III. RETROACTIVIDAD Y ACTIVIDAD ECONÓMICA

SEGURIDAD JURÍDICA Y RETROACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

Gloria Marín Benítez*

Resumen

El principio de legalidad tributaria, en su vertiente de seguridad jurídica y certeza sobre el derecho aplicable, parece exigir que la ley reguladora del tributo sea previa al nacimiento de la obligación tributaria. Dicho esto, la retroactividad en el derecho tributario material no está prohibida, si bien la regla supletoria del artículo 10.2 de la LGT establece una regla general de irretroactividad y la posible retroactividad excepcional de las normas tributarias encuentra algunos límites en la jurisprudencia constitucional. Las limitaciones de la regla contenida en este artículo 10.2 de la LGT en contraste con la del artículo 2.3 del CC, unida a la insuficiencia de la dogmática tradicional sobre la retroactividad para asegurar la seguridad jurídica en otras situaciones (cambios interpretativos, cambios normativos imprevistos) que también reclaman certeza en la aplicación del derecho abogan quizá por sustituir el análisis de la retroactividad por otro centrado en la previsibilidad de la ley que autoriza la injerencia del tributo en la propiedad, en la línea sentada por el Tribunal de Estrasburgo.

Palabras clave

Retroactividad, previsibilidad, confianza legítima, cambios interpretativos.

Abstract

The principle of tax legality, aimed at guaranteeing legal certainty, requires that tax laws are prior to the accrual of tax obligation. Although in material tax law retroactivity is not prohibited, the supplementary rule contained in article 10.2 of the LGT provides that the tax rules will apply to taxes whose accrual occurs, if they are instantaneous, or whose tax period begins, if they are periodic, from its entry into force. In addition, jurisprudence has established limits on retroactivity of tax law. However, the limitations of article 10.2 of the LGT as compared to the general one of article 2.3 of the CC, and the insufficiency of this

* Socia Uría Menéndez.

construction about retroactivity to address other situations that also undermine the certainty of the law (such as interpretive changes of the law or unforeseen regulatory changes), advocate by an analysis focused more on the foreseeability of the law, in the line already pointed out by the jurisprudence of the Strasbourg Court on the right of property in tax matters.

Keywords

Retroactivity, foreseeability, legitimate confidence, interpretative changes.

SUMARIO: I. La seguridad jurídica como certeza del derecho aplicable; 1 Certeza y legalidad. 2. Certeza y legalidad en materia tributaria. II. La retroactividad en materia tributaria. 1. Retroactividad y certeza del derecho aplicable. 2. Dogmática tradicional en materia tributaria. III. Limitaciones de la dogmática tradicional. A. La insuficiencia de un análisis centrado en la norma reguladora del devengo. a. La distinción entre impuestos periódicos e instantáneos. b. El foco excluyente en la norma de devengo. B. La insuficiencia de una solución proyectada sobre los cambios normativos. a. La regla general de proyección retrospectiva de los cambios interpretativos. b. El principio de confianza legítima como límite de la eficacia retrospectiva del cambio interpretativo. c. Un enfoque alternativo basado en la previsibilidad de la norma. C. La insuficiencia de una solución que es ajena a la eventual necesidad de adaptación al cambio normativo. III. Conclusiones. IV. Bibliografía.

I. LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO CERTEZA DEL DERECHO APLICABLE

La seguridad jurídica es uno de los principios esenciales en un Estado de derecho, en un estado regido por la *rule of law* y no por la *rule of men*. Nuestra Constitución (art. 9.3) *garantiza* la seguridad jurídica, así como el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, y la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos. No existe una definición clara de en qué consiste esa seguridad jurídica constitucionalmente garantizada. Nuestro Tribunal Constitucional consideró que era una «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente» (STC 27/1981, de 20.7.1981). Parecería, por tanto, que todos los principios garantizados en el artículo 9.3 de la Constitución son facetas o aspectos de esa misma seguridad jurídica que también garantiza el precepto. Y una de las facetas que reviste mayor trascendencia es la de la certeza sobre el derecho aplicable, entendi-

da como aquella situación que posibilita que las consecuencias jurídicas del propio actuar y del ajeno sean previsibles.

La seguridad jurídica exige así que las posiciones jurídicas de los agentes económicos y sociales sean susceptibles de ser previstas, de tal modo que los ciudadanos puedan tener una expectativa precisa de sus derechos y deberes. Kelsen definía así la seguridad jurídica como «el hecho de que las decisiones de los tribunales sean hasta cierto punto previsibles y, por ende, calculables, de forma que los sujetos sometidos al derecho puedan orientarse en su comportamiento»⁽¹⁾. Se trata, como ha señalado nuestro Tribunal Constitucional, de proteger la confianza o la perspectiva razonablemente fundada de los ciudadanos en cuál será la actuación de los poderes públicos en aplicación del derecho (SSTC 136/1991, de 20.6.1991, y 165/1999, de 27.9.1999).

1. CERTEZA Y LEGALIDAD

El ingrediente básico de la certeza jurídica se halla la positivización del derecho. De hecho, el derecho (entendido como ordenamiento jurídico positivo) surge precisamente para dar respuesta a la doble necesidad de que el individuo pueda conocer las consecuencias de sus actuaciones frente a las actuaciones de otros individuos y pueda confiar en que el derecho las protegerá si, precisamente, se han conformado con arreglo a la legalidad⁽²⁾. La seguridad jurídica, por tanto, solo puede ser realizada a través de la legalidad⁽³⁾, y los principios de seguridad jurídica y de legalidad quedan inexorablemente vinculados: la ley, entendida como norma positiva, es el principal vehículo generador de certeza y mecanismo de defensa frente a las arbitrariedades de los órganos del Estado⁽⁴⁾.

Con frecuencia se ha considerado que esa función garantista de la seguridad jurídica que cumple el principio de legalidad se encuentra incorporada al principio de reserva de ley consagrado en materia tributaria en el artículo 31.3 de la Constitución⁽⁵⁾. A nuestro juicio, no obstante, la reserva de ley cumple otras funciones y tiene otro fundamento: asegurar las garantías democráticas de transparencia, debate contradictorio y publicidad en la normación –fundamento próximo– como garantía –fundamento remoto– de una injerencia no arbitraria en la esfera de la libertad y de la propiedad de los particulares. Pensamos así, con Casado Ollero⁽⁶⁾, que las exigencias de la legalidad tributaria «ni se agotan (como a menudo se cree)

(1) Kelsen, H.: *Teoría pura del Derecho*, 19.^a ed., Editorial Porrúa, México, 2009, p. 260.

(2) CASTILLO BLANCO, F. A.: «El principio de seguridad jurídica: especial referencia a la certeza en la creación del derecho», *Documentación Administrativa*, núm. 263-264, 2002, p. 33.

(3) CASTILLO BLANCO, F. A.: «El principio de seguridad jurídica...», *op. cit.*, p. 36.

(4) PÉREZ DE AYALA, J. L., y GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *Curso de Derecho Tributario*, Edersa, Madrid, 1989, tomo I, p. 27. *Vid.* también García Novoa, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 75; PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Ed. Thomson Civitas, Pamplona, 2008, p. 68; ASOREY, R.: «El principio de seguridad jurídica en el Derecho tributario», *REDFC*, núm. 66, año 1990, pp. 169-171.

(5) *Vid.* también GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica...*, *op. cit.*, p. 75; PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario...*, *op. cit.*, p. 68; ASOREY, R.: «El principio de seguridad jurídica...», *op. cit.*, pp. 169-171.

(6) CASADO OLLERO, G.: «Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración fiscal», *BICAM*, núm. 16, 2000, p. 30.

en las propias de la reserva de ley, ni tienen por destinatario exclusivo al legislador ni, por lo mismo, se detienen en la fase de creación de la norma (...) sino que también se proyectan, decisivamente, en la fase de su aplicación».

Para nosotros, es otra vertiente del principio de legalidad la que garantiza la seguridad jurídica: la tipicidad, entendida como principio de mera legalidad; esto es, como un principio que exige que sólo las leyes positivas (y no la moral y otras fuentes externas) pueden regular determinadas parcelas del ordenamiento jurídico. Por ello, cuando afirmamos la vigencia de la tipicidad en el ámbito tributario queremos subrayar la idea de que los tributos deben estar establecidos en reglas positivas y no en meros principios⁽⁷⁾.

2. CERTEZA Y LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

La «tipificación» de la obligación tributaria (la necesidad de que sea una obligación establecida en reglas positivas) tiene su fundamento en la necesidad de certeza del tributo. Esta necesidad ya fue identificada por Adam SMITH en *La riqueza de las naciones* cuando incluía la certeza entre las cuatro reglas básicas para un buen sistema impositivo junto a la capacidad económica, la eficiencia en la recaudación y la necesidad de evitar los costes excesivos de cumplimiento. En concreto, afirmaba lo siguiente sobre la certeza: «El impuesto, o la parte del impuesto que cada persona viene obligada a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. La época del pago, la forma de pago, la suma a pagar, todo esto debe ser claro y preciso, tanto para el contribuyente como para cualquier otra persona».

Esta idea de certeza, ya desde un punto de vista económico-financiero, sería luego retomada por hacendistas clásicos como Neumark⁽⁸⁾, cuando analizaba los

(7) Hacemos esta precisión porque la discrepancia doctrinal existente sobre la posibilidad de predicar un principio de tipicidad en el ámbito tributario suele partir de una identificación del principio de tipicidad con el principio de estricta legalidad y no de mera legalidad. GARCÍA BERRO, F.: «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *REDFC*, núm. 245, 2010, pp. 49-50) opina así que «resulta exagerado llegar a deducir del principio de seguridad jurídica una supuesta exigencia de tipicidad tributaria de semejante nivel al de la establecida en la carta Magna, de forma explícita, en materia penal». Pero luego aclara que «al negar que la seguridad jurídica implique exigencias de tipicidad especiales en esta materia, lo que se rechaza es solo que el acto aplicativo de la norma tributaria deba verse afectado por limitaciones adicionales, más allá de las que impone la observancia de un proceso interpretativo riguroso y de una actuación coherente con las reglas técnicas de aplicación del derecho». Esto es, rechaza que en Derecho tributario no se pueda hacer una aplicación de las normas basada en criterios teleológicos, rechazo que compartimos y que, de hecho, pensamos que puede hacerse extensivo al Derecho penal. Pero ello, pensamos, no obsta para que se pueda afirmar la existencia de un principio de mera legalidad en el ámbito tributario. Afirman en este sentido la aplicación al Derecho tributario del principio de tipicidad GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica...*, *op. cit.*, pp. 75-76; NAVAS VÁZQUEZ, R.: «Interpretación y calificación en Derecho tributario (art. 25)», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma en homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, IEF, Madrid, 1991, pp. 395, 405; FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *QF*, 2001, núm. 8.

(8) *Vid.* NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1994, pp. 364-373. Una cita detallada de los argumentos de autoridad que, desde un punto de vista hacendístico, avalan la necesidad de certidumbre en materia impositiva se encuentra en FERREIRO LAPATZA, J. J.: «El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo», *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, pp. 45-47. *Vid.* también ASOREY, R.: «El principio de seguridad jurídica...», *op. cit.*, p. 172.

dos aspectos que presentaba lo que él denominaba principio de transparencia fiscal: uno primero que «hace referencia a la certeza de las obligaciones materiales y recibe su expresión en el principio que Adam Smith denominó *certainty*», y otro segundo que «afecta a la comprensibilidad y a la claridad de las normas jurídico-tributarias».

Estas dos facetas (previsibilidad y claridad) son en realidad requisitos que la jurisprudencia reiterada del Tribunal Europeo de Derechos Humanos viene exigiendo a la ley que autoriza cualquier injerencia en el derecho de propiedad de los ciudadanos para que no se produzca una vulneración del derecho a la propiedad reconocido en el artículo 1 del Protocolo núm. 1 a la Convención Europea de Derechos Humanos, según el cual:

«Toda persona física o jurídica tiene derecho al respeto de sus bienes. Nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho Internacional.

Las disposiciones precedentes se entienden sin perjuicio del derecho que tienen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas».

Como puede verse, esta disposición contiene tres normas distintas. En palabras del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (por todas, sentencia de 3.7.2003, *Buffalo Srl c. Italia*, apdo. 30):

«la primera, que se expresa en la primera frase del primer apartado y reviste un carácter general, enuncia el principio del respeto a la propiedad; la segunda, que figura en la segunda frase del mismo apartado, trata de la privación de la propiedad y la somete a ciertas condiciones; en cuanto a la tercera, consignada en el segundo apartado, reconoce a los Estados el poder, entre otros, de reglamentar el uso de los bienes de acuerdo con el interés general».

Pues bien, aunque entre esa posibilidad que la regla tercera del artículo 1 del Protocolo núm. 1 al Convenio atribuye a los Estados para reglamentar el uso de los bienes se encuentra la denominada «excepción tributaria» –esto es, la posibilidad de que los Estados miembros dicten normas y leyes «para garantizar el pago de los impuestos» o «de otras contribuciones»–, en la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, esa excepción tributaria en realidad no es tal: las tres reglas contenidas en el precepto están estrechamente relacionadas, de forma que esa «excepción tributaria» no excluye por sí misma la necesidad de revisar si la forma en la que el tributo injiere en la propiedad cumple los requisitos exigidos por la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos para no entender vulnerado el derecho a la propiedad tal y como viene consagrado en la regla primera (SSTEDH de 3.7.2003, *Buffalo Srl c. Italia*, apdo. 30; 16.4.2002 S. A. *Dagenville c. Francia*, apdo. 51; 23.9.1982, *Sporrong y Lönnroth c. Suecia*, apdo. 61; 21.2.1986, *James y otros c. Reino Unido*, apdo. 37; 9.12.1994, *Santos Monasterios c. Grecia*, apdo. 56; 22.1.2009 *Bulves c. Bulgaria*, apdo. 60; 23.10.1997, *Yorkshire Building Society c. Reino Unido*, apdo. 79). Y siendo así, no siendo la excepción tributaria una verdadera excepción en la aplicación de la regla primera del precepto, debe concluirse que toda

injerencia tributaria en el derecho de propiedad sólo es admisible cuando, entre otros requisitos, se realiza en las condiciones previstas en una ley que, según también ha dicho el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en reiteradas ocasiones, no puede ser una ley cualquiera sino que ha de cumplir unas ciertas condiciones cualitativas de accesibilidad, precisión y, en lo que ahora interesa, previsibilidad (v. por todas, SSTEDH de 9.11.1999, *Spacek c. República Checa*, apdo. 54; 14.10.2010, *Shichokin c. Ucrania*, apdo. 51 y de 7.7.2011, *Serkov c. Ucrania*, apdo. 34).

Dicho esto, lo cierto es que son varias las razones por las que esa necesidad de certeza sobre el derecho aplicable debe reclamarse con especial intensidad en materia tributaria.

En primer lugar, porque se trata de una materia que impone obligaciones financieras sobre los ciudadanos y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea entiende que la necesaria previsibilidad de toda ley «se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias económicas, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen» (STJUE de 15.12.1987, *Irlanda c. Comisión*, C-325/85, apdo. 18).

En segundo lugar, porque las obligaciones que se imponen a los contribuyentes no se limitan a la de pagar el impuesto resultante de la aplicación de la ley, sino que, por la generalización del sistema de autoliquidación impositiva, es el propio contribuyente el que queda obligado a determinar cuál es el importe de ese impuesto que resulta de la ley en un proceso que obliga a seleccionar los hechos relevantes y calificarlos, identificar la norma aplicable, interpretarla, y declarar el resultado de todo este proceso de aplicación de la ley como paso previo al propio pago del tributo.

Y en tercer y último lugar, porque la discrepancia con los órganos revisores de esas autoliquidaciones presentadas por los obligados tributarios puede dar lugar a un procedimiento sancionador en el que se considere que un error en la selección y calificación de los hechos relevantes, o en la identificación e interpretación de la norma aplicable, puede tener como resultado que se haya cometido alguna de las infracciones tributarias tipificadas en la LGT⁽⁹⁾.

De ahí que la previsibilidad del resultado de la aplicación de las normas y la certeza como contenido esencial de la seguridad jurídica en el ámbito tributario hayan sido especialmente enfatizados por nuestra doctrina, pues es difícilmente cuestionable que el resultado de la aplicación de las normas tributarias tiene que ser previsible para que el contribuyente (i) pueda ajustar su comportamiento económico (sus propias decisiones económicas) a ese coste previsible⁽¹⁰⁾, (ii) pueda cumplir adecuadamente las obligaciones que se le imponen, y (iii) pueda evitar el riesgo de imposición de sanción.

(9) Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

(10) RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», *REDFC*, núm. 100, 1998, pp. 93-626.

II. LA RETROACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

1. RETROACTIVIDAD Y CERTEZA DEL DERECHO APLICABLE

En la dogmática tradicional la retroactividad es un análisis que se proyecta sobre las normas del ordenamiento jurídico y que trata de preservar la seguridad jurídica, entendida fundamentalmente como previsibilidad sobre el derecho aplicable. Si el derecho, entendido como ordenamiento jurídico positivo, surge precisamente para dar respuesta a la doble necesidad de que el individuo pueda conocer las consecuencias de sus actuaciones frente a las de los demás y pueda confiar, con ello, en que esas actuaciones serán objeto de protección si se conforman a lo que prescriben las reglas jurídicas aplicables, y si la seguridad jurídica, en palabras del Tribunal Constitucional, exige al legislador que procure «que acerca de la materia sobre la que legisle “sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse”» (STC 46/1990, de 15.3.1990), es obvio que esa certeza sobre el derecho aplicable que persigue la seguridad jurídica requiere no solo de la existencia de una norma positiva, sino que esa norma positiva exista con carácter previo a la producción de los hechos que regula; que las normas no sean retroactivas.

En este sentido, aunque la irretroactividad de las normas jurídicas solo se encuentra establecida constitucionalmente (ex art. 9.3 CE) para las normas sancionadoras no favorables y las disposiciones restrictivas de derechos individuales, el art. 4.2 del Código Civil contiene una prohibición de retroactividad para las leyes penales, excepcionales o de ámbito temporal y la regla general aplicable en el derecho común (cfr. art. 2.3 CC) es la de la falta de efecto retroactivo, salvo que se disponga otra cosa, de las normas jurídicas.

2. DOGMÁTICA TRADICIONAL EN MATERIA TRIBUTARIA

El requisito de que la norma exista antes del hecho que da lugar al tributo es especialmente importante en un ordenamiento en el que el nacimiento de obligaciones de hacer se vincula a hechos o actos que son realizados por el propio destinatario de las normas en ejercicio de su libertad personal, y que podría, por tanto, abstenerse de actuar de conocer de antemano las implicaciones de su actuación. Las consecuencias fiscales de los negocios o actos de los particulares son un condicionante de su realización y, por ello, la exigencia de ley previa viene a proteger la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta a la legislación vigente frente a cambios normativos razonablemente imprevisibles (STC 187/1992, de 19.11.1992, FJ 3.º).

Por ello, la posible retroactividad de las normas tributarias es una cuestión que ha recibido atención desde siempre.

La dogmática tradicional entiende que la regla general en derecho según la cual las normas jurídicas carecen de efecto retroactivo, salvo que expresamente se

disponga otra cosa (art. 2.3 CC), ha sido acogida por el artículo 10.2 de la LGT. El primer párrafo de este precepto dispone lo siguiente:

«Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento».

La norma dispone, por tanto, que salvo disposición en contrario, las normas tributarias se aplicarán a los tributos a que se refieran cuyo devengo se produzca, si son instantáneos, o cuyo período impositivo se inicie, si se trata de tributos periódicos, a partir de su entrada en vigor. Que con estas disposiciones el artículo 10.2 de la LGT esté realmente acogiendo del todo la regla general de irretroactividad prevista en el artículo 2.3 del Código Civil es algo sobre lo que reflexionaremos un poco más adelante. Lo que interesa subrayar ahora es que la materia tributaria no se encuentra entre aquellas para las que está vedada la posibilidad de exceptuar esta regla general de irretroactividad (a saber, normas sancionadoras no favorables y restrictivas de derechos individuales *ex art. 9.3. CE*, o leyes penales, excepcionales o de ámbito temporal *ex art. 4.2 CC*).

Ahora bien, la capacidad que tiene el legislador para excluir la regla general de irretroactividad no es ilimitada; la regla supletoria general de irretroactividad de la norma tributaria no puede libremente ser exceptuada por el legislador, que se encuentra limitado a tal efecto por dos principios constitucionales (la capacidad económica y la seguridad jurídica), al que algunos autores añaden también la interdicción de la arbitrariedad y la protección de la propiedad⁽¹¹⁾.

La posible contrariedad de la retroactividad de la legislación tributaria con la capacidad económica parte del entendimiento de la capacidad como aptitud concreta y, sobre todo, actual, para hacer frente al pago de un tributo. De esta forma, en la medida en que la norma retroactiva se proyecta sobre situaciones jurídicas pasadas que pueden estar ya cerradas, la retroactividad podría ser contraria a este principio porque, al someter a imposición una capacidad que ya no existe o que se encuentra más o menos disminuida, no toma en cuenta la posibilidad de dar cumplimiento a la obligación impositiva⁽¹²⁾.

Pero la interdicción de la retroactividad de la norma tributaria se ha justificado, sobre todo, en el principio de seguridad jurídica y en la necesidad de certeza del

(11) La consideración de la capacidad económica y la seguridad jurídica como límites a la posible retroactividad de las normas tributarias es compartida por la mayor parte de la doctrina (por todos, FALCÓN Y TELLA, R. y ZORNOZA PÉREZ, J.: «La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas», *REDFC*, núm. 43, 1984, p. 433). A estos dos principios se refiere también el TC en su sentencia 197/1992, de 19 de noviembre. GARCÍA FRÍAS se refiere también, junto a las limitaciones derivadas de las exigencias de estos dos principios (capacidad y seguridad jurídica) a la interdicción de la arbitrariedad y a la protección de la propiedad como posibles limitaciones de una legislación retroactiva en materia tributaria. *Vid.* GARCÍA FRÍAS, Á.: «La retroactividad de la Ley Tributaria y sus límites constitucionales», en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Alvaro Rodríguez Bereijo. Tomo I*, Aranzadi, Pamplona, 2010, pp. 351-370.

(12) CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario, Parte General*, Civitas, Madrid, 2009, p. 38. *Vid.* también, PALAO TABOADA, C.: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en VV. AA.: *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro (II)*, Tecnos, Madrid, 1976, p. 385 y CERVERA TORREJÓN, F.: «La retroactividad de la norma tributaria», *REDFC*, núm. 10, 1976, p. 269, con referencias detalladas de la doctrina y jurisprudencia italiana.

derecho⁽¹³⁾. Así, se admite la posibilidad de excluir la exigencia de ley previa cuando no existe una confianza del destinatario de la norma merecedora de protección (efecto anuncio, nulidad de la norma previa o existencia de antinomias o conflicto en la norma previa respecto de otras normas del ordenamiento), o cuando la gravedad de las razones derivadas del bien común demanda dicha retroactividad.

En este sentido, nuestra jurisprudencia constitucional ha abordado la cuestión de la retroactividad de la norma tributaria apelando a la doctrina de los grados de retroactividad y ha establecido así (por todas, SSTC 126/1987, de 16.7.1987, FJ 11; 182/1997, de 28.10.1997, FJ 11, y 112/2006, de 5.4.2006, FJ 17)

«una distinción entre aquellas disposiciones legales que con posterioridad pretenden anudar efectos a situaciones de hecho producidas o desarrolladas con anterioridad a la propia ley, y ya consumadas, que hemos denominado ‘de retroactividad auténtica’, y las que pretenden incidir sobre situaciones o relaciones jurídicas actuales aún no concluidas, que hemos llamado ‘de retroactividad impropia’. En el primer supuesto –retroactividad auténtica– la prohibición de retroactividad operaría plenamente y solo exigencias cualificadas del bien común podrían imponerse excepcionalmente a tal principio. En el segundo –retroactividad impropia– la licitud o ilicitud de la disposición resultaría de una ponderación de bienes llevada a cabo caso por caso teniendo en cuenta, de una parte, la seguridad jurídica y, de otra, los diversos imperativos que pueden conducir a una modificación del ordenamiento jurídico, así como las circunstancias concretas que concurren en el caso».

Por tanto, la posibilidad de una retroactividad no auténtica o de grado medio, en la que la ley incide en situaciones no concluidas, hay que analizarla ponderando la previsibilidad de la medida, su envergadura y su justificación en eventuales razones extrafiscales o fiscales, especialmente ante exigencias cualificadas de interés general⁽¹⁴⁾. En función de la ponderación de estos criterios, en algunos casos de retroactividad de grado medio (SSTC 182/1997, de 28.10.1997, o 126/1987, de 16.7.1987), nuestro Tribunal Constitucional ha admitido el efecto retroactivo de la norma tributaria, mientras que en otros (SSTC 173/1996, de 31.10.1996, o 234/2001, de 13.12.2001) lo ha rechazado.

De todo lo anterior quedan excluidas las normas del derecho tributario sancionador, o las normas que establecen recargos, para las que es obligatoria su aplicación retroactiva en lo favorable e irretroactiva en lo desfavorable (art. 10.2 *in fine* LGT).

(13) Especialmente, y desde época temprana, por la doctrina alemana, pero también por la doctrina italiana en un desarrollo dogmático de la cuestión posterior al apogeo doctrinal del principio de capacidad económica. Vid. CERVERA TORREJÓN, F.: «La retroactividad...», *op. cit.*, p. 273 para referencias detalladas.

(14) JIMÉNEZ COMPAIRD, I.: «Seguridad jurídica y retroactividad de las normas tributarias: una primera declaración de inconstitucionalidad», *QF*, núm. 8, 1997, pp. 14-16; PÉREZ ROYO, F.: *Manual de Derecho Financiero y Tributario...*, *op. cit.*, p. 89.

3. LIMITACIONES DE LA DOGMÁTICA TRADICIONAL

Son tres las limitaciones que, en nuestra opinión, presenta la dogmática tradicional de la retroactividad en materia tributaria para garantizar la certeza sobre el derecho aplicable en esta parcela del ordenamiento jurídico.

La primera es propia del ordenamiento tributario y trae origen de lo que, en las reflexiones sobre esta materia que hicimos en otro lugar⁽¹⁵⁾, denominamos una «trampa dogmática»: la que, por comparación con la del artículo 2.3 del Código Civil, esconde la regla general del artículo 10.2 de la LGT.

La segunda trae origen de la propia configuración de la retroactividad como una construcción dogmática que se proyecta sobre los cambios normativos.

La tercera responde al impacto que las obligaciones impuestas por la norma tributaria pueden tener en la situación económica de los obligados tributarios y que pueden hacer exigible un tiempo de adaptación al cambio normativo.

A. La insuficiencia de un análisis centrado en la norma reguladora del devengo

La retroactividad es el fenómeno que se produce cuando las consecuencias jurídicas que una determinada norma anuda a un determinado presupuesto de hecho, se aplican a hechos que tuvieron lugar antes de que esa norma entrara en vigor. Exige un contraste, por tanto, entre el momento de realización de los hechos que se subsumen en el presupuesto de hecho de la norma y su entrada en vigor.

Sin embargo, en la interpretación que el artículo 10.2 de la LGT hace del mandato general contenido en el artículo 2.3 del Código Civil, la retroactividad de la norma parece ser una calificación que resulta de un contraste distinto: el del momento de la entrada en vigor de la norma y el de la realización del hecho imponible del tributo de que se trate; esto es, el de realización del presupuesto de hecho de la norma reguladora del devengo de la obligación tributaria. Como en atención a la realización del hecho imponible (al momento del devengo) los tributos pueden ser instantáneos (aquellos cuyo hecho imponible se consuma en un determinado momento del tiempo) o periódicos (aquellos cuyo hecho imponible se prolonga a lo largo del tiempo, lo que exige dividir este en períodos para posibilitar la exacción tributaria y elegir, dentro de ese período, un momento concreto para señalar el devengo), ese contraste hace necesario introducir dos reglas diferentes. De esta forma, el legislador tributario parece entender que en los tributos instantáneos la irretroactividad queda garantizada cuando la norma se aplica a tributos devengados después de su entrada en vigor, mientras que, en cambio, para los periódicos esa garantía exige reservar la aplicación de la norma a los tributos cuyo período impositivo se inicie después de la entrada en vigor.

Pues bien, a nuestro juicio, este entendimiento que el artículo 10.2 de la LGT hace de lo que es la retroactividad plantea algunas objeciones en términos de certeza o seguridad jurídica.

(15) MARÍN BENÍTEZ, G. (2023): «Reflexiones tributarias otoñales para cuando el hoy ya no es todavía», *Fiscalblog*; <https://fiscalblog.es/?p=9032> [19/11/2023].

a. *La distinción entre impuestos periódicos e instantáneos.*

La primera objeción que puede hacerse es que la distinción entre tributos instantáneos y periódicos que articula la regla general sobre la irretroactividad en materia tributaria es una distinción puramente teórica o doctrinal y no legal. Esto puede plantear, y plantea de hecho, dudas legítimas en su proyección a casos concretos, sobre todo en el caso de los impuestos patrimoniales: el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto Temporal de Solidaridad sobre Grandes Fortunas. Como ambos impuestos gravan la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo [esto es, a 31 de diciembre de cada año] de bienes o derechos, en un caso, o de un patrimonio neto superior a 3.000.000 euros, en el otro, parece entenderse que el hecho de que la composición del patrimonio a la que hay que atender sea la correspondiente al 31 de diciembre ya excluye *per se* –automáticamente y sin necesidad de mayor reflexión– su carácter instantáneo. Así discurrieron, por ejemplo, las sentencias del Tribunal Constitucional (SSTC 149/2023, de 7.11.2023; 170/2023, de 22.11.2023; 171/2023, de 22.11.2023; 189/2023, de 12.12.2023; y 190/2023, de 12.12.2023) que confirmaron la constitucionalidad del Impuesto Temporal de Solidaridad sobre Grandes Fortunas y negaron que su exigencia en el ejercicio 2022 supusiera vulneración alguna de la seguridad jurídica aun cuando se trataba de un impuesto introducido por una ley (la 38/2022) –publicada en el *BOE* núm. 311, de 28 de diciembre de 2022, y con entrada en vigor al día siguiente, esto es, el 29 de diciembre, dos días antes del devengo de la obligación tributaria–, cuya tramitación parlamentaria se había iniciado poco más de un mes antes, con la publicación en el *BOCG* núm. 275-1, el 18 de noviembre, de la enmienda de adición núm. 99 a la «Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito». En concreto, el razonamiento que la STC 149/2023 ofrece en su FJ 5.º puede resumirse en las siguientes afirmaciones: (i) la retroactividad impropia o de grado medio solo puede darse en los tributos periódicos; (ii) el hecho imponible del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas, al igual que el Impuesto sobre el Patrimonio, no tiene período impositivo porque «el hecho imponible no se va generando a lo largo de un período de tiempo, sino que se agota en sí mismo el 31 de diciembre»; (iii) siendo así, como el devengo fue posterior a la entrada en vigor, la norma no produce ningún efecto retroactivo.

A nuestro juicio, sin embargo, ese automatismo en la adscripción doctrinal de los impuestos patrimoniales a la categoría de los instantáneos no está justificado.

La dogmática dice que un impuesto es instantáneo cuando su hecho imponible se agota por su propia naturaleza en un momento del tiempo y que es, en cambio, periódico cuando su presupuesto de hecho es una situación o un estado que se prolonga indefinidamente en el tiempo, de forma que para posibilitar la exigencia misma del tributo es necesario fraccionar el tiempo en períodos y elegir dentro de ese período una fecha a la que asociar el nacimiento de la obligación tributaria. Bajo esta construcción puramente teórica, no encontramos mayores objeciones conceptuales a clasificar los impuestos patrimoniales como periódicos, habida cuenta de que (i) la titularidad de bienes o derechos que integra su hecho imponible no se agota por su propia naturaleza en un instante temporal, sino que se prolonga en el tiempo –razón por la que se exige todos los años–; y (ii) la referencia en la

norma definitoria del hecho imponible al 31 de diciembre de cada ejercicio desempeña las funciones propias de la fecha, dentro del período impositivo, que es elegida de forma absolutamente discrecional por el legislador para señalar el nacimiento de la obligación en todo impuesto periódico. Esa fecha discrecionalmente elegida determina las circunstancias relevantes en la configuración de la obligación tributaria (artículo 21.1 de la LGT), y entre ellas se encontraría la de la composición del patrimonio sujeto a gravamen.

Por otro lado, si la clasificación dogmática entre impuestos periódicos e instantáneos se basa en la prolongación en el tiempo del hecho imponible y este último —en una figura tributaria que no es una tasa, ni una contribución especial, sino un impuesto— ha de poner de manifiesto la capacidad económica del contribuyente (cfr. art. 2.2 c) de la LGT) que el legislador está obligado a buscar allí donde se encuentre (cfr. STC 27/1981, de 20.7.1981, FJ 4.º) para dar cumplimiento al mandato constitucional implícito en el artículo 31.1 de nuestra Constitución, la adscripción de los impuestos patrimoniales a la categoría de los instantáneos supone aceptar una tesis irrazonable: la de admitir que el legislador, en su búsqueda de la riqueza allí donde la riqueza se encuentre, puede limitarse a gravar la riqueza que se pone de manifiesto en la tenencia de bienes y derechos un único día de cada año, con desconsideración de esa misma riqueza todos los demás, y que puede, además, gravar esa riqueza que se pone de manifiesto y se consume en un único día con una tarifa cuyo marginal máximo puede ser muy superior a la tasa anual de inflación.

Por otro lado, si en la delimitación del hecho imponible de un impuesto personal, como es el caso de los impuestos patrimoniales, la identificación del elemento subjetivo (del titular de la riqueza que se pretende gravar) resulta tan relevante como la de su elemento objetivo, ha de hacerse notar que, aun si admitiéramos —*quod non*— que la riqueza que el legislador pretende gravar a través de estos impuestos patrimoniales es la que pone de manifiesto y se agota el último día de cada año, no sucede lo mismo con su elemento subjetivo, que solo es posible determinar analizadas ciertas circunstancias (permanencia, residencia en otro país) que se prolongan durante todo el año natural.

b. *El foco excluyente en la norma de devengo.*

La segunda objeción que cabe hacer a la interpretación que el artículo 10.2 de la LGT hace de la regla general contenida en el artículo 2.3 del Código Civil deriva del hecho de que la regla general en materia tributaria se reconduce a una sola norma (la que regula el hecho imponible) cuando es evidente que el *quantum* de la obligación tributaria depende de otras muchas y que el presupuesto de hecho de estas otras no coincide con el de la realización del hecho imponible. Quiere esto decir que la regla general del artículo 10.2 de la LGT establece en sí misma una excepción generalizada de la regla general de irretroactividad contenida en el artículo 2.3 del Código Civil para todas aquellas normas que, teniendo relevancia en la determinación del *quantum* del tributo, anudan sus consecuencias fiscales (favorables o desfavorables) a un presupuesto de hecho consumado ya en el momento en que la norma entra en vigor.

Si el presupuesto de hecho de esas otras normas, distintas de las del devengo, ya se había realizado cuando la ley reguladora del tributo entró en vigor, su aplicación será retroactiva por mucho que el tributo regulado por la ley que contiene

todas esas normas (que encarnan la voluntad democrática sobre el *quantum* del tributo) sea instantáneo y la entrada en vigor de la ley que las contiene sea anterior al momento en que el devengo del impuesto tenga lugar.

B. La insuficiencia de una solución proyectada sobre los cambios normativos

a. La regla general de proyección retrospectiva de los cambios interpretativos.

La segunda limitación de la retroactividad para garantizar la certeza jurídica trae origen de la propia configuración de la retroactividad como una construcción dogmática que se proyecta sobre los cambios normativos; esto es, que se enmarca en el control del margen de creación normativa que corresponde a los órganos a los que constitucionalmente se atribuyen facultades de normación. De esta forma, la construcción dogmática acerca de los límites de la retroactividad de las normas trata de garantizar la seguridad jurídica en el control a la capacidad creadora del Poder Legislativo, para las disposiciones de carácter legal, y a la del Poder Ejecutivo, cuando se trata de disposiciones de naturaleza reglamentaria.

Los pronunciamientos judiciales recaídos hasta la fecha han venido rechazando la posibilidad de excluir o limitar la regla general de eficacia retrospectiva o retroactiva de los criterios jurisprudenciales. Han rechazado que la eficacia temporal de la jurisprudencia presente límites en nuestro ordenamiento, que solo los impone (art. 9.3 CE) a las normas jurídicas. Recoge bien el estado de la cuestión de cómo se aborda este tema, el FJ 6.º de la sentencia de la Audiencia Nacional de 31.1.2020 (rec. 294/2016):

«Sobre la irretroactividad de la jurisprudencia, nuestro Tribunal Supremo ha mantenido una línea marcadamente restrictiva. Por todas, la STS de 17 de octubre de 2001, recurso 2624/1997, FJ 2.º, en la que se transcribe otra anterior de 12 de marzo de 2001 (sin más referencia), que a su vez cita las «de 16 de diciembre de 1994, 20 de abril de 1995, 19 de febrero de 1996, 4 de julio de 1997 y 30 de octubre de 1999, y en los Autos de 14 de octubre de 1994, 13 de febrero de 1995, 5 de mayo de 1995, 5 de junio de 1995, 21 de octubre de 1996, 2 de octubre de 1997, 13 de abril de 1998 y 23 de abril de 1999 [...]», afirma que «el principio de irretroactividad, (...) se refiere a las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales pero no contempla la irretroactividad de la jurisprudencia, ya que ésta se limita a interpretar y aplicar las normas a hechos o supuestos ya acaecidos, de manera que por haber seguido la Sala de instancia una doctrina jurisprudencial consolidada después de haberse interpuesto el recurso contencioso-administrativo no ha quebrantado el principio de irretroactividad de las leyes, recogido en el citado artículo de la Constitución.

La cuestión también ha sido abordada por el Tribunal Constitucional, quien, aunque con mayores matices, mantiene la retroactividad de la jurisprudencia. Como ejemplos podemos recordar lo dicho por las SSTC 95/1993, 145/2012, 7/2015, que además tienen votos particulares discrepantes, y 16/2015, de 16 de febrero de 2015. Se afirma en esta última (FJ 3.º) que «[A] diferencia del sistema de *common law*, en el que el precedente actúa como una norma y el *overruling*, o cambio de precedente, innova el ordenamiento jurídico, con lo que es posible limitar la retroactividad de la decisión judicial, en el Derecho continental los tribunales no están vinculados

por la regla del *prospective overruling*, rigiendo, por el contrario, el *retrospective overruling* (sin perjuicio de su excepción por disposición adicional que establezca el efecto exclusivamente prospectivo de la Sentencia, como el art. 100.7 LJCA en el recurso de casación en interés de ley). Así tuvimos ocasión de señalarlo ya en nuestra STC 95/1993, de 22 de marzo, en la que subrayamos que la sentencia que introduce un cambio de jurisprudencia “hace decir a la norma lo que la norma desde un principio decía, sin que pueda entenderse que la jurisprudencia contradictoria anterior haya alterado esa norma, o pueda imponerse como Derecho consuetudinario frente a lo que la norma correctamente entendida dice”»».

Sin embargo, la certeza jurídica también reclama que la vertiente indiscutiblemente creativa que tienen la propia interpretación y aplicación del derecho también se vea de alguna forma limitada; que la regla general que atribuye eficacia retrospectiva a los cambios de criterio (doctrinales o jurisprudenciales) y que afirma, como si de un mantra se tratara, que el cambio de criterio «hace decir a la norma lo que la norma desde un principio decía» –entre otras, SSTC 95/1993, de 27.4.1993; 16/2015, de 16.3.2015; 34/2015, de 9.4.2015; 35/2015, de 9.4.2015; 36/2015, de 9.4.2015; o 53/2015, de 24.4.2015– no sea una regla absoluta, sino que pueda ser exceptuada, en determinados casos, en aras precisamente de la seguridad jurídica.

El hecho de que la retroactividad sea una institución centrada en poner límites a la eficacia temporal de los cambios normativos excluye su uso, en la práctica forense, ante los cambios de criterio interpretativo. Esta limitación de la retroactividad como mecanismo para garantizar la seguridad jurídica ante los cambios interpretativos también se presenta, obvio es decirlo, en otras parcelas del derecho, si bien en el ámbito tributario reviste especial trascendencia por la generalización del procedimiento de autoliquidación, por el hecho de que el incumplimiento de las obligaciones tributarias pueda ser el antecedente del ejercicio del *ius puniendi*, y por el hecho de que la propia obligación tributaria se anuda a decisiones económicas del propio destinatario de la norma.

Y quizá por ello, la necesidad de revisitar el carácter absoluto de ese mantra que acepta como cuestión de principio –y no como una mera regla general– la proyección retrospectiva de los cambios de criterio interpretativo ya ha sido postulada en tiempos recientes desde diversos foros en materia tributaria. Por ejemplo, desde la Fundación FIDE en noviembre de 2022⁽¹⁶⁾ o desde el Consejo de Defensa del Contribuyente en septiembre de 2023⁽¹⁷⁾.

(16) Fundación FIDE: «Los efectos temporales de la fijación y cambios de criterios interpretativos en materia tributaria». Documento de propuestas, noviembre 2022, disponible en <https://thinkfide.com/wp-content/uploads/2022/11/LOS-EFECTOS-TEMPORALES-DE-LA-FIJACION-Y-CAMBIO-DE-CRITERIOS-INTERPRETATIVOS-EN-MATERIA-TRIBUTARIA-V3.pdf>

(17) Consejo para la Defensa del Contribuyente: «Informe sobre los efectos temporales de la jurisprudencia», septiembre de 2023, disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabSEHacienda/CDC/Propuestas%20e%20informes/Informe-efectos-temporales-jurisprudencia.pdf>.

b. *El principio de confianza legítima como límite de la eficacia retrospectiva del cambio interpretativo.*

En general, los tribunales que ya se han hecho eco de esa necesidad de limitar la eficacia retrospectiva del cambio interpretativo han tratado de encauzarla a través del principio de confianza legítima mencionado en el artículo 3.1 e) de la LRJSP.

Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 13.6.2018 (rec. 2800/2017) afirmó que tal principio se quebraría si la Administración pudiera exigir el tributo «en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imposables), respecto de períodos 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». También la Audiencia Nacional, en su sentencia de 17.4.2019 (rec. 866/2016) consideró manifiestamente contradictorio con ese principio que, en un contexto de generalización del sistema de autoliquidación, «un posterior “cambio de criterio” del aplicado, cualquiera que fuere el ámbito revisor en el que tuviera lugar, no deje a salvo y respete lo hasta ese momento practicado por el administrado, salvo que el nuevo resultara más favorable a los intereses económicos o patrimoniales del contribuyente». Y es este mismo principio el que ha llevado al Tribunal Económico-Administrativo Central a excluir de plano la retroactividad del cambio de criterio, no ya solo administrativo sino también jurisprudencial, desfavorable al contribuyente en sus resoluciones de 23.3.2022 (R. G. 00-04189-2019), 23.6.2022 (R. G. 00-01539-2020) y 11.6.2020 (R. G. 00-01483-2017). Afirman así que un cambio en la doctrina administrativa o en la jurisprudencia del Tribunal Supremo «“que perjudique al contribuyente” únicamente puede aplicarse desde que dicho cambio de criterio se produce, en tanto que ello podría ir en contra de una confianza legítima merecedora de protección jurídica».

Dicho esto, el principio de confianza legítima también presenta a nuestro juicio algunas limitaciones para ofrecer una respuesta plenamente satisfactoria a la problemática que plantean los efectos temporales del cambio de criterio.

Por un lado, están las dudas sobre los propios requisitos para su aplicación. El Tribunal Supremo exigió para su aplicación la existencia de un acto previo concluyente de la misma Administración y entendió (STS de 13.6.2018, rec. 2800/2017) así que «la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios». No está claro, no obstante, cuál es el sentido que hay que dar a ese «acto suficientemente concluyente». El Tribunal Económico-Administrativo Central parece exigir la existencia de un criterio vinculante, sea de la doctrina administrativa, sea jurisprudencial. Y parece, en todo caso, que la ausencia de ese criterio administrativo previo ya puede excluir de plano el principio de confianza legítima (STS 13.6.2018, rec. 2800/2017), aunque según algunos pronunciamientos del propio Tribunal Supremo (SSTS de 4.11.2013, rec. 3262/2012, o de 21.6.2016, rec. 1410/2015), la inactividad administrativa también podría implicar un reconocimiento tácito de legalidad –generador de confianza legítima en la propia actua-

ción del particular— cuando la Administración desarrolla una actividad inspectora con plenitud, en la que se pudo contar con toda la información relevante y en la que, sin embargo, no se cuestionó aquella actuación.

Por otro lado, están las dudas sobre el momento en que debe existir el acto interpretativo previo para que sea fuente de esa confianza legítima que protegería al interesado frente a la mutación posterior del criterio. La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23.3.2022 (R. G. 00-04189-2019) entiende que la fecha a la que hay que atender para valorar si el cambio de criterio tiene un efecto retrospectivo es el de la exigibilidad de la obligación tributaria, pero el momento en que se adopta la decisión económica con incidencia en la obligación tributaria frecuentemente será anterior incluso al de devengo.

Por último, están las dudas sobre la propia eficacia del principio, pues el Tribunal Supremo, en su sentencia de 1.3.2022 (rec. 3942/2020), parece limitarla a los casos en los que quiebra la doctrina de los actos propios cuando afirma que «aun cuando estuviera perfectamente determinada la existencia de un criterio administrativo anterior favorable (...) tal circunstancia no impide, por sí misma, el cambio de criterio de la Administración, siempre que lo razone suficientemente, con expresa referencia al criterio del que se aparta, y bajo el ulterior y definitivo control judicial, y sin perjuicio de la aplicación de la doctrina de los propios actos en los casos en los que sea de aplicación».

c. *Un enfoque alternativo basado en la previsibilidad de la norma.*

Ante las dificultades que el principio de confianza legítima puede ofrecer para limitar de forma efectiva la eficacia retrospectiva de los cambios de criterio, cabe plantear si esos límites pueden buscarse en los requisitos exigidos para que las injerencias del poder en los derechos individuales de los ciudadanos resulten admisibles en un Estado de derecho; en concreto, en la exigencia ya comentada de que esa injerencia venga establecida en una ley que sea previsible. En este sentido, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos ya ha tenido ocasión de recordar a España en varias ocasiones que esa regla general según la cual la interpretación de la norma hace decir a la norma lo que esta desde el principio decía, debe quedar exceptuada cuando la proyección retrospectiva de esa nueva interpretación supone una vulneración de derechos fundamentales, como puede ser el derecho a un proceso equitativo (STEDH de 26.5.2020, *Gil Sanjuan c. España*, apdo. 45) o como puede ser también, en lo que ahora interesa, el *derecho de propiedad* (SSTEDH de 19.1.2023, *Domenech Aradilla and Rodríguez González c. España*, apdos. 97, 100-102; 26.1.2023, *Valverde Digon c. España*, apdos. 71 y 72).

Estas llamadas de atención del Tribunal de Estrasburgo apuntan a otro enfoque más amplio que el de confianza legítima: al análisis de la *previsibilidad* de la ley que autoriza la injerencia en el derecho individual concernido, sea este el derecho a un proceso equitativo cuando se trata de cuestiones formales, sea el derecho de propiedad cuando se trata de cuestiones de derecho tributario material. La aplicación retrospectiva de un nuevo criterio en materia tributaria podría suponer, por tanto, una vulneración del derecho de propiedad reconocido en el artículo 1 del Protocolo núm. 1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos cuando pone de manifiesto la falta de calidad de la ley que autoriza la injerencia en este derecho (v.

gr. SSTEDH de 7.7.2011, *Serkov c. Ucrania*, apdos. 33 a 42; 14.10.2010, *Shichokin c. Ucrania*, apdos. 51-58).

En relación con la previsibilidad de la ley en materia tributaria, el TEDH ha afirmado que «la labor de los tribunales supremos para asegurar la aplicación uniforme y coherente de la ley es muy relevante a estos efectos» para concluir que «la insuficiencia en dar cumplimiento a esta tarea por un tribunal supremo puede producir consecuencias incompatibles, entre otros, con los requisitos del art. 1 del Protocolo núm. 1» (STEDH de 7.7.2011, *Serkov c. Ucrania*, apdo. 35). En este caso (el de *Serkov c. Ucrania*), el TEDH entendió que dotar de eficacia retrospectiva a un cambio de criterio jurisprudencial incumplía el requisito de previsibilidad de la ley tributaria incluso cuando había transcurrido menos de año desde la sentencia que fijó el criterio anterior (*Serkov c. Ucrania*, apdos. 37 y ss.). También ha recordado (STEDH de 14.10.2010, *Shichokin c. Ucrania*, apdo. 52) que el TEDH debe verificar si la forma en la que las autoridades nacionales interpretan y aplican el derecho tributario interno resulta consistente con los principios y derechos contenidos en la CEDH, para concluir en ese caso (apdo. 53) que «aun admitiendo que la interpretación de las autoridades internas fuera plausible, la Corte no está satisfecha con el estado general de la ley interna sobre el asunto en cuestión. (...) En opinión de la Corte, la falta de la claridad y precisión requeridas por el derecho interno, que permite interpretaciones divergentes sobre un tema fiscal tan importante, perjudica el requisito de “calidad de la ley” establecido en la Convención y no brindó una protección adecuada contra la injerencia arbitraria por parte de las autoridades públicas en el derecho de propiedad del solicitante».

Bajo este otro prisma, el principio de confianza legítima (la existencia de un acto de la propia Administración que incitó al ciudadano a actuar en un determinado sentido que resulta ser contrario al de la nueva interpretación de la ley) sería un síntoma –muy relevante y probablemente concluyente por sí solo– de esa falta de previsibilidad o de calidad de la ley. Pero podría haber otros. Por ejemplo, la circunstancia de que el nuevo criterio interpretativo exija cambios legislativos que posibiliten su aplicación en la práctica, por no estar adaptados los modelos de auto-liquidación del impuesto a la nueva interpretación. O, por ejemplo, el hecho mismo de que haya habido vaivenes interpretativos, o diversidad de pareceres en los órganos jurisdiccionales, sobre la cuestión. O la necesidad de que, ante la existencia de interpretaciones contradictorias, se haya considerado necesario introducir una reforma normativa con supuestos efectos aclaratorios para despejar cualquier duda sobre la cuestión.

C. La insuficiencia de una solución ajena a la posible necesidad de adaptación al cambio normativo

La última limitación de la retroactividad como mecanismo para garantizar la certeza del derecho aplicable es que no es un mecanismo que pondere la suficiencia del margen de adaptación que el contribuyente ha tenido al cambio normativo.

Nuestro Tribunal Constitucional ha dejado sentado que la seguridad jurídica, garantizada por el artículo 9.3 de la Constitución, exige al legislador que procure «que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse» (STC 46/1990, de 15.3.1990) y «protege la confianza

de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles» (SSTC 150/1990, de 4.10.1990; 182/1997, de 28.10.1997), en un discurso que también es compartido por la jurisprudencia europea cuando insiste en que la seguridad jurídica exige «por una parte, que las normas de Derecho sean claras y precisas y, por otra, que su aplicación sea previsible para los justiciables» (SSTJUE de 11.9.2019, C-676/17, apdo. 50; de 5.2.1996, C63/93, apdo. 20; de 10.9.2009, C201/08, apdo 46. y de 11.6.2015, C98/14, apdo. 77).

Estas exigencias de la seguridad jurídica no siempre pueden ser atendidas con la receta de la irretroactividad y pueden así verse quebradas por normas que, siendo irretroactivas, no han ofrecido a los ciudadanos la posibilidad de adaptarse al cambio; que no han introducido régimen transitorio de ningún tipo.

La conclusión se encuentra con claridad en la jurisprudencia europea. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha afirmado así que, aunque como regla general es «compatible con el Derecho de la Unión una norma jurídica nueva que se aplique a partir de la entrada en vigor del acto que la contiene» –sin régimen transitorio, por tanto, de ningún tipo–, en ocasiones sí «puede resultar necesaria la introducción de un régimen de este tipo, adaptado a las circunstancias» (STJUE 30.4.2020, C-184/19, apdo. 55), de forma que «el legislador nacional puede vulnerar los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima al adoptar, de modo repentino e imprevisible, una nueva ley que suprima un derecho del que hayan disfrutado hasta entonces los sujetos pasivos, sin dejarles el tiempo necesario para adaptarse y sin que el fin perseguido lo requiera (SSTJUE de 9.6.2016, C-332/14, apdo. 58; de 30.4.2020, C-184/19, apdo. 56). En concreto, se entiende que los contribuyentes «deben disponer de un período de adaptación, cuando la supresión del derecho de que hayan venido disfrutando les obligue a efectuar ajustes económicos consiguientes» (SSTJUE de 9.6.2016, C-332/14, apdo. 59; de 30.4.2020, C-184/19, apdo. 57). Por tanto, el legislador nacional puede llegar a vulnerar los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima al adoptar «de modo repentino e imprevisible», una nueva ley que suprime un beneficio fiscal «sin dejar a los sujetos pasivos (...) el tiempo necesario para adaptarse a la nueva situación legislativa» (STJUE de 29.8.2004, C-487/01 y C-7/02, apdo. 7).

Como regla general, las garantías de publicidad, transparencia y debate contradictorio que ofrece la tramitación parlamentaria de una ley ya suelen propiciar esa finalidad de conocimiento previo y adaptación al cambio normativo que reclama la jurisprudencia europea. A la tramitación parlamentaria se le atribuye así «la virtud de poner sobre aviso, meses atrás, a los ciudadanos, permitiéndoles en aquel momento tomar conciencia (...) de “la posibilidad de que se efectuasen cambios en la legislación” (STC 197/1992, de 19.11.1992, FJ 6.º *in fine*), dándoles la oportunidad de ajustar su propio comportamiento económico a las consecuencias fiscales derivadas del cambio legislativo que se anunciaba» (STC 182/1997, de 28.10.1997). Pero en un ordenamiento donde esas garantías de publicidad, transparencia y debate contradictorio que laten detrás del fundamento democrático de la reserva de ley quedan soslayadas en aras de la inmediatez de las reformas normativas; en un ordenamiento en que la legislación a través de real decreto-ley o a través de enmiendas introducidas en una tramitación parlamentaria muy avanzada de otra ley parece ser la regla general, deben tenerse en cuenta las advertencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la necesidad de adaptación al cambio normativo.

III. CONCLUSIONES

Primera. En el derecho tributario la certeza sobre el derecho aplicable, como ingrediente básico de la seguridad jurídica, reclama una especial intensidad. Esa certeza sobre el derecho aplicable se relaciona con la positivización (con el principio de legalidad) y exige que la ley reguladora de las obligaciones tributarias sea previa al momento en que acaecen sus presupuestos de hecho.

Segunda. En materia tributaria, la regla general en derecho según la cual las normas jurídicas carecen de efecto retroactivo, salvo que expresamente se disponga otra cosa (art. 2.3 CC) se encuentra recogida en el artículo 10.2 de la LGT, según el cual, salvo disposición en contrario, las normas tributarias se aplicarán a los tributos cuyo devengo se produzca, si son instantáneos, o cuyo período impositivo se inicie, si son periódicos, a partir de su entrada en vigor. En este sentido, la materia tributaria (de la que se excluye el derecho tributario sancionador y los recargos) no encuentra entre aquellas para las que está vedada la retroactividad de las normas jurídicas.

Tercera. Esta regla general del artículo 10.2 de la LGT, en cuanto que se articula de forma diferente en atención a una clasificación impositiva entre impuestos periódicos e instantáneos que es puramente doctrinal, y en cuanto que se proyecta solo sobre la norma de realización del hecho imponible (sobre la norma de devengo) supone, en realidad, una excepción generalizada a la irretroactividad de todas aquellas normas que determinan el *quantum* del tributo y cuyo presupuesto de hecho puede haberse ya consumado en el momento de entrada en vigor de su ley reguladora.

Cuarta. La posibilidad de exceptuar la regla general de irretroactividad de las normas tributarias se ha abordado con apelación a la doctrina de los grados de retroactividad y se ha entendido así que la retroactividad auténtica (que pretende anular efectos jurídicos a situaciones de hecho producidas y consumadas antes de la entrada en vigor de la ley) está generalmente prohibida y que la posibilidad de una retroactividad no auténtica o de grado medio (en la que la ley incide en situaciones no concluidas), hay que analizarla ponderando la previsibilidad de la medida, su envergadura y su justificación en eventuales razones extrafiscales o fiscales, especialmente ante exigencias cualificadas de interés general.

Quinta. Esta forma de abordar la cuestión no da respuesta satisfactoria en términos de seguridad jurídica a la necesidad de establecer también límites a la posible retroactividad (que sería auténtica y no de grado medio) de las normas distintas a la del devengo que pueden tener incidencia en el *quantum* del tributo y para las que puede haber precluido la posibilidad de realizar su presupuesto de hecho en la fecha de entrada en vigor de su ley reguladora.

Sexta. Tampoco da respuesta, al tratarse de una dogmática elaborada para poner límites al efecto retroactivo de los cambios normativos, a toda la problemática que plantea el efecto retrospectivo ilimitado de los cambios interpretativos, que probablemente se encontraría mejor atendida desde un análisis centrado en la previsibilidad de la ley, en línea con la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos sobre los requisitos que debe reunir toda injerencia tributaria en el derecho de la propiedad para no resultar en una vulneración del artículo 1 del Protocolo adicional al Convenio Europeo de Derechos Humanos.

Séptima. La dogmática sobre la retroactividad tampoco da respuesta a los casos en los que, para respetar el principio de seguridad jurídica según ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, puede ser necesario, ante el carácter imprevisto del cambio normativo, ofrecer un período de adaptación al obligado tributario.

IV. BIBLIOGRAFÍA

- CALVO ORTEGA, R.: *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario, Parte General*, Civitas, Madrid, 2009.
- CASADO OLLERO, G.: «Legalidad tributaria y función calificadoradora de la Administración fiscal», *BICAM*, núm. 16, 2000, pp. 25-64.
- CASTILLO BLANCO, F. A.: «El principio de seguridad jurídica: especial referencia a la certeza en la creación del derecho», *Documentación Administrativa*, núm. 263-264, 2002, pp. 21-72.
- FALCÓN Y TELLA, R. y ZORNOZA PÉREZ, J. J.: «La retroactividad de las normas tributarias; especial referencia a las normas interpretativas», *REDFC*, núm. 43, 1984, pp. 433-486.
- FERREIRO LAPATZA, J. J.: «El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo», *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, pp. 45-54.
- (2001): «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *QF*, núm. 8, pp. 9-24.
- GARCÍA BERRO, F.: «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *REDFC*, núm. 245, 2010, pp. 41-95.
- GARCÍA FRÍAS, Á.: «La retroactividad de la Ley Tributaria y sus límites constitucionales», en *Tratado sobre la LGT. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Pamplona: Aranzadi, tomo I, 2010, pp. 351-370.
- GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. y PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Curso de Derecho Tributario I*, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1978.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I.: «Seguridad jurídica y retroactividad de las normas tributarias: una primera declaración de inconstitucionalidad», *QF*, núm. 8, 1997 pp. 9-18.
- MARÍN BENÍTEZ, G.(2023): «Reflexiones tributarias otoñales para cuando el hoy ya no es todavía», *Fiscalblog*; <https://fiscalblog.es/?p=9032> [19/11/2023].
- NAVAS VÁZQUEZ, R.: «Interpretación y calificación en Derecho tributario», *BICAM*, núm. 16, 2000, pp. 9-24.
- NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*, IEF, Madrid, 1994.
- PALAO TABOADA, C.: «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en VV. AA.: *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro (II)*, Tecnos, Madrid, 1976, pp. 375-426.
- PÉREZ ROYO, F.: *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Ed. Thomson Civitas, Pamplona, 2008.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Á.: «Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española», *REDFC*, núm. 100, 1998, pp. 593-626.