

Sobre la eficacia temporal de los cambios de doctrina casacional y la protección de la confianza legítima

El Tribunal Superior de Justicia de Andalucía aborda la cuestión de los efectos temporales de los cambios de doctrina jurisprudencial y la protección de la confianza legítima de los contribuyentes en relación con la tributación de los intereses de demora abonados por la Administración al efectuar una devolución de ingresos indebidos.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

En un modelo de aplicación de los tributos que descansa sobre la obligación a cargo de los contribuyentes de presentar autoliquidaciones tributarias, los instrumentos previstos normativamente para la fijación de criterios —administrativo o jurisprudencial— son esenciales para proporcionar seguridad jurídica. Sin embargo, esta función puede verse empañada cuando se afronta el proble-

ma (no bien resuelto en nuestro ordenamiento jurídico-tributario) de la eficacia en el tiempo de los cambios de criterio administrativo o jurisprudencial.

A este respecto, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha construido, a través de distintas resoluciones, una doctrina orientada a proteger la confianza legítima de los obligados tributarios ante los cambios de criterio

interpretativo perjudiciales para sus intereses, que se extiende no sólo a los propios cambios en el criterio administrativo, sino también a las modificaciones en la jurisprudencia aplicable.

Sin embargo, el Tribunal Supremo no se ha pronunciado con tanta claridad ni con carácter general respecto a la eficacia en el tiempo de la fijación y cambios de doctrina casacional y la incidencia sobre esa proyección temporal de los principios de seguridad jurídica y confianza legítima. Es más, en alguna sentencia reciente (de 7 de noviembre del 2024, rec. 2440/2023), apunta que el principio de seguridad jurídica se garantiza «mediante la prescripción, la firmeza de los actos y la preclusividad, pero no impidiendo la aplicación de un cambio de criterio efectuado por parte del tribunal. Del mismo modo, tampoco se vulnera el principio de la confianza legítima».

A la luz de este escenario consideramos interesante traer a colación la reciente Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sevilla) de 15 de julio del 2025 (rec. 846/2025) en la que se aborda la cuestión de los efectos temporales de los cambios de doctrina jurisprudencial y la protección de la confianza legítima de los contribuyentes.

Los hechos en el origen de esta sentencia son los siguientes: como consecuencia de la estimación de un recurso contencioso-administrativo mediante sentencia de la Audiencia Nacional de 30 de noviembre del 2018, la entidad recurrente obtuvo la devolución de cantidades indebidamente ingresadas por el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2005, más los intereses de demora correspondientes. Tales intereses se contabilizaron por la empresa como reservas voluntarias, no siendo objeto de

imputación en la base imponible del impuesto. Sin embargo, en la liquidación provisional correspondiente al ejercicio 2019 (dictada el 13 de mayo del 2021), el órgano gestor entendió que los intereses de demora abonados por la Administración tributaria tenían la consideración de ingresos financieros sujetos a tributación, debiendo integrarse en la base imponible del impuesto. La liquidación fue confirmada en reposición, mediante resolución de 8 de junio del 2021. La reclamación interpuesta ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía también fue desestimada.

La cuestión litigiosa se circunscribe a determinar si, a efectos del impuesto sobre sociedades, tales intereses constituyen o no renta. Como es sabido, en relación con el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el Tribunal Supremo, en una primera Sentencia de 3 de diciembre del 2020 (rec. 7763/2019) consideró que los intereses de demora no estaban sujetos a tributación, doctrina que cambió con la Sentencia de 12 de enero del 2023 (rec. 2059/2020), en la que el alto tribunal pasó a considerar que los intereses de demora abonados por la Administración tributaria al efectuar una devolución de ingresos indebidos están sujetos y no exentos, constituyendo una ganancia patrimonial que tributa en la renta general. La entidad recurrente considera que la jurisprudencia vertida en relación con el impuesto sobre la renta es extensible al impuesto sobre sociedades, pero entiende que en su caso debe tomarse en consideración el razonamiento y criterio sentado en la primera sentencia, sin que la doctrina jurisprudencial establecida en el 2023 pueda proyectarse sobre actuaciones tributarias anteriores por exigencias de los principios de irretroactividad, buena administración y confianza legítima. El abogado del Estado, en la contestación a la demanda, comparte la extensión de

aquella doctrina jurisprudencial al impuesto sobre sociedades, pero defiende la aplicación de la doctrina más reciente, de la que resulta la corrección jurídica de la regularización practicada.

Fijados los términos del debate, la Sala inicia su argumentación recordando que la doctrina jurisprudencial, correctora y superadora de la doctrina precedente, es la fijada en la sentencia del 2023, cuyo criterio es extensible al impuesto sobre sociedades. Rechaza, asimismo, que, con carácter general, pueda acogerse una alusión global y categórica al principio de irretroactividad para descalificar sin más los

(rec. 2800/2017), donde, en cuanto a los efectos tributarios de los cambios de criterio jurisprudencial, afirmó que «la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imponibles), respecto de periodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable». Pues bien, a juicio de la Sala, la lógica jurídica que subyace en estas consideraciones del alto tribunal es extensi-

ble, *mutatis mutandis*, a las situaciones en que los contribuyentes hubieran adoptado sus decisiones y formalizado sus declaraciones tributarias teniendo en cuenta y aplicando la primera

doctrina jurisprudencial asentada por el Tribunal Supremo sobre la no sujeción de intereses de demora indemnizatorios como los aquí concernidos.

En consecuencia, las actuaciones de los obligados tributarios desarrolladas en el periodo comprendido entre la primera fijación de doctrina jurisprudencial (2020) y su posterior superación (2023) no habrían de verse afectadas por el cambio jurisprudencial posterior sobrevenido y deberían valorarse por aplicación de la doctrina jurisprudencial existente en aquel primer periodo. De este modo, la Sala acepta y asume el criterio establecido por el Tribunal Económico-Administrativo Central mediante la Resolución de 29 de mayo del 2023 (RG 2478/2022).

Las actuaciones de los obligados tributarios deben valorarse por aplicación de la doctrina jurisprudencial existente durante su desarrollo

cambios de jurisprudencia, pues tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo reconocen de forma reiterada «que cuando una sentencia introduce un cambio jurisprudencial sobre la interpretación de una norma jurídica, hace decir a la norma lo que la norma desde un principio decía; esto es, declara cómo debió haber sido entendida y aplicada esa norma desde su entrada en vigor».

Ahora bien, cuestión distinta a la plena legitimidad de los cambios de jurisprudencia es la relativa a la proyección de la nueva doctrina jurisprudencial sobre las actuaciones tributarias desarrolladas con amparo en una doctrina jurisprudencial anterior y superada. En este punto, la Sala acude a la Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de junio del 2018

Ahora bien, el caso enjuiciado presenta la doble particularidad de que las actuaciones de la obligada tributaria se desarrollaron con anterioridad a la primera doctrina jurisprudencial y que la regularización practicada por la Administración tributaria en el 2021 no aplicó la doctrina jurisprudencial vigente en aquel momento por entenderla referida exclusivamente al impuesto sobre la renta de las personas físicas. Pese a ello, la Sala da la razón a la recurrente y anula la liquidación practicada a partir de las siguientes consideraciones:

- la incoherencia en el discurso de la Administración, que inicialmente negó la extensión de la primera doctrina jurisprudencial al ámbito del impuesto sobre sociedades, pero posteriormente insistió en la aplicación de la segunda doctrina jurisprudencial a esta figura impositiva;
- el conocimiento por parte de la Administración, tanto en el inicio como en la finalización del procedimiento de comprobación, de la primera doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo, a la que debería haberse atendido;
- el hecho de que el Tribunal Supremo precisase por vez primera, mediante la sen-

tencia del 2020, el significado y alcance de la norma desde su entrada en vigor, por lo que el procedimiento de comprobación incoado tras dicha sentencia tenía que haber seguido el criterio hermenéutico marcado en ésta, con independencia de que la actuación tributaria del contribuyente fuera anterior a la sentencia;

- la imposibilidad de aplicar o proyectar el ulterior cambio de criterio sobrevenido en el 2023 sobre las actuaciones y ejercicios anteriores con base en el principio de protección de la confianza legítima.

A nuestro modo de ver, esta sentencia avanza en la dirección correcta. El axioma según el cual el cambio interpretativo jurisprudencial «hace decir a la norma lo que la norma desde el principio decía» encierra una regla general que debe atemperarse o suavizarse atendiendo a las circunstancias presentes en cada caso, en particular, a si se está ante la fijación *ex novo* de un criterio interpretativo o la modificación de un criterio anterior y a si su aplicación implica el sacrificio de derechos y garantías de los justiciables tales como el principio de protección de la confianza legítima.