico-administrativa o hubieran sido confirmados por sentencia judicial firme) aún se daría con mayor medida en este caso (teniendo en cuenta que se trata de actos en los que se ha cometido una ilegalidad, que opera el principio de primacía del Derecho de la UE y que acudir al TJUE para que dicte una sentencia prejudicial o de incumplimiento supone justamente una vía para reclamar contra el Estado cuando un órgano administrativo o judicial nacional haya dictado una resolución que infrinja el Derecho de la UE –y sin olvidar, además, que quedarían fuera de tal posibilidad las autoliquidaciones, al no constituir actos de la Administración–).

Por su parte, también sería defendible que, dentro del plazo de tres meses desde el dictamen de la STJUE, tanto los interesados como determinados cargos de la Administración⁶⁵ interpusieran un recurso extraordinario de revisión contra los actos firmes de la Administración tributaria y las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos afectados, concretamente amparado en el artículo 244.1 c) de la LGT (que aparezcan documentos de valor esencial para la decisión del asunto que fueran posteriores al acto o resolución recurridos o de imposible aportación al tiempo de dictarse los mismos y que evidencien el error cometido).

Sin embargo, y a pesar de que la literalidad del artículo 244.1 c) de la LGT no impide considerar una STJUE como un «documento de valor esencial para la decisión del asunto» que no hubiera sido posible aportar en su momento y que «evidencia el error cometido», tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia española han sido constantes al rechazar dicha posibilidad. Así, han alegado de forma cuestionable que este recurso se reserva solo para atacar actos administrativos firmes cuando se tiene conocimiento de nuevos hechos que, de haberse conocido con anterioridad, hubieran podido modificar el sentido del acto administrativo, sin que a tal efecto proceda la aparición de criterios jurídicos diferentes a los manejados por el órgano Administrativo actuante, aunque estos procedan de resoluciones judiciales⁶⁶.

De todos modos, es evidente la conveniencia de que el legislador y, mientras tanto, los órganos judiciales y económico-administrativos reconsideren su posición respecto a la posibilidad de revisar los actos firmes (especialmente en aras a garantizar la primacía y correcta aplicación del Derecho de la UE y la tutela de los derechos de los obligados tributarios), y más considerando que, mediante la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, se ha modificado el artículo 510.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC) para introducir un mecanismo especial de revisión cuando se trate de una sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH).

⁶⁵ En concreto, los directores generales del Ministerio de Economía y Hacienda y los directores de departamento de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en las materias de su competencia, así como los órganos equivalentes o asimilados de las comunidades autónomas y de las ciudades con estatuto de autonomía en materia de su competencia.

⁶⁶ Entre otras, véanse las SSTs de 14 de diciembre de 2006, de 24 de julio de 2008 o de 17 de junio de 2009 o las RTEAC de 14 de febrero de 2008, de 20 de enero de 2010 o de 11 de septiembre de 2014.

No obstante, cierto es que los contribuyentes que no pudieran subsanar su situación por estar afectados por actos firmes no revisables o por haber prescrito su derecho a la devolución de los ingresos indebidos, podrán solicitar la pertinente responsabilidad patrimonial al Estado-legislador por los daños y perjuicios que el incumplimiento del Derecho de la UE les hubiera causado⁶⁷ (la cual también puede solicitarse de oficio, aunque no suele ser lo habitual), cuya regulación, con base en el principio de primacía, equivalencia y preferencia, se encuentra en los artículos 32 a 35 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP) y 65 y 67 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (LPACAP).

Sin embargo, la normativa prevé en tales casos un doble régimen en función de si la vulneración del Derecho de la UE es directa (es decir, la produce un acto administrativo) o indirecto (producida por la aplicación de una norma declarada contraria al Derecho de la UE), de modo que en el primer caso parece que el derecho a reclamar la oportuna responsabilidad patrimonial prescribirá una vez transcurrido un año desde la adopción del acto y en el segundo cuando haya pasado un año desde la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la pertinente STJUE (art. 67.1 de la LPACAP).

Por consiguiente, centrándonos en el objeto de este estudio, en el primer caso puede producirse el sinsentido de que un obligado tributario tenga prescrita la posibilidad de reclamar responsabilidad patrimonial por haber pasado un año desde su adopción aunque el incumplimiento del Derecho de la UE pueda venir reconocido por una STJUE dictada con posterioridad, del mismo modo que no tiene ninguna lógica que en el segundo caso no pueda solicitarse si no existe una STJUE (y es que su existencia únicamente debería ser relevante a efectos del plazo de prescripción, ya que la primacía del Derecho de la UE obliga a su inaplicación con independencia de sentencia alguna).

Pero es que, además, en este segundo caso, la exigencia de responsabilidad también se somete a una serie de condiciones ciertamente cuestionables, requiriendo que la norma en cuestión tenga por objeto conferir derechos a los particulares (en el sentido de que su vulneración afecte a los derechos de estos últimos), que el incumplimiento esté suficientemente caracterizado (condición superflua por cuanto se cuenta con una STJUE que lo detalla y la responsabilidad es objetiva), que exista una relación de causalidad directa entre el incumplimiento de la obligación impuesta a la Administración responsable por el Derecho de la UE y el daño sufrido por los particulares (lo que es evidente que ocurrirá en tales supuestos) y que el particular hubiera obtenido, en cualquier instancia, una sentencia firme desestimatoria de un recurso contra la actuación administrativa que ocasionó el daño, siempre que hubiera alegado la infracción del Derecho de la UE posteriormente declarada (lo cual resulta contrario a la jurisprudencia del TJUE)⁶⁸.

⁶⁷ Y es que, como señala la STS de 13 de junio de 2000 en este extremo, tal reclamación «no pretende la nulidad de la liquidación ni la devolución de ingresos indebidos por parte de la Administración que ha percibido la cantidad ingresada, sino la exigencia de responsabilidad patrimonial del Estado por funcionamiento anormal en el ejercicio de la potestad legislativa».

⁶⁸ Al respecto, pueden traerse a colación las consideraciones de la STJCE de 2 de febrero de 1988, asunto C-309/85, *Barra, Estado belga y Municipio de Lieja*, al señalar que, «una disposición legal como la controvertida en el asunto

Además, y a pesar de que actualmente la responsabilidad patrimonial por la vulneración de la CE también exija esta última condición (la cual precisamente se incorporó para poder exigirla en los casos de vulneración de la UE respetando el principio de equivalencia —ya que, como se apuntaba, el TJUE ha remarcado que «los requisitos fijados por la legislación nacional aplicable no podrán ser menos favorables que los referentes a reclamaciones semejantes de naturaleza interna»—)⁶⁹, el propio TS se ha pronunciado de forma contraria a la misma a nivel interno, señalando, por un lado, que «la ley goza de una presunción de constitucionalidad y, por consiguiente, dota de presunción de legitimidad a la actuación administrativa realizada a su amparo» y, por otro, que los particulares no son titulares de la acción de inconstitucionalidad de la ley, sino que únicamente pueden solicitar del tribunal que plantee la cuestión de inconstitucionalidad con ocasión, entre otros supuestos⁷⁰.

Así pues, y considerando que el TJUE también requiere el principio de efectividad (es decir, que los requisitos para la exigencia de responsabilidad «no podrán articularse de manera que hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil obtener la reparación»)⁷¹, debería procederse a reformar esta regulación, permitiendo la procedencia de la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador cuando, a consecuencia de una STJUE que les resulte beneficiosa, los obligados tributarios no puedan recuperar sus ingresos indebidos por haber prescrito su derecho a su solicitud o por tratarse de actos firmes⁷² (y todo ello sin olvidar la posibilidad de que también sean indemnizados por las demás lesiones en cualquiera de sus bienes y derechos que este incumplimiento les haya podido conllevar⁷³).

principal que, al limitar la devolución a aquellas personas que hayan ejercitado una acción de reembolso antes de la sentencia de 13 de febrero de 1985, priva pura y simplemente a quienes no cumplan ese requisito del derecho a obtener la devolución de las cantidades indebidamente pagadas, hace imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el artículo 7 del Tratado CEE».

⁶⁹ Véase, entre otras, la STJUE de 12 de diciembre de 2006, asunto C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*.

⁷⁰ En este punto, véase la STS de 13 de junio de 2000, en la que añade que dicho requisito supone para «los particulares que pueden verse afectados por una ley que reputen inconstitucional la carga de impugnar, primero en vía administrativa (en la que no es posible plantear la cuestión de inconstitucionalidad) y luego ante la jurisdicción contencioso-administrativa, agotando todas las instancias y grados si fuera menester, todos los actos dictados en aplicación de dicha ley, para agotar las posibilidades de que el tribunal plantease la cuestión de inconstitucionalidad», por lo que «basta este enunciado para advertir lo absurdo de las consecuencias que resultarían de dicha interpretación, cuyo mantenimiento equivale a sostener la necesidad jurídica de una situación de litigiosidad desproporcionada y por ello inaceptable».

⁷¹ STJUE de 12 de diciembre de 2006, asunto C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*.

⁷² Y es que, como señaló la STJCE de 2 de febrero de 1988, asunto C-309/85, *Barra, Estado belga y Municipio de Lieja*, la devolución de ingresos indebidos «es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones comunitarias tal como han sido interpretadas por este tribunal».

⁷³ Sin ir más lejos, así lo dejó claro la STJCE de 18 de abril de 2013, asunto C-565/11, *Mariana Irimie contra Administrația Finanțelor Publice Sibiu y Administrația Fondului pentru Mediu*, respecto a la devolución de impuestos recaudados por un Estado miembro en infracción del Derecho de la UE, señalando que «los justiciables tienen derecho a la restitución no solo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a ese Estado o retenidas por este en relación directa con tal impuesto» (lo que «incluye asimismo las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto por anticipado»).

De todos modos, mientras no se corrija el régimen interno a tal efecto, no hay que olvidar que si tales perjuicios derivan por una mala prestación del deber de información de la Administración tributaria (como ocurriría en los casos aquí estudiados, al haber basado su actuación en el contenido de una consulta tributaria vinculante), los obligados tributarios también podrán reclamar, mientras no prescriba su derecho, la oportuna responsabilidad patrimonial a la Administración⁷⁴.

Finalmente, procede apuntar que, en tanto no haya prescrito su derecho a determinar la oportuna deuda tributaria mediante liquidación, la Administración deberá aplicar las consideraciones del TJUE en aquellas regularizaciones que procedan de las situaciones tributarias acontecidas con anterioridad a la sentencia (incluso a pesar de que tuviera la obligación de seguimiento de la consulta tributaria en su momento), y es que, como se señalaba, la obligación de seguir las consideraciones de las sentencias prejudiciales y de incumplimiento alcanza a todos los órganos administrativos, consultivos y judiciales de todos los Estados miembros.

Sentencias prejudiciales y de incumplimiento beneficiosas para los obligados tributarios con efectos ex nunc:

Tal y como se ha mencionado, la limitación de la retroactividad de los efectos de las sentencias prejudiciales y de incumplimiento debe preverse de forma expresa y solo se ha reconocido en casos muy excepcionales, esencialmente por consideraciones imperiosas de seguridad jurídica (al haber actuado de buena fe bajo una incertidumbre objetiva) acompañadas de los graves problemas internos de índole económica que su no previsión pudiera generar en el Estado vulnerador del Derecho de la UE.

Por consiguiente, esta irretroactividad impide justamente que los obligados puedan impugnar, con base en dicho motivo, el acto en el que la Administración siguió la disposición o criterio declarado contrario al Derecho de la UE, lo que también se predica acerca de la rectificación de las autoliquidaciones presentadas para la recuperación de ingresos indebidos (art. 120.3 de la LGT).

Asimismo, tales actos tampoco podrán ser objeto de un recurso de nulidad de pleno derecho o de un procedimiento de revocación, ni incluso, aunque la jurisprudencia acabara permitiéndolo, de un recurso extraordinario de revisión (por lo que los actos firmes en materia tributaria también quedarán al margen de toda modificación).

Además, idénticas consideraciones deben apuntarse en relación con las regularizaciones administrativas que procedan de situaciones tributarias acontecidas con anterioridad, y es que no tendría ningún sentido que se vetara la restitución de los daños causados por un incumplimiento de la UE a

⁷⁴ Y es que, de conformidad con el artículo 32 de la LRJSP, «los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos salvo en los casos de fuerza mayor o de daños que el particular tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la ley».

instancia de los obligados (ya que tampoco podrían solicitar la correspondiente responsabilidad patrimonial al Estado-legislador) pero se otorgara a quienes, de oficio, decidiera la Administración (sin olvidar que la retroactividad se predica respecto al momento en el que los hechos tuvieron lugar).

Sentencias prejudiciales y de incumplimiento no beneficiosas para los obligados tributarios con efectos ex tunc:

A diferencia de lo que se ha alegado respecto a las modificaciones jurisprudenciales de origen nacional, procede recordar que el derecho de primacía del Derecho de la UE y la especialidad del TJUE también conllevan, con carácter general, los efectos retroactivos de las sentencias prejudiciales y de incumplimiento no beneficiosas, por cuanto su contenido corresponde a la correcta interpretación de las normas que debería haber operado desde un primer momento.

Por consiguiente, si el TJUE no limita expresamente la retroactividad de sus consideraciones, deberán aplicarse a todos los procedimientos pendientes de resolución o que puedan plantearse, de manera que tanto la Administración como los órganos revisores (administrativos o judiciales), en el momento de fundamentar los actos administrativos, resoluciones y sentencias pertinentes, se encuentran vinculados por las mismas aunque sean relativas a hechos o circunstancias acontecidos con anterioridad (y con independencia, dada su primacía, de que el criterio a aplicar sea contrario al que resultó vinculante en su momento para la Administración)⁷⁵.

Por lo tanto, en contra de la opinión de la DGT⁷⁶, la Administración no solo podrá sino que deberá adoptar el criterio del TJUE en las regularizaciones que procedan de situaciones tributarias materializadas con anterioridad (siempre y cuando, como es lógico, no haya prescrito su derecho a determinar la correspondiente deuda tributaria mediante liquidación), del mismo modo

⁷⁵ De hecho, así lo ha manifestado expresamente el propio TJUE en Sentencias como la STJCE de 27 de marzo de 1980, asuntos acumulados 66/79, 127/79 y 128/79, *Sri Meridionale Industria Salumi, Ditta Fratelli Vasanelli, Ditta Fratelli Ultrocch/Amministrazione delle Finanze dello Stato*, al indicar que «la norma de Derecho comunitario de este modo interpretada surte sus efectos de conformidad con la interpretación dada a partir de su entrada en vigor, sin que proceda distinguir si las disposiciones de que se trata imponen gravámenes o conceden beneficios a los interesados y, en particular, sin que proceda distinguir si se trata de importes que las Administraciones nacionales hubieran debido percibir, pero –infringiendo el Derecho comunitario– no lo hicieron, o de importes percibidos infringiendo dicho Derecho».

⁷⁶ Al respecto, la DGT se ha manifestado en contra de tales consideraciones, entendiendo que, si bien debe adaptar su criterio a la jurisprudencia del TJUE, el nuevo criterio únicamente desplegará efectos desde que sea incorporado en una nueva contestación a una consulta tributaria motivando dicho cambio, añadiendo que «el carácter vinculante de la contestación a las consultas tributarias [que contenían el criterio anterior] 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». Así entiende que se desprende del hecho de que, con base en su regulación, «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 este», motivo por el cual, «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». Al respecto, véase, entre otras, la Consulta Vinculante de la DGT V0179/2017, de 25 de enero.

que deberán hacerlo los tribunales y órganos judiciales ante los obligados tributarios que hubieran impugnado los actos susceptibles de reclamación o recurso.

No obstante, es de suma relevancia realizar en estos casos cuatro puntualizaciones fundamentales, ya que, en primer lugar, si bien la Administración podrá regularizar la situación de los obligados tributarios con base en el nuevo criterio, no podrá imponerles ningún tipo de sanción por haber seguido el criterio manifestado por la DGT (en tanto que, además de la ausencia de uno de los elementos esenciales de las infracciones tributarias como es la culpabilidad, así se desprende del art. 179.2 d) de la LGT⁷⁷).

En segundo lugar, en aras a una correcta técnica jurídica, tampoco debería poder exigirles intereses de demora, por cuanto el retraso en el correcto cumplimiento sería íntegramente imputable a la Administración⁷⁸.

En tercer lugar, hay que destacar que quedarían fuera de la posibilidad de regularizar las situaciones tributarias con base en la resolución de la STJUE aquellos casos en los que el incumplimiento del Derecho de la UE derive de la falta de trasposición de una directiva o de su trasposición de forma incorrecta, ya que, a diferencia de las disposiciones de los tratados, de los reglamentos y de las decisiones, no tienen aplicabilidad directa.

Así, y aunque el TJUE ha permitido que, siempre que se den determinadas condiciones, los particulares aleguen frente a los Estados que no han traspuesto una directiva o lo han hecho de

⁷⁷ En concreto, señala el mencionado precepto que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando el obligado tributario «haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias», precisando que, entre otros supuestos, así se entenderá cuando «haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de la LGT» (entre las que se encuentran las consultas tributarias escritas).

⁷⁸ Y es que procede recordar en este punto que, junto a su esencia indemnizatoria, el propio TC ha reconocido la naturaleza disuasoria de los intereses de demora («su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a este supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos» –STC 76/1990, de 26 de abril–), lo que también demuestra el artículo 26.6 de la LGT al señalar que, si bien su cuantía será el interés legal del dinero vigente a lo largo del periodo en el que resulten exigibles incrementado en un 25% (salvo que la Ley de Presupuestos Generales establezca otro diferente), en los casos de aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito, sociedad de garantía recíproca o a través de certificado de seguro de caución será únicamente se exigirá el interés legal (a pesar de que los perjuicios por la falta de pago en plazo sean exactamente iguales). Y todo ello sin olvidar que el artículo 32.2 de la LGT exime de su cómputo «las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al interesado» cuando sea la Administración quien deba abonarlos por el reembolso de ingresos indebidos, así como el hecho de que el artículo 26.4 de la LGT establece expresamente que «no se exigirán intereses de demora desde el momento en que la Administración tributaria incumpla por causa imputable a la misma alguno de los plazos fijados en esta ley para resolver hasta que se dicte dicha resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta». De hecho, así lo ha entendido el propio TS en la STS de 14 de junio de 2012, señalando que, en el ámbito administrativo, la institución de los intereses moratorios responde a la misma sustancia que en el ordenamiento jurídico privado y, en consecuencia, no cabe exigirlos en los casos de *mora accipiendi*, es decir, en aquellos supuestos en que el incumplimiento o el retraso sean imputables al acreedor (en este caso, a la Administración).

forma insuficiente el principio de efecto directo de las mismas (el conocido principio de efecto directo vertical ascendente)⁷⁹, ha prohibido su invocación por parte de los Estados frente a los particulares (el principio de efecto directo vertical descendente), señalando que el carácter obligatorio de una directiva, que constituye la base para invocarla frente a un tribunal nacional, solo existe en relación con «cada Estado miembro al que se dirige», pero «no puede crear por sí misma obligaciones a un particular y [en consecuencia] una disposición de una directiva no puede ser invocada como tal contra dicha persona»⁸⁰.

Y en cuarto lugar, procede destacar las previsiones expresas que prevé el Derecho interno en los casos en los que el incumplimiento del Derecho de la UE pasa por haber adoptado una medida tributaria susceptible de ser considerada ayuda de Estado y exista una decisión de recuperación, supuestos en los que la Administración deberá proceder a la misma con base en los artículos 260 a 271 de la LGT (siempre que no haya culminado el plazo de prescripción de 10 años desde el día siguiente a aquel en el que la aplicación de la ayuda de Estado en cumplimiento de la obligación tributaria objeto de regularización hubiese surtido efectos jurídicos conforme a la normativa tributaria).

En tales casos, si la medida susceptible de ser considerada ayuda tiene como origen una autoliquidación, simplemente se procederá a la recuperación del pertinente importe junto a los correspondientes intereses de demora, aunque, si fue consecuencia de una resolución o liquidación previa practicada por la Administración tributaria en relación con la obligación tributaria afectada por la decisión de recuperación de la ayuda, la ejecución de dicha decisión determinará la modificación de la resolución o liquidación, aunque sea firme.

Por su parte, respecto a los actos firmes en materia tributaria fuera de las ayudas de Estado, procede recordar que, como se apuntaba, las decisiones del TJUE no se encuentran previstas como tales dentro de las causas para declarar su nulidad, de la misma forma que no tendría sentido que, en casos como este, la Administración acudiera al procedimiento de revocación (por cuanto no actuaría en beneficio de los obligados tributarios).

Sin embargo, si cambiara la posición de los órganos judiciales y administrativos en el sentido expuesto *supra*, la Administración podría interponer un recurso extraordinario de revisión ante el TEAC contra sus actos firmes y contra las resoluciones firmes de los órganos económico-administrativos dentro del plazo de tres meses desde el dictamen de la STJUE, de la misma forma que resulta defendible la posibilidad de que, siempre que no hayan transcurrido cuatro años desde

⁷⁹ En concreto, precisa el TJUE que podrá alegarse el mencionado principio si las disposiciones de la directiva resultan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas y de las mismas se deducen derechos y deberes subjetivos (véanse, en particular, las SSTJUE de 10 de septiembre de 2002, asunto C-141/00, *Kügler* o de 20 de mayo de 2003, asuntos acumulados C-465/00, C-138/01 y C-139/01, *Österreichischer Rundfunk y otros*).

⁸⁰ STJCE de 26 de febrero de 1986, asunto 152/84, *Marshall y Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority (Teaching)*. En relación con la imposibilidad de la Administración de aplicar a los obligados tributarios el contenido de una directiva precisado por el TJUE cuando el Estado no la haya traspuesto o lo haya hecho de forma deficiente, véase, por todas, la RTEAC de 28 de octubre de 2013.

que su notificación, declare lesivos para el interés público sus actos y resoluciones favorables a los interesados viciados por el incumplimiento del Derecho de la UE.

En este sentido, y a pesar de que el artículo 218.3 de la LGT señale la Administración tributaria no podrá anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones fuera de los casos de declaración de nulidad de pleno derecho y de rectificación de errores, es objeto de dicho trabajo examinar todas las vías de actuación posible, por lo que, aunque resulte poco probable, parece que nada impedirá que la Administración, con base en el artículo 218 de la LGT, proceda a declarar lesivos para el interés público (en aras a garantizar la legalidad de su actuación) los actos y resoluciones favorables a los interesados contrarios al Derecho de la UE con el fin de proceder a su posterior impugnación en vía contencioso-administrativa.

Por su parte, también procede analizar qué ocurrirá respecto a los obligados tributarios que, a pesar del criterio vinculante de la Administración en el momento en el que presentaron una autoliquidación, actuaron conforme a la interpretación señalada posteriormente por el TJUE en su perjuicio, concretamente en el caso en que pretendan solicitar su rectificación con base en el artículo 120.3 de la LGT (por considerar, como se ha visto, que se perjudicaron sus intereses legítimos).

No obstante, debe tenerse en cuenta que lo que se está pretendiendo, en realidad, es la aplicación de un criterio que, a pesar de estar vigente y ser incluso vinculante en el momento de presentarse la autoliquidación, ha sido modificado con efectos retroactivos por parte del TJUE, de modo que los órganos de aplicación de los tributos, igual que el resto de órganos consultivos y revisores, deben adoptar el nuevo criterio y, en consecuencia, denegar tal solicitud.

Y es que, a fin de cuentas, el criterio que en este caso pretendería modificar el obligado tributario es el que corresponde a la correcta interpretación del Derecho de la UE que, en opinión del TJUE, debía haber operado desde un inicio, por lo que no puede alegar que esta forma de proceder perjudicara sus intereses⁸¹.

Finalmente, como es obvio, la interpretación fijada por el TJUE también será aplicable a las situaciones que se produzcan con posterioridad a la sentencia, por mucho que el obligado tributario sea el propio sujeto que planteó la consulta vinculante o que exista plena identidad entre sus hechos y circunstancias y los que se incluían en la contestación.

Sentencias prejudiciales y de incumplimiento no beneficiosas para los obligados tributarios con efectos ex nunc:

En tales casos, al encontrarse limitada la retroactividad de los efectos de tales sentencias, los órganos administrativos no podrán aplicar el criterio de la STJUE en las regularizaciones que procedan de las situaciones de los obligados tributarios acaecidas con anterioridad, del mismo

⁸¹ De hecho, así lo ha entendido el propio TEAC en Resoluciones como la de 17 de noviembre de 2015.

modo que no podrían anular sus actos administrativos que contuvieran las disposiciones o criterios contrarios al Derecho de la UE ni proceder a su declaración de lesividad.

De igual modo, aunque la jurisprudencia acabara permitiéndolo, la Administración no podría presentar ante los mismos un recurso extraordinario de revisión (por lo que también quedarán al margen de toda modificación los actos firmes en materia tributaria), de la misma forma que, por ser los efectos de la sentencia irretroactivos, tampoco a los obligados tributarios que hubieran impugnado los actos susceptibles de reclamación o recurso se les podrían aplicar las consideraciones del TJUE.

Finalmente, y a pesar de existir en su momento un criterio vinculante para la Administración más beneficioso, tampoco parece que los obligados tributarios que hubieran presentado una auto-liquidación basándose el criterio coincidente con el del TJUE podrán solicitar su rectificación con base en el artículo 120.3 de la LGT, ya que, si bien los efectos retroactivos de la SSTJUE se encuentran limitados y, por consiguiente, los órganos administrativos no estarían vinculados por la misma, no podría considerarse que la interpretación correcta del Derecho de la UE (que, en realidad, hubiera tenido que operar desde un primer momento) hubiera vulnerado sus intereses legítimos.

5. CONCLUSIONES

Tanto por la amplitud de su objeto como por sus efectos vinculantes a nivel administrativo, la contestación de consultas tributarias escritas es una de las actuaciones que forman parte del deber de información de la Administración tributaria más relevante y completa, y es que sus efectos se predicen no solo respecto al consultante sino también para aquellos obligados con los que exista identidad entre sus hechos y circunstancias y los que se incluyan en la consulta. No obstante, considerando que a la hora de eximir de responsabilidad por haber actuado conforme a su contestación únicamente se requiere igualdad sustancial entre los hechos y circunstancias de la misma y los de los obligados en cuestión, también debería ser esta última la que se exigiese para la generación de sus efectos vinculantes (sin olvidar que, por razones obvias, la plena identidad es materialmente imposible), de la misma forma que su utilidad y eficacia real en cuanto a mecanismo informativo también requeriría salvar la difícil compatibilidad entre la necesidad de presentarlas antes del cumplimiento de la obligación o del ejercicio del derecho al que hacen referencia y el plazo de seis meses del que goza la Administración para su contestación.

Por su parte, para clarificar los límites a sus efectos vinculantes y evitar conflictos al respecto, debería especificarse que la alteración de las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta debe ser de carácter sustancial y que las modificaciones legislativas incluyen las de normas inferiores a la ley (precisándose, además, que la limitación solo se proyecta sobre las situaciones materializadas con posterioridad), de la misma forma que deberían añadirse tanto las SSTJUE como la doctrina vinculante del TEAC en sentido divergente (sin olvidar la conveniencia de dejar también claro que, a diferencia de las SSTJUE, los cambios jurisp-

denciales y la mencionada doctrina solo operarán como tales respecto a las situaciones acaecidas después de su adopción —a no ser que resulten favorables para los interesados—).

Asimismo, no cabe duda de que, a pesar de que los TEA y los órganos judiciales queden fuera de su obligación de seguimiento, deberán limitarse a valorar si sus efectos vinculantes procedían o no cuando lo que se impugne sea la no aplicación de una consulta por parte de la Administración estando obligada a ello, quedando impedida su potestad para entrar a conocer el fondo del asunto con el fin de salvaguardar su eficacia en cuanto a mecanismo de información (a no ser que existiera una consulta tributaria posterior más favorable para el interesado aplicable al caso, una modificación jurisprudencial acaecida con posterioridad que también resultara más beneficiosa o, en el caso de los TEA, doctrina vinculante del TEAC en los mismos términos).

No obstante, si lo que contradice el criterio expresado en una consulta es una sentencia prejudicial o de incumplimiento del TJUE, los efectos serán del todo distintos, puesto que, debido al carácter *ex tunc* de las mismas que opera con carácter general y el principio de primacía del Derecho de la UE, sí que deberán aplicarse a hechos y situaciones materializadas con anterioridad aunque no resulten beneficiosas para los obligados tributarios (excepto que, por la prohibición del principio de eficacia vertical descendente, el incumplimiento derive de la falta de trasposición de una directiva o de su trasposición de forma incorrecta). Sin embargo, en tales casos, no se podrá exigir el pago de intereses de demora a los obligados tributarios, de la misma forma que no podrán ser objeto de sanciones si hubieran seguido el criterio manifestado por la Administración.

Finalmente, sirvan las críticas apuntadas en el análisis de las consecuencias de tales sentencias para constatar las deficiencias de nuestro ordenamiento jurídico ante los incumplimientos del Derecho de la UE, especialmente en relación con el procedimiento para la declaración de nulidad de pleno derecho (puesto que, por sus características, por el principio de primacía del Derecho de la UE y por poder iniciarse a instancia de parte, debería incluir tales supuestos como causa legitimadora para su iniciación —y más considerando que sí que se permite la anulación de los actos firmes que sean susceptibles de integrar ayudas de Estado y, en el ámbito de la LEC, que sean contrarios a sentencias del TEDH—) y la responsabilidad patrimonial del Estado-legislador (cuya regulación debería modificarse para que sea posible en todo caso conforme a las exigencias del TJUE y la correcta tutela de los derechos de los obligados tributarios).