N.º 106

GA_P
Gómez-Acebo & Pombo

LITIGACIÓN TRIBUTARIA



Fiscal

El Tribunal Supremo profundizará sobre los elementos configuradores del principio de confianza legítima en los grupos de sociedades

El Tribunal Supremo profundizará en los elementos que configuran el principio de confianza legítima y no descarta volver a plantear una cuestión prejudicial si fuera necesario.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
CARLA FANDIÑO SEIJAS
Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ
Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

Noviembre 2026

Hace unas semanas tuvimos conocimiento del Auto del Tribunal Supremo de 3 de junio del 2026 (Rec. núm. 1886/2024), por el que la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo admite el recurso de casación interpuesto contra la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de octubre del 2023 (Rec. núm. 630/2019). Se trata de un auto que presenta un notable interés, pues abre la puerta a que el alto tribunal se pronuncie sobre dos cuestiones que pueden tener un gran impacto práctico en los grupos de sociedades.

La controversia gira en torno a la aplicación del régimen de ventas sucesivas a efectos de determinar el valor en aduana. En la vía económico-administrativa, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) estimó parcialmente las reclamaciones. Dio la razón al contribuyente respecto de los documentos únicos administrativos (DUA) admitidos antes del 21 de julio del 2014 y desestimó las pretensiones en todo lo demás. La Audiencia Nacional desestimó después el recurso contencioso-administrativo. Para ello se remitió a una sentencia anterior de la misma Sala, de 28 de junio del 2022 (Rec. núm. 2875/2019), que no fue unánime: contó con un voto particular discrepante.

A estos hechos se suma una circunstancia especialmente relevante desde la perspectiva de la seguridad jurídica y de la confianza legítima. En el 2005, el contribuyente había obtenido autorización para aplicar el régimen de ventas sucesivas. Además, en comprobaciones posteriores realizadas a distintas entidades de su grupo, la Administración no había puesto reparo alguno a ese régimen.

El auto no puede entenderse sin el recorrido previo del Recurso de Casación núm. 9077/2022, preparado por otra entidad del mismo grupo. En aquel asunto, la Sala Tercera del Tribunal Supremo planteó una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En su Sentencia de 30 de octubre del 2025 (as. C-500/24), el Tribunal de Justicia concluyó que no cabe estimar que la primera venta se haya concluido con vistas a la exportación al territorio aduanero de la Unión si, en ese momento, lo único acreditado era que las mercancías estaban destinadas a introducirse en dicho territorio, y aún no se había determinado su lugar de comercialización final.

Sobre esta base, el Tribunal Supremo, en su Sentencia 251/2026, de 4 de marzo, estableció que debe acreditarse, más allá de toda duda razonable, que en el momento de la primera venta las mercancías estaban destinadas a comercializarse dentro de la Unión, de modo que debe atenderse a su destino comercial y no sólo a su destino físico. La Sala reiteró este criterio en sus sentencias de 18 y 24 de marzo del 2026, dictadas respecto de otras entidades del grupo.

A la vista de esta doctrina, la recurrente renuncia a sostener la infracción del régimen de ventas sucesivas, pero pide al tribunal que se pronuncie sobre las cuestiones que no se abordaron en aquellos recursos. Llama la atención que el propio auto subraye que el grupo ha desistido de los recursos relativos a periodos posteriores al cambio de criterio de la Administración. Para la Sala, esta conducta evidencia una indudable buena fe procesal y lealtad hacia el Tribunal Supremo.

Con estos antecedentes, la Sección de Admisión aprecia interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia por dos razones. Además, la Sección no descarta que la Sala de instancia haya aplicado incorrectamente el criterio interpretativo del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ni que pueda ser exigible

la intervención de éste a título prejudicial. En concreto, el interés casacional se centra en dos cuestiones:

1) Determinar si el principio de protección de la confianza legítima impide a la Administración aplicar un criterio inédito cuando, en inspecciones de carácter general anteriores sobre distintas entidades del mismo grupo que operan de manera idéntica y bajo un régimen concedido conjuntamente, aquélla se abstuvo de regularizar su situación tributaria sin alteración fáctica ni normativa.

2) Aclarar si concurren los requisitos para excluir la contracción *a posteriori* conforme al artículo 220.2*b* del Código Aduanero Comunitario, en particular, si puede apreciarse un error de las autoridades aduaneras cuando el valor en aduana se corrige a partir de documentación adicional a las declaraciones aduaneras que no se exigió en ejercicios anteriores, sin que se hubiera opuesto objeción alguna a esas declaraciones y pese a que el etiquetado reflejaba desde el principio tallajes propios de terceros países (Estados Unidos y México).

Merece una reflexión la referencia expresa del auto a la posible intervención del Tribunal de Justicia. Cuando el Tribunal Supremo resuelve un recurso de casación, actúa como órgano jurisdiccional cuyas decisiones no son susceptibles de ulterior recurso en Derecho interno. Por ello, el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea le obliga, como regla general, a plantear la cuestión prejudicial cuando la interpretación del Derecho de la Unión resulte necesaria para resolver el litigio. Sólo queda dispensado de hacerlo en los supuestos tasados por la jurisprudencia comunitaria, que el Tribunal de Justicia ha precisado más recientemente en el asunto *Consorzio Italian Management* (C-561/19). Ocurre así cuando la cuestión no es pertinente, cuando ya ha sido resuelta por el propio Tribunal de Justicia o cuando la correcta aplicación del Derecho de la Unión se impone con tal evidencia que no deja lugar a ninguna duda razonable. Que la Sección de Admisión deje abierta esta posibilidad ya en el trámite de admisión demuestra una notable sensibilidad hacia la función del Tribunal de Justicia de garantizar la aplicación uniforme del Derecho de la Unión. Indica, además, que la Sala no da por agotado el debate por el mero hecho de que el Tribunal de Justicia ya se haya pronunciado sobre el régimen de ventas sucesivas, incluso en un litigio promovido por otra entidad del mismo grupo.

La Audiencia Nacional rechazó la invocación de la confianza legítima con dos argumentos. El primero, que no cabía apreciar su infracción porque no existía un pronunciamiento administrativo sobre la correcta aplicación del régimen. El segundo, que no haber regularizado su situación tributaria en ejercicios anteriores no impide hacerlo una vez constatada la práctica irregular. Frente a ello, la recurrente sostiene que la actuación que genera confianza no requiere un pronunciamiento expreso y puede consistir en un silencio persistente o en la mera inactividad de la Administración. En consecuencia, el cambio de criterio sólo podría tener eficacia hacia el futuro.

El auto recuerda la doctrina consolidada del Tribunal Supremo, según la cual el principio de confianza legítima «*i)* no puede amparar creencias subjetivas de los administrados, *ii)* ni descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, ni, en fin, *iii)* puede aplicarse con eficacia anulatoria sin actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una

razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente».

El Tribunal Supremo ha matizado, no obstante, que la existencia de un criterio administrativo anterior favorable no impide por sí misma que la Administración lo cambie, pero sí exige que «lo razone suficientemente, con expresa referencia al criterio del que se aparta, y bajo el ulterior y definitivo control judicial y sin perjuicio de la aplicación de la doctrina de los propios actos en los casos en que sea de aplicación» [STS de 1 de marzo del 2022 (Rec. núm. 3942/2020)].

La admisión de nuevas cuestiones constituye la máxima garantía del derecho a la tutela judicial efectiva

El auto añade, con referencia a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sentencia de 14 de septiembre del 2006, ass. acs. C-181/04 a C-183/04, *Elmeka*), que el análisis tiene dos fases. Primero hay que verificar si los actos administrativos generaron una confianza razonable en un operador económico prudente y diligente. Si es así, hay que determinar a continuación si esa confianza era legítima. Y ambos extremos le corresponde comprobarlos al órgano jurisdiccional a la vista de las circunstancias de cada caso.

No estamos, por tanto, ante una cuestión nueva, como reconoce el propio auto. Lo que se abre es la oportunidad de que el Tribunal Supremo profundice en los elementos que configuran el principio de confianza legítima en un supuesto como éste.

Por último, el auto pone de manifiesto una idea de especial calado: el Tribunal Supremo ya se ha pronunciado en sentido desestimatorio sobre situaciones sustancialmente similares y lo ha hecho incluso tras plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia; pese a ello, no se cierra a examinar de nuevo la controversia cuando el recurso se apoya en motivos distintos o suscita cuestiones de interés casacional diferentes de las ya resueltas. Más aún, no descarta volver a plantear una cuestión prejudicial si fuera necesario.

La existencia de una doctrina previa sobre un aspecto del litigio no convierte en inadmisibles las demás cuestiones jurídicas que éste presenta ni exime al alto tribunal de abordarlas con plenitud. Esta disposición a no dar por zanjado lo que todavía no ha sido objeto de enjuiciamiento constituye la máxima garantía del derecho a la tutela judicial efectiva de los administrados que consagra el artículo 24 de nuestra Constitución.

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente *e-mail* de contacto: info@ga-p.com.