

CUATRECASAS
ACI Información Jurídica
BARCELONA

**CUESTIONES ACTUALES EN LOS
PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN
DE LOS TRIBUTOS Y PROPUESTAS
DE MEJORA**

EDITA: **Fundación Impuestos y Competitividad**
Pº de la Castellana 135, 7ª Planta, 28046 Madrid
info@fundacionic.com

Edición: **Junio 2022**

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra, sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ISBN: **978-84-09-41938-8**

Depósito Legal de la Comunidad de Madrid: **M-16695-2022**

AUTOR*
EY ABOGADOS

El presente documento refleja el resultado de un proyecto promovido dentro de sus objetivos estatutarios por la Fundación Impuestos y Competitividad, que ostenta en exclusiva los derechos legales para su difusión. No obstante la autoría del mismo corresponde a las distintas personas o entidades mencionadas, a las que resultan imputables en exclusiva las opiniones o juicios de valor que el documento incorpora.

* Este libro es fruto de un trabajo colectivo, con participación de colaboradores externos y profesionales de todos los patronos de la Fundación Impuestos y Competitividad, si bien la autoría se atribuye a EY ABOGADOS como firma coordinadora del proyecto.

les. El balance de las últimas décadas de nuestra historia democrática es positivo, la administración ha evolucionado y ha sabido adaptarse, pero todavía queda margen para la mejora porque el estándar de exigencia de los ciudadanos se ha elevado. No obstante, hay que destacar que existen también sentencias que avalan el comportamiento de la administración, y, entre las más reciente cabe citar la STJUE de 24 de febrero de 2022 (asunto C-582/20).

CAPÍTULO XI

EL PAPEL DEL NUEVO RECURSO DE CASACIÓN EN LA FORMACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS: LA RELACIÓN ENTRE AL AUTO DE ADMISIÓN Y LA SENTENCIA Y LOS EFECTOS EN EL TIEMPO DE LOS CAMBIOS JURISPRUDENCIALES

Ana M^a Juan Lozano (UNIVERSIDAD DE VALENCIA)

Joaquín Huelin Martínez de Velasco (CUATRECASAS)

1. EL VALOR Y EL PAPEL DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO EN EL SISTEMA DE FUENTES

1.1. EL DEBATE DOCTRINAL SOBRE EL CARÁCTER VINCULANTE DE LA JURISPRUDENCIA

El artículo 123.1 de la CE dispone que el TS, con jurisdicción en toda España, es el órgano jurisdiccional superior en todos los órdenes, salvo lo dispuesto en materia de garantías constitucionales.

Esta previsión del poder constituyente abrió en su momento un animado debate sobre su naturaleza. Se ha discutido si el Alto Tribunal es un órgano «constitucional»²⁵³, «con relevancia constitucional»²⁵⁴ o dotado de una «garantía constitucional»²⁵⁵. No obstante la intensidad y el calado de esta agitada polémica, por uno u otro camino se llega al mismo destino, considerándose que la tarea nuclear de los jueces que ejercen su jurisdic-

(253) «El Tribunal Supremo es el órgano constitucional del Estado español que se encuentra en la cúspide del Poder Judicial». Esta es la definición que puede encontrarse en Wikipedia, esa especie de enciclopedia libre y políglota redactada por los «Diderot» y «d'Alembert» que pululan por la comunidad de «internautas» y que se ha convertido en la más popular obra de consulta en Internet.

(254) SIEIRA MÍGUEZ, J.M., «Posición constitucional del Tribunal Supremo», en *El Tribunal Supremo en el ordenamiento constitucional. Jornadas en conmemoración del XXV aniversario de la Constitución de 1978*. Tribunal Supremo, Madrid 2004, pp. 147 a 157, en especial, p. 152. TAJADURA TEJADA, J. «La posición del Tribunal Supremo y el valor de la jurisprudencia: análisis desde una perspectiva constitucional», en *El Poder Judicial. VI Congreso de la Asociación de constitucionalistas de España*. Tirant lo Blanch, Valencia 2009; pp. 901 a 930.

(255) XIOL RÍOS, J.A. «La posición constitucional del Tribunal Supremo», en *El Tribunal Supremo en el ordenamiento constitucional. Jornadas en conmemoración del XXV aniversario de la Constitución de 1978*. Tribunal Supremo, Madrid 2004, pp. 71 a 127, en particular, p. 78.

ción en la Plaza de la Villa de París de Madrid consiste en asegurar la unidad del ordenamiento jurídico y otorgar efectividad a los principios de seguridad, de legalidad y de igualdad en la aplicación de la ley²⁵⁶.

Existe actualmente consenso en este punto. Nadie rebate hoy las palabras de Javier Delgado Barrio, quien presidió el TS entre 1997 y 2002, cuando, al abrir el año judicial 2000-2001, le atribuyó como función propia la de «garantizar una aplicación judicial de la ley correcta, uniforme y razonablemente previsible»²⁵⁷. Se trata, en definitiva, de que el órgano jurisdiccional que, por mandato de la Constitución, se sitúa en la cúspide del sistema judicial fije la exégesis de la ley y de las demás fuentes del Derecho, señalando el camino a seguir a los otros órganos que lo integran, con las únicas excepciones de sus componentes constitucional, en el que la última palabra la tiene el Tribunal Constitucional²⁵⁸, y europeo, cuyo vértice ocupa el Tribunal de Justicia de la Unión Europea²⁵⁹.

La controversia se sitúa en otro punto. Una vez asumido que los jueces supremos han de servir de faro, iluminando la senda a transitar por los demás, se discrepa sobre la intensidad de la luz que emiten; en términos jurídicos, sobre la fuerza vinculante de su jurisprudencia. En otras palabras, se debate si, exteriorizada por el TS su opinión, indicando la interpretación que estima correcta, los otros jueces y tribunales deben dejar de lado la suya, siguiendo la expresada por aquel primero, mediante una concepción

- (256) XIOL RÍOS, J.A., op. cit., pp. 79 y ss, en particular, las 106 y 107. TAJADURA TEJADA J., op. cit. p. 906. APARICIO GALLEGU, J., «Reflexiones sobre la posición constitucional del Tribunal Supremo», en *El Tribunal Supremo en el ordenamiento constitucional. Jornadas en conmemoración del XXV aniversario de la Constitución de 1978*. Tribunal Supremo, Madrid 2004, p. 134. En la misma obra, MARTÍN VALVERDE, A. «La unificación de la doctrina jurisdiccional y la unidad de la jurisprudencia como funciones del Tribunal Supremo», pp. 335 a 365, y DESDENTADO BONETE, A., «La unificación de doctrina y el Tribunal Supremo. La experiencia del orden social», p. 387.
- (257) DELGADO BARRIO, J. *Del modo de arreglar la justicia*. Consejo General del Poder Judicial. Madrid 2000, p. XXXVII.
- (258) Artículo 1, apartado 1, de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre (BOE de 5 de octubre).
- (259) Artículo 19.1 del Tratado de la Unión Europea, conforme al que el Tribunal de Justicia garantiza el respeto del derecho en la interpretación y aplicación de los Tratados (versión consolidada publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea, número C83, de 30 de marzo de 2010, p. 13).

más o menos flexible de su carácter obligatorio²⁶⁰, o si, por el contrario, no hay nada en nuestro sistema jurídico que autorice a otorgar tal alcance a las decisiones del TS. Esta última posición se cimenta en la idea de que los demás jueces, titulares también de la potestad de juzgar (artículo 117.3 CE), únicamente quedan sometidos al imperio de la ley, sin que se encuentren constreñidos a seguir las pautas indicadas por dicho Tribunal, debiendo asumirse que la uniformidad en la aplicación del Derecho no es necesariamente una aspiración irrenunciable, aunque sí sea aconsejable un mínimo de coordinación y armonía para no caer en el caos y en la arbitrariedad²⁶¹.

Cualquiera que sea la tesis que, con mayor o menor énfasis se defienda, y hecha abstracción del cauce mediante el que la doctrina del TS se exprese¹⁶², la jurisprudencia se crea para ser seguida. Ahora bien, no debe imponerse sino convencer y ha de persuadir mediante la calidad de sus razonamientos²⁶³. En ausencia de *auctoritas*, sin capacidad moral para emitir una opinión, no hay jurisprudencia que valga; ese magisterio se imparte, no se implanta o promulga.

- (260) FERRERES COMELLA, V. «Sobre la posible fuerza vinculante de la jurisprudencia», en *El Poder Judicial. VI Congreso de la Asociación de constitucionalistas de España*. Tirant lo Blanch, Valencia 2009; pp. 476 a 494. BLASCO GASCÓ, F. de P, en *El interés casacional. Infracción o inexistencia de doctrina jurisprudencial en el recurso de casación*, Ed. Aranzadi, p. 45, subraya que la función del TS se mueve en tierra de nadie. No realiza una labor nomofiláctica en sentido estricto ni constituye una tercera instancia judicial. Esa tierra sin dueño es la de la jurisprudencia, de la creación de la doctrina jurisprudencial, no sólo autorizada sino vinculante en cuanto manifiesta una vocación de permanencia y de uniformidad del ordenamiento jurídico en la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, tanto de origen legal como consuetudinario y principal.
- (261) DIEZ-PICAZO JIMÉNEZ, L.M. «Reflexiones sobre el concepto y el valor de la jurisprudencia en el derecho español», en *El Tribunal Supremo en el ordenamiento constitucional. Jornadas en conmemoración del XXV aniversario de la Constitución de 1978*. Tribunal Supremo, Madrid 2004, pp. 393 a 408.
- (262) Así, en el orden contencioso-administrativo parece evidente el distinto alcance de los pronunciamientos de la Sala Tercera del TS según tengan lugar en un recurso directo o en uno de casación. Ambos procedimientos aspiran a integrarse en el acervo doctrinal de la Sala, pero los emanados de un recurso de casación tienen por objeto específico fijar la doctrina legal correcta, por lo que su capacidad para vincular a los demás jueces y tribunales resulta mayor. Tal es su fin específico.
- (263) CADIET, L., «El sistema de la casación francesa», en *Los recursos ante tribunales supremos en Europa*, obra coordinada por ORTELLS RAMOS, M. Difusión Jurídica, Madrid 2008, p. 28, indicó que, si las resoluciones adoptadas por la *Cour de cassation* son susceptibles de imponerse, es por su capacidad de arrastrar la convicción de los tribunales inferiores, y no por razón de autoridad.

Siendo así, fácilmente se comprende la relevancia que alcanzan las condiciones subjetivas y objetivas en la que son emitidas las decisiones llamadas a crear jurisprudencia. Desde la primera perspectiva, no resulta baladí la política de nombramientos del Consejo General del Poder Judicial, obligado a seleccionar para cubrir vacantes en el TS a las personas que, reuniendo los requisitos mínimos para optar a la categoría²⁶⁴, ofrezcan las condiciones más idóneas para la tarea, en virtud de los principios constitucionales de mérito y capacidad. La envergadura del papel que están llamados a cumplir los magistrados del TS fuerza a elegir a los mejores, no a los simplemente aptos. La de «mejores» es una idea difusa necesitada de precisión en cada coyuntura, atendiendo al perfil de la vacante, a las necesidades del alto Tribunal y a las irrenunciables pluralidades sociológica e ideológica de la sociedad española. Por ello, tratándose de la casación en el ámbito tributario, ha de tenerse presente la especialización en esta rama del Derecho para seleccionar a quienes están llamados a fijar los criterios de interpretación de las normas que la integran.

Más importancia tiene aún si cabe la dimensión objetiva, esto es, las condiciones materiales en las que se desenvuelve la función jurisprudencial. Aunque se sienten en el mismo colegio los más insignes juristas, ofrecerán magros resultados si se enfrentan con escaso apoyo a un número ilimitado de asuntos, pues la respuesta que de ellos se espera se ofrecerá sin las condiciones de reposo y reflexión imprescindibles, al margen de que, por su tardanza, se revelarán ya inútiles²⁶⁵. ¿No eran extravagantes las decisiones del TS que interpretaban normas derogadas, que los tribunales inferiores hacía ya tiempo que no aplicaban? ¿Para qué iluminar un sendero clausurado que ya nadie transita? Resultaba desalentador tal estéril derroche de medios. Las llamadas de atención sobre este extremo fueron repetidas²⁶⁶.

(264) Véanse los artículos 343 a 345 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio).

(265) CADIET, L., en la *op. cit.*, p. 29, recuerda que la función normativa y jurisprudencial de la *Cour de Cassation* no tiene sentido más que si es capaz de desarrollar en sus resoluciones una obra pedagógica, lo que la obliga a disponer de tiempo para dictar sentencias debidamente motivadas, con ocasión de una serie de asuntos que tengan un valor ejemplar.

(266) TRILLO TORRES, R., *El cingulo judicial*, artículo publicado en «La Tercera de ABC» el 14 de enero de 2004, advirtió que cualquier planteamiento serio sobre la misión del TS en el sistema constitucional pasa por una limitación importante de los casos en los que deba intervenir. XIOL RÍOS, J.A., en la *op. cit.*, p. 106, subrayó que, por encima de unas determinadas dimensiones, el TS no puede cumplir su función. DESDENTADO BONETE, A.,

Sólo si aquellas condiciones subjetivas son satisfechas y el entorno objetivo es el adecuado, cabe hablar de auténtica jurisprudencia en el sentido del artículo 1.6 del Título Preliminar del Código Civil y, por ello, de su carácter vinculante. Esto es, de fuente complementaria del ordenamiento jurídico mediante la fijación de criterios de interpretación de la ley, de la costumbre y de los principios generales del Derecho.

Estas ideas subyacen a la introducción de un nuevo recurso de casación contencioso-administrativo mediante la disposición final tercera de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio (BOE de 22 de julio), que nació con el designio de reforzar el recurso de casación como instrumento por excelencia para asegurar la uniformidad en la aplicación judicial del derecho (apartado XII de su Preámbulo).

1.2. EL NUEVO RECURSO DE CASACIÓN COMO INSTRUMENTO AL SERVICIO DE LA SEGURIDAD JURÍDICA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Las deficiencias que evidenció en los últimos tiempos de su vigencia el anterior sistema casacional, instaurado por la LJCA (Ley 29/1998, de 13 de julio –BOE de 14 de julio–), cuya admisión a trámite pivotaba sobre la cuantía litigiosa, dejando amplios sectores de nuestro sistema tributario al margen de la tarea uniformadora del TS y, por ello, sometidos a los criterios dispersos y discrepantes de los diferentes órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa, impuso la necesidad de dar un golpe de timón normativo que, mediante la reforma de la casación, permitiera al TS llegar a todos los rincones del ordenamiento jurídico tributario, para marcar pautas de interpretación que sembraran seguridad jurídica allí donde estaban instalados el desorden y la incertidumbre.

El TS, como todo órgano jurisdiccional, está llamado a prestar la tutela judicial que, como derecho fundamental, garantiza el artículo 24.1 CE, pero no sólo; en su caso, alcanza especial relevancia el objetivo de promover la seguridad jurídica. Por ello, el legislador diseñó un recurso de casación en el que tuviesen derecho al recurso y pudiesen acceder al TS, que habría de

op. cit., pp. 387 y 388, mostró su preocupación por el efecto perturbador del volumen de decisiones y por la pérdida de calidad que provoca la masificación.

suministrarles una respuesta razonada y fundada en Derecho (*ius litigatoris*), quienes, al ejercitar sus pretensiones, facilitasen la labor nomofiláctica y unificadora de la jurisprudencia (*ius constitutionis*).

Con tal diseño, la reforma adoptó tres medidas que supusieron un profundo cambio de modelo: (i) un sólo recurso de casación, reduciendo a una las tres modalidades antes existentes, (ii) ampliación del catálogo de resoluciones recurribles y (iii) una única razón para justificar la intervención del TS: el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

El diseño procesal del recurso de casación se articula al servicio de ese objetivo. Cuando el TS decide admitir un recurso de casación, ha de hacerlo mediante auto, expresando la cuestión con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia que justifica la admisión e identificando las normas que van a ser objeto de interpretación [artículo 90 LJCA, apartados 3.a) y 4]. Esta resolución, que en cuanto auto ha de ser motivada, es objeto de publicidad (artículo 90.7 LJCA) con el fin de que la comunidad jurídica conozca cuáles son las cuestiones que el TS abordará y las normas cuya interpretación establecerá.

Esta previsión, la publicidad de los autos de admisión, constituye un eficaz instrumento al servicio de los objetivos perseguidos con el nuevo recurso de casación: el establecimiento por el TS de criterios uniformes de interpretación del Derecho estatal y del ordenamiento jurídico de la Unión Europea que sirvan de pauta para los demás órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa y, en general, para los órganos administrativos encargados de aplicar las normas interpretadas. El legislador ha querido que la comunidad jurídica tenga conocimiento tan pronto como sea posible de las normas cuya exégesis va a establecer el TS y los plazos en que lo hará. De esta manera se facilita que los demás jueces y tribunales puedan suspender los procesos en los que tales normas sean la *ratio decidendi*, suspensión que también pueden adoptar los órganos de las administraciones tributarias interpretando teleológicamente el artículo 22.1.g) de la LPAC²⁶⁷, aplicable supletoriamente en el ámbito tributario con arreglo al artículo 7.2 LGT.

(267) El plazo máximo para resolver un procedimiento y notificar la resolución se puede suspender "cuando para la resolución del procedimiento sea indispensable la obtención de un previo pronunciamiento por parte de un órgano jurisdiccional".

Una vez establecida la exégesis por el TS, unos y otros podrán resolver en consecuencia, aplicando el criterio jurisprudencial, sin pronunciamientos "a ciegas" que dejen la puerta abierta a un peregrinaje jurisdiccional de los afectados para conseguir que se les aplique el criterio que el TS ha sentado y que no ha sido tenido en cuenta porque no existía cuando su recurso administrativo o jurisdiccional fue resuelto. Mejor esperar unos meses a que el TS establezca la pauta que resolver sin criterio uniforme y obligar a los ciudadanos a seguir litigando para, a través de las diferentes vías que ofrece el ordenamiento procesal, conseguir que en alguna instancia se tenga en cuenta la interpretación sentada por el TS. El ahorro de medios materiales y la economía de esfuerzos personales resulta evidente; constituye una sin razón que, publicado el auto de admisión de un recurso de casación, los demás jueces y tribunales y las administraciones tributarias que tienen sobre la mesa la misma cuestión no suspendan sus pronunciamientos para aguardar a que el Alto Tribunal les marque la pauta.

Así es como el TS presta tutela judicial a través del recurso de casación: directamente al recurrente, resolviendo sus pretensiones tras fijar la interpretación pertinente del ordenamiento jurídico; indirectamente a los demás, suministrando pautas claras y uniformes a los órganos (judiciales o administrativos) llamados a resolver sus recursos y reclamaciones.

Esta finalidad se refleja en el contenido y en la estructura de las sentencias que el TS dicta en resolución de los recursos de casación.

Conforme al artículo 93.1 LJCA, la sentencia (i) fijará la interpretación de las normas de Derecho estatal o de las que tenga por establecidas o claras del ordenamiento jurídico de la Unión Europea sobre las que, en el auto de admisión a trámite, se consideró necesario el pronunciamiento del TS. Y, con arreglo a ella y a las restantes normas que fueren aplicables, (ii) resolverá las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso, anulando la resolución recurrida, en todo o en parte, o confirmándola; asimismo puede, cuando justifique su necesidad, ordenar la retroacción de actuaciones a un momento determinado del proceso de instancia para que siga el curso ordenado por la Ley hasta su terminación.

De esta disciplina se obtiene que la sentencia debe tener un doble contenido, que responde a las dos finalidades de la casación: fijación de la interpretación en Derecho y resolución de las pretensiones en litigio. Un contenido casacional, cuyo objeto es fijar la exégesis de las normas cuya ne-

cesidad de interpretación por el TS justificó la admisión (*ius constitutionis*). Y un contenido prestacional, enderezado a resolver las pretensiones de las partes, mediante la aplicación de las normas interpretadas y cualesquiera otras necesarias para zanjar el debate (*ius litigatoris*).

1.3. LOS CRITERIOS JURISPRUDENCIALES EN EL NUEVO RECURSO DE CASACIÓN COMO PAUTAS INTERPRETATIVAS VINCULANTES

Así las cosas, salvo que se quiera vaciar de contenido la reforma abordada por el legislador en 2015 y frustrar los objetivos a los que aspira, debe otorgarse carácter vinculante a los criterios jurisprudenciales que el TS sienta en el seno del recurso de casación. La jurisprudencia, como interpretación vinculante del Derecho, es la consecuencia lógica de un sistema de recursos que permite a un órgano superior corregir la interpretación de la norma jurídica sentada por el inferior²⁶⁸.

El mandato de que sea así está implícitamente incluido en la reforma de 2015. El apartado 2 del artículo 88 LJCA desgrana, en una lista abierta (*entre otras circunstancias, dice el precepto*), nueve razones que permiten al TS apreciar interés casacional objetivo en la cuestión suscitada; y en el apartado 3 establece cinco supuestos en los que debe presumir que tal interés está presente. De estas cinco presunciones, sólo una es *iuris et de iure* y, por tanto, no admite prueba en contrario. Es la de la letra b), conforme a la que se presumirá que existe interés casacional objetivo cuando la resolución recurrida se aparte deliberadamente de la jurisprudencia existente por considerarla errónea.

El legislador ha querido que en tales casos el recurso sea siempre admitido, bien para defender la jurisprudencia de ese apartamiento deliberado, reafirmando, bien para corregirla cuando se constate que lleva razón el juez de la instancia al considerarla equivocada y, por ello, al soslayarla. Sea como fuere, el mandato legal de que en tales casos siempre sea admitido el recurso y medie, ante el disenso, un pronunciamiento expreso del TS evidencia que el criterio anterior fijado por el TS es vinculante y sólo puede dejar de serlo si el propio Alto Tribunal se separa de él (a instancia del juez inferior) y lo corrige, sustituyéndolo por otro, que a partir de entonces

(268) BOUAZZA ARIÑO, O., *La casación en el contencioso-administrativo*, Ed. Civitas & Thomson Reuters, 1ª edición. Enero de 2021, p. 21.

pasa a ser el nuevo criterio y, por ende, igualmente vinculante que el anterior mientras estuvo vigente.

No de otro modo lo ha entendido el TS, que ha negado el carácter vinculante ex artículo 242 LGT a las resoluciones del TEAC una vez que existe jurisprudencia del TS, que debe ser seguida —especialmente— por los órganos de revisión económico-administrativa, incluido el TEAC (STS 126/2020, ECLI:ES:TS:2020:478, FD 2º).

Llegados a este punto, se ha de despejar la incógnita de si para crear criterio jurisprudencial vinculante es suficiente un único pronunciamiento del TS o, como se ha sostenido a la luz del artículo 1.6 del Título Preliminar del Código Civil, resultan menester al menos dos. Este dilema no parece menor en la disciplina del nuevo recurso de casación. En nuestra opinión, la respuesta debe ser que un solo pronunciamiento basta para crear criterio jurisprudencial vinculante.

En primer lugar, porque cuando el artículo 1.6 citado dice que la jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el TS lo hace para considerarla fuente del Derecho complementaria del ordenamiento jurídico, pero no como criterio jurisprudencial con fuerza de obligar.

En segundo término, porque la propia Sección Primera de la Sala Tercera del TS, que tiene encomendada la admisión de los recursos de casación (artículo 90.2 LJCA), viene reconociendo implícitamente que basta con un sólo pronunciamiento. Constituye práctica de la Sección, cuando ya se ha fijado por una vez la exégesis de un precepto legal en resolución de una cuestión con interés casacional objetivo, inadmitir los recursos que plantean el mismo debate debido a que ya existe jurisprudencia y no se da la presunción del artículo 88.3.a) LJCA (inexistencia de jurisprudencia). Exigir varios pronunciamientos para considerar establecido un criterio jurisprudencial infringiría tal previsión legal, además de desconocer las pautas del nuevo recurso de casación. No se opone a esta conclusión la circunstancia de que, en algún caso, la Sección Primera haya admitido un asunto sobre el que ya se ha dictado sentencia fijando criterio, con la finalidad de reafirmarlo, reforzarlo, completarlo o, en su caso, cambiarlo o corregirlo (ATS 10040/2020, ECLI:ES:TS:2020:10040A, FD 1º), porque la decisión de admisión no tiene en este caso como sustento la incapacidad de un solo pronunciamiento para crear criterio jurisprudencial, sino la necesidad de reafirmarlo, completarlo o, incluso, corregirlo y cambiarlo.

De otro lado, parece difícil defender, considerando la función nomofiláctica del recurso de casación y su regulación, así como el artículo 123 CE, que los tribunales inferiores puedan desconocer la doctrina con interés casacional que fije el TS en una sentencia mientras ésta no se reitere²⁶⁹.

Finalmente, se ha de tener en cuenta que en la ya larga vida del régimen contencioso-administrativo moderno en nuestro sistema jurídico (instaurado con la Ley de 27 de diciembre de 1956) no existió recurso de casación hasta la entrada en vigor de la Ley de 13 de julio de 1998. Durante 42 años se operó con doble instancia jurisdiccional (primera y apelación), mediante un sistema de recursos donde la función nomofiláctica directa estuvo ausente. La jurisprudencia se creaba a través de un recurso de plena jurisdicción (el de apelación), en el que se revisaban los hechos y el Derecho. Pues bien, durante esos 42 años se entendió que una sola sentencia del TS creaba criterio jurisprudencial y vinculaba a los demás jueces y tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativo, sin perjuicio de su facultad de separarse motivadamente del criterio del Alto Tribunal. Si fue así bajo la vigencia de un sistema sustentado en el recurso de apelación, con mayor razón ha de serlo en uno que pivota sobre un instrumento con vocación nomofiláctica, como es la casación.

Frente a la anterior conclusión carece de virtualidad el argumento sustentado en la expresión *reiteradamente* del artículo 1.6 del Título Preliminar del Código Civil, porque, reiteramos, no debe confundirse la jurisprudencia como fuente complementaria del ordenamiento jurídico, que es a lo que se refiere el mencionado precepto legal, con el criterio jurisprudencial sentado por el TS a través de un específico instrumento procesal creado por el legislador para marcar pautas interpretativas uniformes al servicio de la seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y como instrumento para satisfacer el derecho fundamental a la igualdad en la aplicación de la Ley (artículo 14 CE).

Así, de forma implícita, lo viene entendiendo el TS. Al interpretar el artículo 110.5.b) LJCA, que impide la extensión de los efectos de una sentencia (instrumento procesal aplicable en la litigación tributaria con arreglo al

(269) TRIANA REYES, B., «Efectos de la sentencia y su posible consideración como jurisprudencia» en *El recurso de casación contencioso-administrativo: Examen crítico y cuestiones decisivas [Situación del mismo transcurridos cuatro años de vigencia, análisis y comentario]*, Director: TORRES-FERNÁNDEZ NIETO, J.J. Ed. Aranzadi & Thomson Reuters, 1ª edición. Abril de 2021.

artículo 110.1 LJCA) cuando el fallo cuya extensión se postule fuere contrario a la jurisprudencia del TS, ha precisado que el precepto se refiere a la jurisprudencia, *entendida en sentido amplio, como jurisprudencia que tiene carácter determinante y vinculante como garantía que es de seguridad jurídica y unidad de criterio* (SSTS 827/2021, ECLI:ES:TS:2021:2333, FD 4º.6; y 650/2021, ECLI:ES:TS:2021:1881, FD 3º.6).

2. RELACIÓN ENTRE EL AUTO DE ADMISIÓN Y LA SENTENCIA: PROBLEMAS PRÁCTICOS DERIVADOS DE LA TENSION ENTRE EL *IUS CONSTITUTIONIS* Y EL *IUS LITIGATORIS*. ESTADO ACTUAL DE LA CUESTIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA Y PROPUESTAS DE DETERMINACIÓN

2.1. CONTROVERSIA ACTUAL RESPECTO A LA RELACIÓN ENTRE EL AUTO DE ADMISIÓN Y LA SENTENCIA

Uno de los problemas que ha planteado la dinámica del nuevo recurso de casación, advertida tras sus primeros años de “rodaje”, ha sido el relativo a las incertidumbres que ha presentado la relación entre el auto de admisión y el alcance de la cognición por las secciones de enjuiciamiento. Las distintas Secciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo no han mantenido un criterio inequívoco que permitiera determinar apriorísticamente esta relación entre el contenido de los autos de admisión dictados por la Sección Primera y el alcance de la cognición que va a desarrollar posteriormente la sección de enjuiciamiento, la Sección Segunda en materia tributaria. Ello ha generado diversos problemas, tanto de índole procesal como práctico, dado que ha venido a concluirse que *“parece ya sólido y estable el criterio de que no caben declaraciones de admisión o inadmisión parcial”* (ATS 5432/2021 - ECLI:ES:TS:2021:5432A).

El mismo ATS 5432/2021 reconocía esta realidad que conduce a la **primera conclusión que cabe avanzar: la necesidad de que el propio Tribunal Supremo despejara las incertidumbres con carácter general** (*“Es de reconocer que, en el conjunto de la Sala Tercera, en sus diferentes secciones, el problema de las cuestiones o infracciones suscitadas en el escrito casacional, sustentadoras de las pretensiones ejercitadas, pero no incluidas dentro del estricto dilema que formal y expresamente plantea el auto de admisión, en tanto se valora que posee interés casacional, ha dado lugar a alguna di-*

sonancia entre secciones, y no ha quedado definitivamente resuelta en su sede natural plenaria”).

A ello responde el reciente Acuerdo no jurisdiccional del pleno de la Sala Tercera del TS celebrado en fecha 3 noviembre de 2021 (hallándose en curso avanzado los trabajos que culminan en la presente obra), cuyas conclusiones generales, en lo que interesa, son:

- II. **SOBRE EL CONTENIDO Y TRASCENDENCIA DEL PRONUNCIAMIENTO DE LA SECCIÓN PRIMERA DE LA SALA EN EL AUTO DE ADMISIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN.** La identificación, por el auto de admisión del recurso de casación, de determinadas cuestiones que tienen interés casacional objetivo, no supone descartar o excluir las demás anunciadas en la preparación sobre las que el propio auto de admisión no afirma positivamente tal interés; y no cabe declarar la admisibilidad parcial del recurso. No hay en la vigente normativa casacional ningún precepto que dé pie (ni siquiera de forma implícita) a sostener la posibilidad de un auto de admisión parcial, que abra el paso a ciertas infracciones jurídicas denunciadas en la preparación, pero cierre formal y explícitamente la puerta a otras. El artículo 92.3.a), al perfilar el contenido del escrito de interposición, no contempla la hipótesis de que el auto de admisión haya hecho una selección de las infracciones aducidas en la preparación.

Lo que dice es que en la interposición la parte recurrente “deberá... exponer razonadamente por qué han sido infringidas las normas o la jurisprudencia que como tales se identificaron en el escrito de preparación...”. En definitiva, el auto de admisión no puede ni debe hacer pronunciamientos formales de admisión/inadmisión parcial. El recurso se admite o se inadmite, pero no se admite o inadmite de manera parcial.

- III. **SOBRE EL CONTENIDO DEL ESCRITO DE INTERPOSICIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN.** Una vez admitido el recurso de casación, el escrito de interposición puede extenderse legítimamente sobre todas las infracciones que habían sido apuntadas en la preparación, sin necesidad de limitarse únicamente a las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional. En definitiva, la parte recurrente no incurre en contravención de la nor-

mativa procesal aplicable si incluye en su interposición consideraciones o argumentos referidos a infracciones jurídicas anunciadas en la preparación, aunque no valoradas expresa y positivamente por el auto de admisión como dotadas de interés casacional.

Habrá que entender que el escrito de interposición no se encuentra constreñido por la parte dispositiva del auto de admisión, sino solamente por la necesidad de no introducir cuestiones no anunciadas en la preparación.

- IV. **SOBRE LA POSIBILIDAD DE HACER EN LA SENTENCIA UNA REVISIÓN O RECONSIDERACION CRÍTICA DE LA VALORACION DEL INTERÉS CASACIONAL HECHA EN EL AUTO DE ADMISIÓN**

La sentencia de casación no puede rechazar un recurso (bien inadmitiéndolo o desestimándolo por entender que nunca debió haber sido admitido) bajo la consideración de que la Sección de enjuiciamiento no está de acuerdo con la valoración del interés casacional expresada en el auto de admisión. Debiendo por tanto resolver sobre la cuestión, sin perjuicio de reorientarla o reformularla a la vista del contenido del proceso tal y como queda expuesto en los escritos de interposición y oposición. Esto es, la sentencia de inadmisión sólo se contempla en la LJCA para el caso de que el escrito de interposición incurra en los defectos de formalización que indica el apartado 4º, en relación con el 3º, del artículo 92.

- V. **SOBRE EL CONTENIDO DE LA SENTENCIA Y SU RELACIÓN CON EL INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO IDENTIFICADO EN EL AUTO DE ADMISIÓN**

La sentencia de casación debe limitar su examen a las infracciones jurídicas planteadas en el escrito de interposición sobre las que previamente se ha apreciado el interés casacional en el auto de admisión, pero puede extenderse a otras infracciones jurídicas asimismo planteadas en el escrito de interposición (y antes anunciadas en el de preparación) siempre y cuando guarden relación de conexidad lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional.

VI. *SOBRE LAS CONSECUENCIAS O TRASCENDENCIA DEL SENTIDO DEL JUICIO (ESTIMATORIO O DESESTIMATORIO) DE LA SECCION DE ENJUICIAMIENTO ACERCA DE LA CUESTION DOTADA DE INTERÉS CASACIONAL, EN RELACIÓN CON LA DECISION DE LAS CUESTIONES Y PRETENSIONES DEDUCIDAS EN EL PROCESO.*

Una vez fijada la interpretación de la cuestión identificada en el auto de admisión, y en la hipótesis de que se haya resuelto en sentido favorable para las tesis del recurrente, el Tribunal pasa a resolver el tema litigioso con plenitud de conocimiento, en los términos en que se hubiera planteado. Así lo ha entendido la propia Sala Tercera, v.gr., en la STS (Sec. 4ª) de 29-1-2018, RC 1578/2017, que razona que "Casada y anulada esa sentencia procede que esta Sala resuelva ya como órgano de segunda instancia las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso (artículo 93.1 de la LJCA), lo que permite una cognición plenaria de lo planteado en demanda".

Del mismo modo, la Sala entiende que, aun habiéndose interpretado la cuestión dotada de interés casacional en el sentido propugnado por la parte recurrente, puede ser pertinente la retroacción de las actuaciones para que la Sala de instancia vuelva a resolver sobre el fondo, si las actuaciones practicadas en la instancia adolecen de insuficiencias que impiden al Tribunal Supremo formar un juicio con las debidas garantías sobre el tema litigioso".

Nos encontramos, pues, ante un Acuerdo plenario no jurisdiccional centrado, precisamente, en las cuestiones que habían quedado identificadas en la presente ponencia en el momento de elaboración de su esquema de trabajo inicial, y en la versión preliminar entregada a la coordinación en el mes de julio de 2021.

Se trata de una cuestión especialmente relevante en la medida que **atañe al derecho a la tutela judicial efectiva**, y en ella se encuentra directamente afectado el principio de congruencia singularizado por la peculiar dinámica que se establece entre el auto dictado por la Sección de admisión, y la sentencia dictada por la Sección de enjuiciamiento. A su vez, en ello inciden directamente la teleología y funciones atribuidas a la casación en su nueva regulación.

No obstante haber quedado directamente abordadas en el citado Acuerdo no jurisdiccional de 3 de noviembre de 2021, consideramos relevante tener en cuenta el origen y estado previo de la problemática, así como las singularidades que se plantean en el ámbito tributario.

Por esta razón, su mayor análisis se encuentra en diversos autos por los que se resuelven incidentes de aclaración/complemento (de sentencia y de los propios autos de admisión) así como incidentes de nulidad de actuaciones interpuestos por recurrentes que cuestionan la posible infracción del artículo 24 CE en distintos supuestos en los que se denuncia bien incongruencia omisiva, bien incongruencia *extra petita* de las sentencias. El análisis de estos autos se revela especialmente útil, a efectos metodológicos, para ir recorriendo los diversos aspectos problemáticos y, sistemáticamente, identificar los distintos interrogantes que se plantean y suscitar el debate respecto a las propuestas de avance en la situación.

Ahora bien, concluyéndose la conveniencia de que la Sala de lo Contencioso-Administrativo haya despejado con carácter general las incertidumbres respecto a la relación entre el auto de admisión y el enjuiciamiento por la Sección, es relevante advertir **las singularidades que presenta la materia tributaria con la finalidad de hacerlas visibles para evitar una excesiva rigidez en la aplicación de estas soluciones uniformadoras cuya traslación a nuestro ámbito genere problemas específicos.**

Como advierte el ATS 6077/2020 - ECLI:ES:TS:2020:6077A:

"Con carácter teórico y general, ha de reconocerse que la cuestión que se plantea con carácter introductorio por la parte recurrente, esto es, la vinculación del auto de admisión y las cuestiones seleccionadas que presentan interés casacional objetivo respecto del contenido del escrito de interposición y de la delimitación del debate y los límites y alcance de la sentencia, al inicio de la andadura del nuevo recurso de casación no fue pacífica. Ni los términos de la ley resultaban lo suficientemente esclarecedores para excluir toda polémica, arts. 90.4, 92.3 y 93.1 de la LJCA; ni la tensión que alumbraba el nuevo recurso de casación sobre su fundamento y primacía nomofiláctica en relación con el ius litigatoris y el derecho de las partes a la satisfacción de sus intereses legítimos, permitía una unívoca respuesta que lograra la conciliación de principios que en algunos casos concretos podrían verse enfrentados".

En efecto, siendo ya evidente que la relación entre el auto de admisión y el alcance del enjuiciamiento en el recurso de casación es un problema que afecta al conjunto del orden contencioso-administrativo que se presenta específicamente en el ámbito tributario, sí puede decirse que la materia tributaria presenta especial disposición natural para que surja mayor casuística relativa a este interrogante, por **diversos factores**. Y, a su vez, los distintos problemas que es posible identificar se ubican en dos escenarios distintos:

- los interrogantes endógenos al propio recurso de casación individualmente considerado;
- los interrogantes que surgen en una dimensión exógena, relativa a la relación entre la admisión del recurso de casación en relación:
 - con otros recursos de casación;
 - con otros recursos contencioso-administrativos de instancia en curso
 - con otros procedimientos de revisión administrativa en curso
 - con otros procedimientos de aplicación de los tributos, o sancionadores, en curso.

El primero de los factores a los que cabe atender arranca de la generalización de **la obligación de autoliquidar**, que condiciona desde el principio la posición y las pretensiones de quienes acaban después siendo partes en las acciones impugnatorias, y tal obligación de autoliquidar puede cumplirse en función de criterios sujetos a controversia y/o posteriormente modificados por el TS siendo esta una realidad más frecuente en lo tributario que en otros ámbitos. En una proporción mayoritaria, lo tributario queda cualificado por una singularidad no presente en otros ámbitos sectoriales: en la revisión administrativa y jurisdiccional se impugnan actos administrativos que se dictan regularizando la previa actuación de los obligados tributarios en cumplimiento de esas mismas obligaciones tributarias, cumplimiento del cual discrepan las Administraciones tributarias. En el resto de ámbitos sectoriales no es general ni mayoritario que los actos administrativos impugnados versen sobre unas obligaciones cuya responsabilidad de cumplimiento previamente se ha desplazado por la ley hasta la actuación de los particulares.

En segundo lugar, no cabe sino reconocer que la propia complejidad de

la materia tributaria determina unas especificidades técnicas en la doctrina fijada por la Sección Segunda, cuyos criterios y evolución pueden condicionar una **reformulación de las cuestiones fijadas por el auto de admisión** (vid, por ejemplo: STS 1144/2021 ECLI:ES:TS:2021:1144; STS 1142/2021 ECLI:ES:TS:2021:1142; STS 1417/2021 ECLI:ES:TS:2021:1417).

En tercer lugar, no cabe negar que en materia tributaria incide especialmente la **generación de jurisprudencia del TJUE, y en alguna medida del TC**, la cual resulta de obligada aplicación para todos los órganos jurisdiccionales y puede haber recaído con posterioridad al auto de admisión.

2.2. RELACIÓN “ENDÓGENA” ENTRE EL AUTO DE ADMISIÓN Y EL ENJUICIAMIENTO, EN EL MISMO RECURSO DE CASACIÓN SIN ACUMULACIÓN DE ACTOS IMPUGNADOS.

El mejor análisis de la situación queda ilustrado con los propios razonamientos de la Sección Segunda en diversos Autos por los que se resuelven incidentes de nulidad. De entre los más relevantes se extractan a continuación los puntos más relevantes, insertando sistemáticamente los interrogantes o dudas que nos van surgiendo.

El primero de los interrogantes a los que se enfrentan las partes, tanto la recurrente como la recurrida, es la dificultad para tener certeza respecto a cuál es exactamente el límite del enjuiciamiento que va a desarrollar la Sección Segunda en función de lo acordado por la Sección Primera, cuál es el ámbito objetivo del debate casacional en cuyos límites deben desplegarse los motivos y argumentaciones que sustentan las pretensiones deducidas en el recurso. Ello condiciona el primero de los problemas de índole práctica, quizá el más simple, que se concreta en el contenido y alcance de la argumentación desplegada en los escritos de interposición y de oposición, a la vista del carácter limitativo de su extensión máxima²⁷⁰.

(270) La STS 2206/2021 - ECLI:ES:TS:2021:2206 después de subrayar que el criterio de fijación de límites a la extensión de los escritos de recurso es, en sí mismo, adecuado «para aquello que es primordial en el ejercicio de la función jurisdiccional, a saber: la precisa identificación de la o las cuestiones jurídicas suscitadas y, por ende, la cabal respuesta a las mismas» y, por ello, no vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva, se centra en la consideración de las consecuencias de su incumplimiento y establece la siguiente doctrina: «A la vista de dicho texto (del acuerdo de la Sala primera del TS), no es difícil apreciar que no hay en él el establecimiento de un deber procesal de inadmisión, que como

Es obvio que en estos interrogantes subyace la tensión entre las dos funciones – *ius constitutionis/ius litigatoris* latentes en la nueva casación y que se plasman en el artículo 93.1 LJCA:

“1. La sentencia fijará la interpretación de aquellas normas estatales o la que tenga por establecida o clara de las de la Unión Europea sobre las que, en el auto de admisión a trámite, se consideró necesario el pronunciamiento del Tribunal Supremo. Y, con arreglo a ella y a las restantes normas que fueran aplicables, resolverá las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso, anulando la sentencia o auto recurrido, en todo o en parte, o confirmándolos. Podrá asimismo, cuando justifique su necesidad, ordenar la retroacción de actuaciones a un momento determinado del procedimiento de instancia para que siga el curso ordenado por la ley hasta su culminación”.

“No procede acceder al complemento de sentencia, puesto que la misma se ha pronunciado sobre lo que versaba el recurso de casación siguiendo la acotación realizada por el auto de admisión. A la materia sobre la que recurrente pretende que nos pronunciemos no se extiende el presente recurso, como se explica en el fundamento de derecho primero de la sentencia de 25 de febrero de 2021, recaída en el recurso 1246/2018 y, por tanto, no se produce la denunciada incongruencia omisiva”.

Una de las resoluciones más reciente y completa, que recoge y sintetiza las anteriores condensando el estado de la cuestión es el ATS 5432/2021

tal deba ser observado por las distintas secciones. Por el contrario, las frases que en él se incluyen, referidas a una extensión excesiva y a que ésta puede ser considerada innecesaria y, en consecuencia, puede dar lugar a la inadmisión del recurso, advierten tan solo de una posibilidad, sujeta no a la mera constatación de la extensión excesiva, sino a la comprobada concurrencia de las consecuencias perjudiciales para el deseable ejercicio de la función jurisdiccional indicadas en letra cursiva en el párrafo segundo de este fundamento de derecho, pues es esto lo que también se asume».

En definitiva, la mera superación del límite fijado a la extensión de los escritos solo podrá fundar la inadmisión de los recursos cuando el tribunal aprecie, en resolución debidamente motivada, sus consecuencias perjudiciales para el ejercicio de su función; con palabras del mismo acuerdo del TS de 27 de enero de 2017, cuando «dificulta el trabajo de la fase de admisión, entorpece el correcto entendimiento de las pretensiones del recurrente, introduce confusión en el debate y provoca que, en muchas ocasiones, los argumentos realmente relevantes queden oscurecidos en un cúmulo de alegaciones reiterativas e incluso contradictorias».

ECLI:ES:TS:2021:5432A que resuelve el incidente de nulidad interpuesto contra la STS 3961/2020 - ECLI:ES:TS:2020:3961. Se trata, por tanto, de una resolución muy apta en el presente análisis sistemático (complementada con algún otro Auto) para ir deslindando los diversos interrogantes que la casuística despierta.

2.2.1. *El primer aspecto problemático queda ilustrado con el Fundamento Tercero de la STS 3961/2020: ¿puede la Sección de enjuiciamiento apreciar que el auto de admisión erró al admitir el recurso identificando cuestiones a las que se atribuyó interés casacional objetivo?, ¿cuál es el ámbito objetivo del recurso de casación en estos casos?:*

TERCERO.- La sentencia se limita a valorar la prueba pericial administrativa –no judicial– claramente adversa a la recurrente.

El auto de admisión incurre en dos graves errores de apreciación que impiden a esta Sala formar doctrina jurisprudencial que se propugna: a) en primer término, prescinde de los términos de la propia sentencia, cuya argumentación sustancial, en cuanto rectamente dirigida al fallo, versa sobre la valoración de la prueba con contenido económico, contable y de aplicación de derecho extranjero ofrecida por la parte actora en la vía económico-administrativa, no así en el proceso, en que no se solicitó la apertura a prueba del litigio; b) aun suponiendo, a efectos meramente polémicos, que la ratio decidendi de la sentencia quedase limitada a una cuestión jurídica interpretativa estrictamente tal, la del artículo 12.3 TRLIS, en el sentido de si el cálculo de la depreciación de valores de una entidad que forma parte de un grupo de sociedades del que participa asimismo aquélla, se ha de tomar en consideración el balance individual de dicha entidad o bien el balance consolidado del grupo de empresas, hay ya una jurisprudencia continua y estable al respecto.

Decimos que es erróneo el planteamiento del auto de admisión porque la cuestión suscitada en él excede del mero dilema jurídico en orden a la interpretación del artículo 12.3 TRLIS, pues ésta sólo sería viable previa consideración de que el presupuesto de hecho que determina la aplicación de dicha norma –derogada, además, en este caso– es inequívoco e incontrovertible, lo que dista por completo de ser cierto.

En otras palabras, dilucidar cuál de las dos opciones que de forma alternativa ofrece el auto de admisión es por la que debemos decantarnos, exi-

giría que estuviéramos ante una dotación contable y de una base fáctica para ella constituida por una depreciación real y efectiva, calculada con observancia de las normas contables y homogeneizada con criterios de la ley española. Si se niega en la sentencia, o simplemente se controvierte ese elemento de hecho –la depreciación de la cartera de la holding y su cuántum– el dilema que luce en el auto de admisión resulta ocioso.

Todo ello lo es al margen de la extrañeza que nos causa que se haya admitido un recurso de casación para respaldar una reiterada tesis de este Tribunal Supremo que, recaída sobre una norma fiscal derogada hace seis años –y, por ello, de dudosa aplicabilidad y proyección futura–, no parece precisar de respaldo o ratificación, ni albergar en su seno otro interés casacional que el particular de la entidad recurrente de ver anulada una sentencia adversa –*ius litigatoris*–, porque resulta difícil de comprender que haya interés casacional objetivo para formar una jurisprudencia meramente repetitiva de la ya reiteradamente declarada y unificada –*ius casationis*–, si bien para casos, es de reiterar, en que las circunstancias tomadas en consideración no daban lugar a ninguna peculiaridad ni a la valoración de la prueba de los hechos sustentadores, lo que hace inviable formar doctrina en este concreto asunto”.

Es decir, como con toda claridad se advierte, **si la Sección de enjuiciamiento no aprecia posible fijar doctrina –*ius constitutionis*– no ha lugar a desplegar *ius litigatoris* en el debate casacional.**

Interpuesto incidente de nulidad por la parte recurrente –previo incidente de aclaración/complemento de sentencia– el ATS 5432/2021 otorga la siguiente respuesta a este primer interrogante:

“...las cuestiones que el auto de admisión propone a la Sala juzgadora, acotando el ámbito objetivo del debate casacional, no son tan laxas y relativas como son interpretadas en el escrito incidental, máxime cuando la sentencia frente a la que se insta el incidente comienza por razonar sobre la causa de la exclusión de todo pronunciamiento sobre la cuestión que el auto de admisión sometía a nuestro criterio, aunque la sitúa en un contexto más amplio que el que encauza dicho auto en su literalidad. Tal proceder nuestro no solo no lo prohíbe la ley procesal, sino que lo autoriza de forma expresa el art. 93.1 LJCA, de forma que “1. La sentencia fijará la interpretación de aquellas normas estatales o la que tenga por establecida o clara de las de la Unión Europea sobre las que, en el

auto de admisión a trámite, se consideró necesario el pronunciamiento del Tribunal Supremo. Y, con arreglo a ella y a las restantes normas que fueran aplicables, resolverá las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso”

Por tanto, los términos literales del auto de admisión no cercenan el deber judicial de interpretar el derecho, conforme al principio iura novit curia y, a un mismo tiempo, soslayar el reexamen de las cuestiones fácticas que, aun tomadas por ciertas, implícitamente, en el auto de admisión, suponen someterlas a una indebida revisión, impropia de la casación, como presupuesto para abordar la cuestión casacional”.

En consecuencia, parecía posible que surja una suerte de “inadmisión sobrevenida” acordada ya por la Sección de enjuiciamiento. Cuestionado por la parte recurrente si ello infringe el derecho a la tutela judicial efectiva, el ATS 5432/2021 en respuesta a la infracción invocada (que se desestima) condensa el estado de situación de la cuestión.

Declarada por la Sección de enjuiciamiento esta “inadmisión sobrevenida” no parece excesivamente complejo concluir:

(i) que es a partir de esta peculiar sentencia dictada en el recurso de casación cuando alcanza firmeza la sentencia de instancia. Se plantea aquí el siguiente interrogante: parece claro que, en el caso de que la parte recurrente hubiera considerado que la sentencia de instancia suscita una cuestión con posible interés casacional (y por ello se prepara el recurso de casación), al mismo tiempo que se hubiera apreciado una posible nulidad de actuaciones en el proceso contencioso-administrativo de instancia, no cabría plantear el incidente de nulidad (ex artículo 241.1) frente a la sentencia de instancia hasta tanto no se alcanza resolución de inadmisión del recurso de casación (normalmente en la fase de admisión, pero también podría ser en estos casos de “inadmisión sobrevenida”).

Sin embargo, ¿es indubitado que el órgano jurisdiccional de instancia admitiría un incidente de nulidad después de que se ha “transitado” por el recurso de casación? ¿una sentencia de este tipo, decretando una “inadmisión sobrevenida”, sería equivalente a un auto de inadmisión del recurso de casación en orden a iden-

tificar la sentencia de instancia como resolución recurrible en amparo por la eventual nulidad de actuaciones no reparada? Hasta donde conocemos, en determinados casos sí se está apreciando esta pauta de actuación por los tribunales de instancia, pero sería deseable que se clarificara que debe ser así con carácter general y, empleando el mecanismo que se estimara más oportuno, se le diera publicidad.

(ii) que, a efectos de ejecución de fallo, es en ese momento cuando cesa la medida cautelar que se hubiera acordado en el recurso de instancia; ello aun cuando el recurso de casación se hubiera preparado y/o admitido únicamente por relación a cuestión que presenta un impacto parcial sobre los actos impugnados. (STS 2332/2019 ECLI:ES:TS:2019:2332: “No hay, en definitiva, levantamiento parcial de la medida de suspensión por el solo hecho de que se impugne solo una parte del contenido del acto administrativo confirmado por una sentencia en primera instancia”

A la vista de los problemas que se venían suscitando, el Acuerdo no jurisdiccional de 3 de noviembre de 2021 zanja hacia el futuro la cuestión en el siguiente sentido:

La sentencia de casación no puede rechazar un recurso (bien inadmitiéndolo o desestimándolo por entender que nunca debió haber sido admitido) bajo la consideración de que la Sección de enjuiciamiento no está de acuerdo con la valoración del interés casacional expresada en el auto de admisión. Debiendo por tanto resolver sobre la cuestión, sin perjuicio de reorientarla o reformularla a la vista del contenido del proceso tal y como queda expuesto en los escritos de interposición y oposición.

Esto es, la sentencia de inadmisión sólo se contempla en la LJCA para el caso de que el escrito de interposición incurra en los defectos de formalización que indica el apartado 4º, en relación con el 3º, del artículo 92”.

2.2.2. ¿Debe el auto de admisión pronunciarse declarando expresamente que se excluye el interés casacional objetivo de alguna cuestión suscitada en el Escrito de preparación?

El ATS 5432/2021 continúa:

“SEXTO.- Es de reconocer que, en el conjunto de la Sala Tercera, en sus diferentes secciones, el problema de las cuestiones o infracciones suscitadas en el escrito casacional, sustentadoras de las pretensiones ejercitadas, pero no incluidas dentro del estricto dilema que formal y expresamente plantea el auto de admisión, en tanto se valora que posee interés casacional, ha dado lugar a alguna disonancia entre secciones, y no ha quedado definitivamente resuelta en su sede natural plenaria. Sin embargo, ha de partirse de que en ningún caso puede considerarse incongruente *ex silentio* –de modo general e indiscriminado, en todo caso y circunstancias, una sentencia que no se avenga a examinar, de modo imperativo, las cuestiones diferentes de las determinantes de la admisión–.

SÉPTIMO.- Sin ánimo de extendernos en tan prolija, y a la vez importante cuestión aun no definitivamente establecida, sí que hemos de decir que **la técnica casacional aconseja, por razones de seguridad jurídica, que no se efectúen en los autos de admisión juicios negativos o desfavorables acerca de los motivos o infracciones que no pasan el filtro positivo del interés casacional objetivo, pues así se privaría de total operatividad a la posibilidad, al menos eventual, de enjuiciamiento íntegro por el órgano encargado de resolver el recurso de casación”.**

También el ATS 6077/2020 - ECLI:ES:TS:2020:6077A (y concordantes) había concluido:

*“Con carácter teórico y general, ha de reconocerse que la cuestión que se plantea con carácter introductorio por la parte recurrente, esto es, la vinculación del auto de admisión y las cuestiones seleccionadas que presentan interés casacional objetivo respecto del contenido del escrito de interposición y de la delimitación del debate y los límites y alcance de la sentencia, al inicio de la andadura del nuevo recurso de casación no fue pacífica. Ni los términos de la ley resultaban lo suficientemente esclarecedores para excluir toda polémica, arts. 90.4, 92.3 y 93.1 de la LJCA; ni la tensión que alumbra el nuevo recurso de casación sobre su fundamento y primacía nomofiláctica en relación con el *ius litigatoris* y el derecho de las partes a la satisfacción de sus intereses legítimos, permitía una unívoca respuesta que lograra la conciliación de principios que en algunos casos concretos podrían verse enfrentados.*

Ahora bien, como señala la parte recurrida, a la fecha de presentarse el escrito de interposición ya se habían dictado resoluciones por parte de este Tribunal que venían a aclarar esta polémica, sirve de ejemplo el auto de 3 de mayo de 2017, rec. 212/2017. Lo que hace superfluo el planteamiento que realiza la parte recurrente sobre esta cuestión.

Con todo, no está de más recordar que con carácter general ha de acogerse que el auto de admisión condiciona y delimita el escrito de interposición, debiendo este con carácter general seguir las pautas que indica el auto de admisión, en referencia a las normas y jurisprudencia que se consideraron susceptible de interpretación.

Ahora bien, ya el auto de 3 de mayo de 2017, a los que siguen otros, como el más reciente de 19 de julio de 2019, rec. 1150/2019, interpretando los artículos antes citados y otros relacionados con estos, hace las matizaciones siguientes -en negrilla se resalta los párrafos de mayor interés en referencia al problema suscitado en este incidente de nulidad-:

"PRIMERO .- 1. En la nueva regulación de la casación contencioso-administrativa, en vigor desde el 22 de julio de 2016, el recurso sólo es admisible si, invocada una concreta infracción –procesal o sustantiva– del ordenamiento jurídico estatal o de la Unión Europea, presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia (artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 86.3 LJCA), según es definido ese interés en los apartados 2 y 3 del citado artículo 88 LJCA.

2. La presencia del interés casacional objetivo es, por lo tanto, un presupuesto de procedibilidad del recurso de casación. Si concurre en alguna de las infracciones denunciadas, el recurso ha de ser admitido mediante auto (artículo 90.3 LJCA), que precisará la cuestión o cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional objetivo e identificará la norma o normas jurídicas que "en principio" serán objeto de interpretación, "sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso" (artículo 90.4 LJCA), **debate que queda delimitado por las infracciones denunciadas (artículo 88.1 LJCA) y las pretensiones deducidas en torno a las mismas (artículo 87 bis.2 LJCA).**

3. El auto de admisión ha de precisar, pues, todas las cuestiones que, suscitadas al hilo de infracciones de normas del Derecho estatal o de la Unión Europea que han sido determinantes y relevantes de la decisión adoptada en la resolución que se pretende recurrir, presenten interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, identificando la norma o normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación, pero **no debe pronunciarse sobre aquellas otras que carezcan de tal interés, para rechazarlas expresamente.** El nuevo recurso de casación no se articula en torno a motivos, sino a la noción de **"interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia"**, de modo que, **estando presente en alguno de los aspectos suscitados, el recurso resulta admisible, haciéndose innecesario todo pronunciamiento sobre los demás que carezcan de él.** Por ello, cuando el recurso no presenta interés casacional objetivo la Ley ordena que, salvo que concorra alguno de los presupuestos que determinan las presunciones del artículo 88.3 LJCA, la inadmisión se acuerde en providencia reducida a indicar la causa legal que determina el rechazo liminar [artículo 90 LJCA, apartados 3.a) y 4]. Estas reflexiones explican la práctica de la Sección de admisión de la Sala Tercera del Tribunal Supremo consistente en que, detectado aquel interés en alguna de las cuestiones suscitadas, en los autos de admisión no se pronuncia sobre aquellas que no lo reúnen.

4. Dada tal configuración del recurso de casación, el artículo 92.3.a) LJCA exige del recurrente que en el escrito de interposición exponga "razonadamente por qué han sido infringidas las normas o la jurisprudencia que como tales se identificaron en el escrito de preparación, sin poder extenderse a otra u otras no consideradas entonces". Repárese en que el precepto no se refiere a las normas cuya infracción ha determinado la admisión del recurso por presentar la cuestión o cuestiones suscitadas en torno a ella interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, sino a las identificadas en el escrito de preparación. Y por ello, el artículo 93.1, después de indicar que la sentencia fijará la interpretación de aquellas normas estatales o la que tenga por establecida o clara de las de la Unión Europea sobre las que, en el auto de admisión a trámite, se consideró necesario un pronunciamiento del Tribunal Su-

premo, precisa que, con arreglo a tal interpretación y a las restantes normas que fueran aplicables, "resolverá las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso".

SEGUNDO.-

De todo lo anterior se obtienen las siguientes dos conclusiones, que sirven para rechazar la solicitud de complemento y, subsidiaria, de aclaración del auto dictado el 15 de marzo de 2017 en este recurso de casación:

1ª) La Sección de admisión detectó interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia en la cuestión suscitada al hilo de la primera de las infracciones denunciadas, pero no en las otras dieciocho.

2ª) En el escrito de interposición, el recurrente debe limitarse a cumplir con lo que dispone el artículo 93.2.a) LJCA, sin que sea competencia de esta Sección de admisión pronunciarse sobre un extremo que corresponde a la de enjuiciamiento: la determinación y delimitación del debate de fondo en el recurso de casación. "

Doctrina la anterior que cabe completar con lo dicho en el auto de 12 de junio de 2018, rec. 6187/2017, en el sentido de que:

"De esta previsión, a falta de mayores especificaciones en el texto ritual, no debe inferirse la carencia de interés casacional objetivo de todas aquellas infracciones y pretensiones sobre las que la Sección de Admisión no se hubiere pronunciado en el Auto de admisión, y que sin embargo hubieran sido planteadas por la recurrente en su escrito de preparación. Nada impide, por tanto, que el quejoso, en el trámite de interposición del artículo 92 LJCA, pueda articular en su escrito las pretensiones que ahora estima indebidamente ignoradas, cuya prosperabilidad deberá valorar, en su caso, la Sección de Enjuiciamiento."

Con tales antecedentes, el Acuerdo no jurisdiccional del Pleno de la Sala Tercera del TS, de 3 de noviembre de 2021, antes citado concluye sobre este aspecto:

"La identificación, por el auto de admisión del recurso de casación, de determinadas cuestiones que tienen interés casacional objetivo, no

supone descartar o excluir las demás anunciadas en la preparación sobre las que el propio auto de admisión no afirma positivamente tal interés; y no cabe declarar la admisibilidad parcial del recurso.

No hay en la vigente normativa casacional ningún precepto que dé pie (ni siquiera de forma implícita) a sostener la posibilidad de un auto de admisión parcial, que abra el paso a ciertas infracciones jurídicas denunciadas en la preparación, pero cierre formal y explícitamente la puerta a otras.

El artículo 92.3.a), al perfilar el contenido del escrito de interposición, no contempla la hipótesis de que el auto de admisión haya hecho una selección de las infracciones aducidas en la preparación. Lo que dice es que en la interposición la parte recurrente "deberá... exponer razonadamente por qué han sido infringidas las normas o la jurisprudencia que como tales se identificaron en el escrito de preparación...". En definitiva, el auto de admisión no puede ni debe hacer pronunciamientos formales de admisión/inadmisión parcial. El recurso se admite o se inadmite, pero no se admite o inadmite de manera parcial.

Ahora bien, hay supuestos en los que se ha actuado de modo distinto. ¿Qué sucede entonces en los casos en los que el auto de admisión sí haya realizado tal delimitación negativa, y la sentencia invoque tal acotación para justificar la limitación del enjuiciamiento? Por ejemplo, esto acontece en el RCA 1246/2018, en el cual se dicta AATS 5083/2021 - ECLI:ES:TS:2021:5083AA por el que se desestima el incidente de complemento de sentencia con el siguiente razonamiento?:

"TERCERO.- No procede acceder al complemento de sentencia, puesto que la misma se ha pronunciado sobre lo que versaba el recurso de casación siguiendo la acotación realizada por el auto de admisión. A la materia sobre la que recurrente pretende que nos pronunciemos no se extiende el presente recurso, como se explica en el fundamento de derecho primero de la sentencia de 25 de febrero de 2021, recaída en el recurso 1246/2018 y, por tanto, no se produce la denunciada incongruencia omisiva".

¿Vulnera pues el artículo 24 CE una limitación de la cognición desarrollada por la sección de enjuiciamiento exclusivamente justificada con la

acotación realizada por un auto de admisión que se pronunció rechazando expresamente el interés casacional objetivo de alguna de las cuestiones suscitadas en el escrito de preparación? Dado que, en estos casos, se encuentran ya agotadas todas las vicisitudes procesales del recurso de casación, **sería necesario un pronunciamiento del Tribunal Constitucional** que integre, precise o complemente la jurisprudencia constitucional recaída hasta el momento para la determinación del alcance y contenido del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva –y, en su caso, a la legalidad sancionadora como correlato de una infracción del derecho a la tutela judicial efectiva que puede darse en los casos de vinculación entre liquidación y sanción– con relación al principio de congruencia que debe regir la relación entre el auto de admisión, el enjuiciamiento y la sentencia del recurso de casación en el orden contencioso-administrativo según la normativa actualmente vigente.

En efecto, no se cuenta hasta el momento con pronunciamientos del TC relativos a esta cuestión por referencia a la nueva regulación del recurso de casación. A nuestro entender, se trata de una cuestión con especial trascendencia constitucional que no se presentaba en el contexto normativo del anterior recurso de casación en el orden contencioso-administrativo dado que entonces, admitido el recurso, resultaba indubitada la exigencia constitucional de enjuiciamiento pleno para alcanzar una tutela efectiva de los intereses subjetivos de los recurrentes.

Los pronunciamientos del TC hasta el momento recaídos han consolidado un cuerpo de doctrina relativa al principio de congruencia, como exigencia del derecho fundamental tutelado en el artículo 24 CE, pero no se cuenta hasta el momento con un pronunciamiento constitucional que analice, respecto al vigente contexto normativo, la relación entre los autos de admisión del nuevo recurso de casación en el orden contencioso-administrativo, el alcance del enjuiciamiento y las sentencias por las que se resuelven.

Resta por confrontar, en el orden constitucional, (i) el núcleo esencial del derecho a la tutela judicial efectiva con (ii) las facultades de las secciones de enjuiciamiento para delimitar el alcance de la cognición y de las sentencias dictadas.

Ello resulta necesario por referencia al recurso de casación en el orden contencioso-administrativo –configurado no sólo al servicio de la función

nomofiláctica– dado que, en la medida en que no se trata de un recurso de casación puramente objetivo, desvinculado del caso y pretensiones concretas de los recurrentes, no pueden quedar relegadas las exigencias constitucionales del derecho a obtener una tutela judicial efectiva de los derechos e intereses subjetivos de los recurrentes.

2.2.3. *En los casos en los que el auto de admisión no incluye tal pronunciamiento en sentido negativo ¿Vulnera el artículo 24 CE una limitación de la cognición desarrollada por la sección de admisión por correspondencia estricta con la cuestión identificada por el auto de admisión, aun cuando la parte recurrente hubiera desplegado en el escrito de interposición el debate casacional en toda su amplitud, y hubiera sido objeto de contradicción por la parte recurrida en el escrito de oposición?*

Este es, quizá, el interrogante de alcance más general y aquel cuya respuesta condiciona de modo más habitual la actividad de la parte recurrente al enfrentarse al escrito de interposición.

El ATS 5432/2021 dedica a este problema un razonamiento extenso:

“Ahora bien, no hay un derecho subjetivo procesal del recurrente a una respuesta íntegra a todas las cuestiones aducidas en el escrito de interposición, por varias razones procesales: a) en primer lugar, porque de ser así las cosas, estas alegaciones y motivos quedarían exentas del riguroso control procesal de admisión, al contrario de lo que sucede con las que finalmente superan el test del interés casacional, basado, por lo general, en la concurrencia en ellas de alguno de los indicadores o presunciones del interés casacional de los apartados 2 y 3 del artículo 88 de la LJCA, en su redacción actual; b) porque se desnaturalizaría así la esencia misma del sistema casacional nuevo, al colocar al mismo nivel las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, razonadamente advertido por la sección de admisión, en que se sitúa el ius constitutionis o ius casationis, y otras de las que no puede presumirse, a priori, que posean ese interés o hayan sido planteadas con observancia de los requisitos formales; y c) porque podría darse el caso, no infrecuente, de que ese invocado deber judicial de resolver todas las cuestiones propuestas afectase -como

aquí sucede a motivos, infracciones, materias o preceptos sobre los que, en otros asuntos diferentes e individualmente planteados, hubieran dado lugar a la automática inadmisión por providencia, por su carencia total y absoluta de interés casacional.

OCTAVO.- En suma, la conjugación entre ambas posturas, la maximalista que defiende FERROVIAL y la que al menos exige una valoración positiva del interés casacional que ofrecen las cuestiones silenciadas en el auto de admisión - y que pese a ello, aun por la vía del silencio, éste no consideró relevantes-, ha sido abordada por la Sala, en casos singulares, inclinándose, de forma particular o excepcional, por el examen de algunos motivos o vulneraciones jurídicas excluidas del auto de admisión: así, por ejemplo, sucede cuando la infracción presenta una conexión o vinculación inescindible con la que haya sido objeto de la pregunta o preguntas concretadas en el auto de admisión; o también cuando subyace una cuestión procesal, formalmente alegada, como la falta de motivación o la incongruencia de la sentencia impugnada.

Así, la sentencia (Sec. 4ª) de 14 de noviembre de 2018, recurso de casación nº 4753/2017, señala que "El auto de admisión no apreció interés objetivo en la cuestión de la incongruencia pero, a pesar de ello, la parte recurrente pudo insistir en su escrito de interposición en la falta de motivación e incongruencia, dado que ya la había denunciado en su escrito de preparación [artículo 92.3. a) LJCA y Auto de 2 de julio de 2018 (casación 5580/2017)]"; Más clara aún es la sentencia de la sección 5ª de esta Sala de 20 de noviembre de 2018, recurso de casación nº 1294/2017, que se pronuncia expresamente sobre una infracción in procedendo (incongruencia) no identificada en el auto de admisión; y estima el recurso de casación, señalando que lo concernido es "el derecho del recurrente a la tutela judicial efectiva del art. 24 del texto constitucional que, expresamente, invoca NOVENO.- En síntesis, se trata de casos en que la cuestión orillada en el auto de admisión es antecedente lógico y jurídico de la que presenta interés casacional o guarda alguna clase de conexidad, o bien su análisis y resolución enerva o desactiva el interés casacional formalizado en el auto. Aun partiendo, solo a efectos puramente dialécticos y con todas las cautelas, de que el auto de admisión no agota todas las cuestiones que

pueden ser examinadas en la sentencia –no en vano, parece ya sólido y estable el criterio de que no caben declaraciones de admisión o inadmisión parcial–, no se puede predicar, como consecuencia necesaria, que todas y cada una de las cuestiones o infracciones incorporadas al escrito de interposición deban ser explícitamente contestadas, a todo trance, al margen de las circunstancias concurrentes en ellas, esto es, con independencia de la conexión con el objeto estricto del interés casacional declarado; o también al margen de que presenten, cada una de las expuestas, algún asomo de interés casacional objetivo –en suma, que interese su resolución no sólo al derecho pretendido por el recurrente, sino a la comunidad jurídica, con el propósito de formar jurisprudencia–. De no ser ello así, estaría en manos del recurrente, acumulando en su escrito de interposición vulneraciones variadas de preceptos o normas, con tal que ya se hubieran anunciado en el escrito de preparación, la precisión del objeto y ámbito del pronunciamiento casacional, pasando por encima del interés casacional mayor, o menor, o nulo, que presentasen tales infracciones, lo que, obviamente, no ha podido ser querido por nuestra ley procesal, aun partiendo de la base hipotética de aceptar esa posición maximalista, que en todo caso debe girar alrededor de ese concepto nuevo del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia. Una de las razonables soluciones opuestas a esa libertad absoluta de configuración casacional que preconiza la recurrente, la incorpora esta misma Sección. Así, alguna sentencia se mueve en el sentido de requerir a la parte recurrente un especial esfuerzo argumentativo en tal sentido, si quiere que el Tribunal de casación analice tales cuestiones en la sentencia. A título de muestra, la sentencia de esta misma Sección Segunda de 12 de febrero de 2020, pronunciada en el recurso de casación nº 5724/2018, así parece indicarlo, cuando señala que el auto de admisión acota la cuestión de interés casacional y advierte especialmente los límites del enjuiciamiento "que no cabe ampliar más allá de concurrir alguna peculiaridad del caso concreto que la parte debe justificar de suficiente interés casacional para ampliar el debate ya acotado". Desde esta perspectiva, la Sección de enjuiciamiento del recurso de casación sólo tendría que analizar y decidir en su sentencia las cuestiones que ella misma declarase efectivamente dotadas de interés casacional, ya fueran las anteriormente

identificadas, en tal sentido, en el auto de admisión, ya las que, aun no habiendo sido tenidas como tales en el auto, hubieran sido desarrolladas en la interposición y revistieran tal interés para la Sala de enjuiciamiento. De no ser así, accederían a la casación materias o cuestiones carentes por completo de interés casacional. A título ejemplificativo, la sentencia mencionada afirma que: "...las incertidumbres que sobre los problemas anteriormente identificados, si se han establecidos unos límites a los que debe someterse el escrito de interposición de las partes y que, en definitiva, van a delimitar el enjuiciamiento a llevar a cabo. Así se excluye del recurso de casación, en este caso ex lege, las cuestiones de hecho y la valoración de la prueba. Tampoco caben plantear cuestiones nuevas. En esta línea también deben excluirse aquellas cuestiones que expresamente han sido excluidas en el auto de admisión (por contraste con lo razonado en el ATS 6077/2020). Por último, se ha dejado dicho que este recurso de casación, con eminente vocación nomofiláctica, no puede desvincularse del caso concreto objeto de enjuiciamiento, en tanto que dicha función no debe hacerse en abstracto, de manera ajena a la controversia surgida entre las partes, en tanto que de otra manera se convertiría el Tribunal Supremo en órgano consultivo, y se subvertiría la naturaleza de las sentencias trocándolas en meros dictámenes, por ello las interpretaciones de las normas jurídicas y la doctrina que emane debe tener como obligado punto de referencia el caso concreto que se enjuicia, lo que descubre un elemento de utilidad, en tanto que el pronunciamiento que se dicte sirve en cuanto da satisfacción a los intereses actuados que han desembocado en el recurso de casación, de suerte que no procede fijar doctrina jurisprudencial en abstracto, desconectada del caso concreto, por lo que no ha lugar a entrar sobre las cuestiones que pudieran presentar interés casacional, si a la conclusión a la que se llegue resulta ajena e irrelevante para resolver el caso concreto".

Siguiendo esta línea, la parte recurrente tendría la carga de justificar de manera convincente en su escrito de interposición la pertinencia de que esas otras cuestiones se examinen en la sentencia; y si no lo hiciera, se produciría un rechazo de éstas, por no haberse fundamentado convincentemente sobre ellas su interés casacional

objetivo y no haber superado el obstáculo de su falta de apreciación en el auto de admisión. Por otra parte, aun cuando la Sección Primera de esta Sala tiene dicho que "[...] el silencio del auto de admisión respecto de determinadas cuestiones no equivale a su rechazo implícito, sino que sencillamente debe interpretarse en el sentido de que las cuestiones positivamente apreciadas como dotadas de interés casacional son por sí solas suficientes para dar lugar a la admisión, sin que ello implique una consideración peyorativa sobre la demás [...]", ello constituye una declaración general, válida como regla común, pero que permite pautas en contrario: por citar ejemplos abundantes y cotidianos, el silencio del auto no puede siempre considerarse, sin graves objeciones jurídicas o prácticas, como un nihil obstat indiferenciado a cualesquiera cuestiones: así, las que han sido sistemáticamente rechazadas en otros asuntos, de forma explícita, como las relativas a las dilaciones en el procedimiento inspector; la culpabilidad en la sanción, y otras; las relativas a la interpretación de preceptos derogados; las cuestiones de hecho o prueba; aquellas en las que ya hay jurisprudencia; las que son tan singulares y circunstanciales que no es posible examinarlas para la creación de un criterio de validez general, etc."

¿Es posible, pues, formular, como conclusiones de todo ello, algunas reglas que permitan alcanzar certeza a los recurrentes respecto al ámbito objetivo del debate casacional y al cumplimiento de sus cargas procesales cuando se enfrentan al escrito de interposición?

A ello responde el repetido Acuerdo no jurisdiccional de 3 de noviembre de 2021 en estos términos:

"Una vez admitido el recurso de casación, el escrito de interposición puede extenderse legítimamente sobre todas las infracciones que habrían sido apuntadas en la preparación, sin necesidad de limitarse únicamente a las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional.

En definitiva, la parte recurrente no incurre en contravención de la normativa procesal aplicable si incluye en su interposición consideraciones o argumentos referidos a infracciones jurídicas anunciadas en la preparación, aunque no valoradas expresa y positivamente por el auto de admisión como dotadas de interés casacional".

2.2.4 ¿Los razonamientos de los autos referenciados suponen reconocer a la sección de enjuiciamiento facultades semejantes al “planteamiento de la tesis”, (artículos 33.2 y 65.2 LJCA)?

Según lo visto hasta el momento, la respuesta a este interrogante parece más clara cuando se trata de identificar que el auto de admisión erró al apreciar interés casacional, o al formular la cuestión a la que se le atribuye. Así, el ATS 6077/2020 continuaba afirmando:

“Cabe añadir a lo anterior que el devenir práctico del nuevo recurso de casación ha mostrado algunas disfunciones que la parca regulación normativa no soluciona y que han debido salvarse acudiendo a principios y reglas generales.

Así, es de señalar que una de las disfunciones más significativas se produce en alguna ocasión cuando las cuestiones identificadas en el auto de admisión como de interés casacional no se corresponden con la controversia suscitada entre las partes, apartándose del verdadero debate, lo que ha exigido que el Tribunal de enjuiciamiento haya introducido matizaciones o precisiones para facilitar la respuesta a las cuestiones planteadas o sobre las que verdaderamente gira el debate y que no han sido correctamente enfocadas en el auto de admisión, llegando incluso al extremo de no apreciarse vinculación alguna entre la razón de decidir y la cuestión de interés casacional, en cuyo caso, la dicotomía entre la principal función asignada al nuevo recurso de casación de depuración del ordenamiento jurídico primando su carácter en el llamado ius constitutio-nis, y la secundaria de dar satisfacción al ius litigatoris, cuando no resulta posible la labor nomofiláctica, sobre la base del cumplimiento del principio de tutela judicial efectiva, se ha resuelto dando satisfacción a los intereses legítimos en debate; véase al respecto la sentencia de 13 de marzo de 2018, rec. 53/2017, o la de 23 de mayo de 2018, rec. cas. 1880/2017. En otros supuestos, al no tener incidencia en la resolución del caso enjuiciado la cuestión suscitada por la Sección Primera, no se entra a resolver sobre la misma; al efecto pueden verse las sentencias de 6 de marzo de 2018, rec. cas. núm. 350/2018 y de 11 de mayo de 2018, rec. cas. núm. 779/2018, o la más reciente de 25 de junio de 2019, rec. cas. 2357/2017. Lo cual resulta acorde con la esencia del nuevo recurso

de casación, puesto que este no se configura como un recurso abstracto y desvinculado del caso concreto, ni es labor del Tribunal a modo de órgano consultor el interpretar normas que resultan inútiles para la resolución del debate y la real controversia suscitada entre las partes, y, claro está, se acude por las partes al recurso para obtener la satisfacción de los intereses subjetivos en juego, a la que el Tribunal viene obligado a dar respuesta, porque una respuesta, al menos, exige el principio de tutela judicial efectiva”.

Por el contrario, parece en la actualidad menos clara la respuesta respecto a si la sección de enjuiciamiento podría atribuir interés casacional objetivo (justificado por la parte recurrente) a alguna cuestión adicional a las identificadas por el auto de admisión y que no guarde relación de conexidad, antecedente lógico o causal o accesoriedad respecto a la cuestión identificada en el auto de admisión.

Sin embargo, puede considerarse latente esta posibilidad en los razonamientos más arriba referenciados. Nótese la relevancia que a estos efectos adquieren algunos del ATS 5432/2021 pasajes como los que siguen:

“...la Sección de enjuiciamiento del recurso de casación sólo tendría que analizar y decidir en su sentencia las cuestiones que ella misma declarase efectivamente dotadas de interés casacional, ya fueran las anteriormente identificadas, en tal sentido, en el auto de admisión, ya las que, aun no habiendo sido tenidas como tales en el auto, hubieran sido desarrolladas en la interposición y revistieran tal interés para la Sala de enjuiciamiento...”.

“...no se puede predicar, como consecuencia necesaria, que todas y cada una de las cuestiones o infracciones incorporadas al escrito de interposición deban ser explícitamente contestadas, a todo trance, al margen de las circunstancias concurrentes en ellas, esto es, con independencia de la conexión con el objeto estricto del interés casacional declarado; o también al margen de que presenten, cada una de las expuestas, algún asomo de interés casacional objetivo -en suma, que interese su resolución no sólo al derecho pretendido por el recurrente, sino a la comunidad jurídica, con el propósito de formar jurisprudencia...”

2.3. LA VINCULACIÓN ENTRE LIQUIDACIÓN Y SANCIÓN CON IMPUGNACIÓN ACUMULADA EN EL MISMO RECURSO.

Este es un supuesto especialmente característico del ámbito tributario en el que se plantea la relación entre el auto de admisión y el debate casacional como cuestión endógena al propio recurso de casación, como singularidad en el orden contencioso-administrativo que se corresponde con un escenario múltiple y general en lo tributario.

En efecto **la vinculación entre los actos de liquidación y sanción subyacentes en los recursos es muy frecuente en lo tributario**, de tal modo que el interés casacional objetivo que se atribuya a determinadas cuestiones que atañan a uno u otro pueden presentar una interdependencia que impida racionalmente resolver aisladamente sin caer en una desnaturalización del recurso de casación por adentrarse en cuestiones fácticas. Y a partir de aquí nos adentramos en unos terrenos en los que ya no se cuenta con resoluciones de la Sala Tercera que contemplen estos matices específicos y sobre cuya necesidad de respuesta llamamos la atención.

No resulta demasiado difícil resolver la situación en la que se dota de interés casacional objetivo a una cuestión que atañe a una liquidación, determinante de correlativa sanción. En estos casos, fijado el criterio respecto a la cuestión apreciada por el auto de admisión (*ius constitutionis*) no resulta difícil que la sección de enjuiciamiento resuelva todas las cuestiones deducidas en el proceso (artículo 93.1 LJCA), extendiendo la cognición y alcance de la casación a una eventual estimación de las pretensiones de anulación de la sanción derivadas de la anulación de la liquidación de la que trajo causa.

Pero más problemas se presentan en la situación inversa: cuando, aparentemente, la casación no alcanza a la sentencia de instancia en todo lo relativo a la liquidación. Por ejemplo, es posible que, en un supuesto en el que subyace la impugnación acumulada de una liquidación y una sanción (de las establecidas en los artículos 191 a 197 LGT), el auto de admisión hubiera apreciado que concurre interés casacional objetivo de alguna cuestión específicamente vinculada a la sanción pero que, por no tratarse de cuestión ligada al elemento subjetivo del injusto, determine una cognición en la que resulte obligado resolver respecto a la tipicidad de la conducta.

En estos casos, **¿resulta admisible mantener al margen de tal enjuiciamiento una liquidación que, en definitiva, es la que fija el elemento obje-**

tivo de la infracción? Según lo analizado en 2.2 podría concluirse que la sanción presenta un elemento esencial de conexidad con la liquidación, siendo esta antecedente lógico y causal de la primera, pero es posible detectar supuestos en que se ha considerado por la Sección segunda que el enjuiciamiento queda efectivamente limitado a la sanción según la acotación efectuada por el auto de admisión.

Pero, si la resolución de la cuestión con interés casacional objetivo evidenciara la improcedencia de la regularización administrativa determinante del elemento objetivo del tipo, **¿ofrece el sistema jurídico algún mecanismo extraordinario de revisión o remoción de la sentencia de instancia que quedó firme respecto a una liquidación que se reconoce no ajustada a Derecho en una sentencia relativa a la sanción?**

A su vez, se reproducen aquí los interrogantes 1, 2, 3 y 4 desglosados en 2.2 con la variante de que **la relación entre el auto de admisión y el debate casacional ya no se limita a los aspectos, o motivos de oposición sobre los que se pueden identificar cuestiones con interés casacional objetivo, de un único acto impugnado, sino que la casuística puede desdoblarse y ganar complejidad siendo dos los actos impugnados, de naturaleza distinta, pero ligados por una conexión esencial.**

2.4. LA VINCULACIÓN ENTRE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DISTINTAS CON REGULARIZACIONES IMPUGNADAS EN DISTINTOS RECURSOS: RELACIÓN "EXÓGENA" ENTRE EL AUTO DE ADMISIÓN Y OTROS RECURSOS (DE CASACIÓN O DE INSTANCIA), O PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS (DE REVISIÓN, DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS O SANCIONADORES)

También es posible identificar la **problemática que se presenta en otros supuestos de interconexión entre obligaciones tributarias que, a su vez, pueden haber sido objeto de impugnación en recursos que no siempre son objeto de acumulación, cuyas resoluciones debieran guardar congruencia sistemática, pero sin caer en un automatismo de apreciación que determine una identidad de resolución que postergue aspectos diferenciales que puedan singularizar cada uno de los casos.**

En efecto, en materia tributaria no es infrecuente que las regularizaciones administrativas determinen un conjunto de regularizaciones conexas (más allá del único supuesto de obligaciones conexas del propio obligado tri-

butario regulado por el artículo 68.9 LGT a efectos de interrupción de la prescripción) que implican obligaciones tributarias distintas (conceptos y/o períodos distintos) del mismo obligado tributario, o también de distintos obligados tributarios (regularizaciones que atañen al mismo o distintos conceptos y/o períodos en supuestos de vinculación de relación sociedad/socios).

En todos estos casos nos podemos encontrar con **distintas sentencias de instancia, condicionadas por la que podríamos llamar "regularización originaria" cuya confirmación o anulación en el recurso contencioso-administrativo de instancia condiciona el devenir procesal de la impugnación de las "regularizaciones conexas"**. La situación procesal de estos "conjuntos" de regularizaciones se complica en ocasiones porque, en función de las distintas cuantías, podemos encontrarnos con sentencias de instancia dictadas por distintos órganos jurisdiccionales y además con saltos en el tiempo. Ello viene, a su vez, condicionado por una aplicación tradicional de las normas de acumulación de recursos y reclamaciones establecidas en el artículo 230 LGT que supone, en demasiadas ocasiones, un complejo *iter* de impugnaciones individualizadas en las que se diluye el criterio de especialización de las vocalías de los órganos económico-administrativos que han intervenido con carácter previo. Una de las propuestas analizadas en otros capítulos de la presente obra, en orden a evitar estos problemas, se centra en la necesidad de aplicar de modo distinto las reglas de acumulación de recursos y reclamaciones que atañen a obligaciones conexas.

Pero, además, a efectos casacionales ello también determina diversos interrogantes.

Si las diversas partes recurrentes sostienen que la "regularización originaria" fue realizada partiendo de una determinada interpretación de alguna norma –sustantiva en los casos mayoritarios, pero también podría surgir el problema partiendo de una controversia relativa al régimen de la prescripción o a alguna cuestión procedimental– y tratándose de una interpretación confirmada por la sentencia de instancia de la que se discrepa, la identificación de la cuestión respecto a la que se pretende fijación de doctrina por el TS deberá realizarse a partir de que recae la primera sentencia de instancia (que no tiene por qué ser necesariamente la dictada respecto a la "regularización originaria) y deberá ser reiterada posteriormente respecto a cada una de las diversas sentencias de instancia. La casuística en estos casos puede ser muy diversa, pero es posible

plantear en abstracto diversas situaciones en las que surgen aspectos relevantes a resolver en la secuencia fase de admisión/fase de enjuiciamiento de los recursos de casación.

2.4.1 *En primer término, cuando recae antes en el tiempo la sentencia de instancia relativa a la "regularización originaria", se prepara casación frente a ella, y se admite por alguna cuestión cuya resolución condiciona la totalidad del conjunto de "regularizaciones conexas" que han sido realizadas –respecto al mismo u otros obligados tributarios, y respecto al mismo u otros conceptos y/o períodos– sería lógico que quedaran en suspenso todos los procedimientos administrativos y/o procesos contencioso-administrativos que pudieran hallarse en curso respecto a las "regularizaciones conexas".*

Este es un aspecto que atañe en realidad a esa relación exógena entre:

- (a) la fase de admisión del recurso de casación y la tramitación, suspensión y resolución de los procedimientos administrativos en curso, ya fueran todavía de aplicación de los tributos o de revisión administrativa,
- (b) así como a la relación entre la fase de admisión del recurso de casación y el enjuiciamiento por los órganos jurisdiccionales en los procesos de instancia.

Sin embargo, aun siendo una relación "exógena" no queríamos dejar de ponerlo de manifiesto dadas las **incertidumbres actuales respecto a si las normas establecidas en la LJCA, LGT y LPAC dan cobertura clara para entender imperativa o procedente tal suspensión de todos los procedimientos y procesos en curso**. Se trata de otra realidad distinta de las regularizaciones conexas, pero que guarda identidad sustancial a efectos de este problema y que también es más frecuente en lo tributario que en otros ámbitos sectoriales: la proliferación de escenarios de múltiples actos administrativos dictados siguiendo interpretaciones de preceptos que dan lugar a la identificación de la cuestión a la que se atribuye interés casacional objetivo en algún recurso de casación.

Este es, precisamente, uno de los aspectos en los que se centran actuales propuestas del propio TS. En efecto, en fechas muy recientes se ha hecho

pública la iniciativa para proponer una reforma legislativa, que se elevará al Ministerio de Justicia a través del Consejo General del Poder Judicial, que incluya una modificación del artículo 64 de la LJCA, para que los juzgados o tribunales puedan suspender causas que presentan identidad jurídica sustancial con recursos pendientes de casación ante el Supremo, y hasta que el alto tribunal se pronuncie al respecto. La finalidad sería evitar que los juzgados y tribunales dicten sentencias que puedan resultar contrarias a la decisión que en el futuro pueda adoptar el TS, en aras de una mayor seguridad jurídica. Tratándose de procesos contencioso-administrativos no se presentan problemas asociados al régimen de la prescripción. Sin embargo, es indudable la presencia de un interés general que se concreta en la necesidad de evitar que recaigan sentencias prescindiendo de que se encuentra ya controvertida la interpretación de normas determinantes del sentido de sus fallos. No se olviden las dificultades que puede plantear posteriormente la admisión de recursos de casación contra tales sentencias, por entenderse que ya se encuentra fijada la doctrina sentada en el primer recurso de casación admitido.

Con relación a ello resulta especialmente destacable la incidencia (o no) sobre el derecho a la tutela judicial efectiva que presenta la no suspensión de los procesos jurisdiccionales en curso en los casos en los que ya ha sido admitida por el TJUE una cuestión prejudicial que atañe a la normativa concernida en el recurso contencioso-administrativo. Esta cuestión ya ha sido identificada y dotada de interés casacional objetivo por el ATS 3305/2022 (ECLI:ES:TS:2022:3305A) en los siguientes términos: *"2. Esclarecer si vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva, en su vertiente de derecho a un proceso sin dilaciones indebidas, la decisión de un órgano judicial de no suspender el proceso hasta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea resuelva un recurso, ya admitido, en el que se cuestiona la legalidad de la norma aplicable para resolver la controversia suscitada en el propio proceso"*. La justificación es la siguiente:

"La decisión de plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional que conoce del litigio y está en función de la necesidad de contar con una interpretación del Derecho comunitario que se presenta como esencial para que el órgano jurisdiccional nacional pueda resolver con absoluto respeto de ese derecho, la cuestión jurídica sometida a su decisión".

Ahora bien, partiendo de que nos encontramos ante una decisión que se atribuye al órgano jurisdiccional con arreglo al principio de exclusividad jurisdiccional, que reconoce el artículo 117.3 CE, lo que se plantea ahora es la conveniencia de compatibilizar esa potestad atribuida al juzgador con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva –en su vertiente de derecho a un proceso sin dilaciones indebidas–, en aquellos supuestos en los que ya se encuentre planteada una cuestión ante el TJUE, de modo que pueda resultar conveniente no continuar en la tramitación del proceso hasta que se resuelva tal cuestión prejudicial, con el fin de evitar que se consolide en un Estado miembro– en este caso España–, una interpretación de las normas nacionales que no se ajuste a las normas del derecho comunitario, o, que en otro caso, obligue a la parte a acudir al Tribunal Supremo, con igual fin de impedir que se consolide esa interpretación por los juzgados o tribunales de las normas nacionales que no se ajuste a las normas del derecho comunitario.

Igualmente, en este caso, esta concernida la interpretación del derecho a la tutela efectiva –en su vertiente de derecho a un proceso sin dilaciones indebidas– desde el prisma del derecho fundamental europeo a la buena administración, consagrado en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. En efecto, este recurso plantea la proyección de este derecho fundamental europeo desde una perspectiva ad intra, cuando hasta ahora nuestra jurisprudencia había aplicado este principio en su vertiente ad extra.

Por último, debemos indicar que el planteamiento de la parte recurrente permite constatar la carencia de regulación expresa de este problema procesal en nuestra Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, por lo que se hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, pues la labor de crear jurisprudencia no tiene por objeto la mera reproducción de los preceptos legales, sino que su fin consiste en la fijación de pautas sobre su interpretación llamadas a complementar el ordenamiento jurídico mediante la determinación del recto sentido de la norma, la integración de sus lagunas y la unificación de la diversidad de criterios que puedan seguir los tribunales en su aplicación.

A este respecto, es cierto que el artículo 37.2 LJCA prevé la posibilidad de emplear la técnica del conocido como "pleito testigo", que permite suspender el curso de varios recursos contencioso-administrativos cuyo objeto

sea coincidente con uno o varios hasta que se dicte sentencia en este o estos últimos, pero dicho precepto puede resultar insuficiente a efectos de la cuestión que ahora se suscita."

Con esta misma línea de razonamiento, *mutatis mutandi*, puede cuestionarse cuál debe ser la situación procesal de los recursos contencioso-administrativos en curso a partir del momento en que se publican los autos de admisión de recursos de casación en los que se identifican cuestiones cuya resolución, en cuanto a la fijación de doctrina propia del *ius constitutionis*, va a ser determinante para la resolución de los pleitos pendientes. Es decir, subyace en el ATS 3305/2022 la misma lógica de las propuestas del TS a las que nos hemos referido, apuntándose incluso la posibilidad de que la garantía del derecho a la tutela judicial efectiva pueda ser salvada bien mediante modificación específica de la LJCA o bien incluso, ante la carencia actual, mediante integración de tal laguna por la propia jurisprudencia que dicte el TS.

Tal como previamente hemos advertido una modificación normativa en este sentido, o una integración de esta laguna normativa mediante fijación de criterio, no presentaría ningún problema en orden a la dinámica de los plazos de prescripción tributaria, puesto que no puede producirse su consumación por paralización o suspensión de la vía contencioso-administrativa. Ahora bien, parece difícil no asumir que esa misma lógica debiera ser trasladable a la vía económico-administrativa; y aquí ya sí nos encontramos (i) ante unos plazos de resolución determinantes del fin del devengo de los intereses de demora (artículo 26.4 LGT), (ii) ante la posibilidad de que se perjudiquen los plazos de prescripción tributaria que, en función de criterios interpretativos no discutidos en la actualidad, sí son susceptibles de consumación por inactividad de los Tribunales Económico-Administrativos.

Por tanto, asumiendo las bondades de la propuesta impulsada por el propio TS, desde aquí se propone estudiar y analizar cuáles serían las modificaciones normativas a introducir, por congruencia, en la LGT.

Estando en juego en los procedimientos administrativos (tanto de aplicación de los tributos como de revisión administrativa) el régimen de la prescripción tributaria en interacción con la obligación de resolver en plazo se trata de un interrogante que requiere certeza en su respuesta, si es que se quiere hacer trascender la función nomofiláctica del recurso de casación con la intensidad necesaria para evitar que se dicten actos y resoluciones administrativas eventualmente contrarias al criterio que pudiera fijarse.

2.4.2 *En segundo lugar, lo que desde luego parece indiscutible es que admitido el recurso de casación preparado contra la sentencia de instancia que confirmó la "regularización originaria" por cuestión condicionante de las "regularizaciones conexas", debería ser incuestionable la admisión de los recursos de casación posteriormente preparados, antes de que se dicte sentencia por la sección de enjuiciamiento respecto a la sentencia de instancia confirmatoria de la "regularización originaria, por los distintos recurrentes contra las sentencias de instancia confirmatorias de las "regularizaciones conexas".*

La prevalencia en este caso del *ius constitutionis* resulta notoria, y no debe plantear problemas la admisión de los correlativos recursos de casación relativos a las "regularizaciones conexas" condicionados por la interpretación que se otorgue a los preceptos concernidos habiendo sido esta misma cuestión suscitada en los escritos de preparación.

Mayores dudas se plantean, en cambio, en la situación en la que (siendo distintos los recurrentes y no teniendo por qué haberse desplegado una defensa conjunta) en algún escrito de preparación no se hubiera planteado la cuestión a la que la Sección de admisión atribuyó interés casacional objetivo en el recurso de casación relativo a la "regularización originaria" y que condiciona nuclearmente las "regularizaciones conexas, **¿cabe, según lo analizado en 2.2, que en estos casos la Sección de admisión aprecie de oficio la presencia de tal interés casacional en una cuestión no señalada por los recurrentes?**

A su vez, si los recurrentes en las "regularizaciones conexas" hubieran logrado la admisión del recurso de casación preparado contra sus sentencias de instancia por otras cuestiones distintas –(lo cual es perfectamente posible dado que el impacto de la "regularización originaria" puede alcanzar no solo a períodos distintos sino también a conceptos tributarios distintos y pueden haberse suscitado diversos problemas que justifican pronunciamientos del TS):

- **¿hasta dónde la Sección de enjuiciamiento puede y debe entrar únicamente a considerar el impacto y alcance de lo admitido (y sentenciado ya o no) respecto la "regularización originaria"?**;

- ¿permite el artículo 24 CE limitar el debate casacional a una remisión a la existencia de firmeza o cosa juzgada relativa a la "regularización originaria"?
- ¿influiría en la respuesta una posterior modificación de criterio TS, o la incidencia de alguna STC o STJUE?;
- en atención al *ius constitutionis*, ¿sería admisible que llegaran a dictarse distintas sentencias en cuyo resultado global haya quedado relegado el principio de regularización íntegra construido por el propio TS?.

2.4.3 A su vez, también surgen similares interrogantes en la situación que se produce, cuando la Sección de enjuiciamiento ya ha fijado criterio –en sentido favorable a los recurrentes– respecto a la regularización "originaria", no se suspendieron los recursos relativos a las "regularizaciones conexas" y la cuestión a la que atañe el criterio fijado en el recurso de casación relativo a la "regularización originaria" no fue contemplada en los escritos de demanda y contestación a la demanda.

La STS 2995/2020 (ECLI:ES:TS:2020:2995) resuelve que debe integrarse en el debate de procesal el efecto de una nueva, y decisiva, Jurisprudencia del TS invocada mediante Escrito de conclusiones y en la que se ampara un nuevo motivo jurídico para basar la única pretensión anulatoria. Es decir, se resuelve a favor del artículo 24 CE, y del valor y fuerza vinculante de la Jurisprudencia en función de la intensidad imprimida al *ius constitutionis*. Pero, hasta donde conocemos, falta por completar dicha doctrina con el criterio relativo a los supuestos en los que la nueva Jurisprudencia recae con posterioridad a los escritos de conclusiones.

Como puede observarse, se trata de distintos interrogantes en los que –en suma– se abre el debate respecto a cuál debe ser el alcance del principio de oficialidad, frente a los principios dispositivo y de preclusión en función de las cargas y actividad procesal de las partes.

2.4.4 ¿Qué sucede en los casos en los que, en función de la sucesión de los tiempos y los devenires procesales, se alcanza la admisión y posterior estimación de un recurso de casación preparado por algún recurrente (ya sea quien impugna la "regularización originaria" o quien lo hace respecto a su "regularización conexa"), se fija un criterio interpretativo respecto a la normativa concernida del que resulta que no fue ajustado a Derecho el conjunto de las regularizaciones, y alguna de las otras regularizaciones ya ha alcanzado firmeza?, ¿cabe acudir en estos casos a algún recurso extraordinario?

Ciertamente nos encontramos ya en una dimensión exógena al recurso de casación, pero la respuesta que se otorgue a estos interrogantes apunta directamente hacia la respuesta que quiera otorgarse al valor y efectos de la jurisprudencia interpretativa sentada por el TS en el nuevo recurso de casación.

Es de señalar respecto a ello el criterio fijado por el TEAC:

Criterio **1** de **1** de la resolución: **00/04334/2013/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **04/04/2017**

Asunto:

IRPF. Transparencia fiscal. Pronunciamiento administrativo o jurisdiccional que anula la regularización en sede de la sociedad. Consecuencias en sede de los socios, cuyas liquidaciones son firmes. Posibilidad de Recurso Extraordinario de Revisión.

Criterio:

En caso de que la regularización a los socios sea firme y posteriormente un pronunciamiento, administrativo o jurisdiccional, anulara la regularización en sede de la sociedad transparente, dada la firmeza de las liquidaciones practicadas a los socios éstos podrán plantear RECURSO EXTRAORDINARIO DE REVISION aportándose como "documento de valor esencial que evidencia el error cometido" aquel pronunciamiento que anula la regularización en sede de la sociedad "transparente", recayendo fallo estimatorio en el recurso extraordinario de revisión.

Por contra, no cabe plantear, ni solicitud de devolución de ingresos indebidos, ni "extensión de efectos" de la resolución administrativa prevista en el art. 69 del RD 520/2005 (en caso de que aquel pronunciamiento lo sea de un Tribunal Económico Administrativo).

En definitiva, no se ha pretendido agotar (ni mucho menos) la casuística específica del ámbito tributario en la que surgen problemas relativos a la relación endógena al propio recurso de casación (entre el auto de admisión y el ámbito objetivo del debate casacional, siendo uno o varios los actos impugnados), así como a su relación exógena con otros recursos y procedimientos. El objetivo es evidenciar que la complejidad de lo tributario (poco conciliable con la rigidez) aconseja tener sus singularidades en cuenta para el diseño y adopción de soluciones generales destinadas a superar las incertidumbres actuales.

3. LOS EFECTOS EN EL TIEMPO DE LOS CAMBIOS JURISPRUDENCIALES, PROBLEMAS PRÁCTICOS Y PROPUESTAS EN PRO DE LA SEGURIDAD JURÍDICA

3.1. LA PROBLEMÁTICA EN GENERAL

Una de las cuestiones que suscita mayor polémica en el seno del recurso de casación (tanto en el actual modelo como en el ya derogado) es la de los efectos en el tiempo de los cambios jurisprudenciales. ¿Tienen alcance meramente prospectivo o pueden extenderse retrospectivamente hacia el pasado?

La cuestión se planteó con toda su crudeza con ocasión de las sentencias de la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS de 16 (1505/2018, ECLI:ES:TS:2018:3422), 22 (1523/2018, ECLI:ES:TS:2018:3511) y 23 de octubre de 2018 (1531/2018, ECLI:ES:TS:2018:3519), que cambiaron la jurisprudencia relativa al sujeto pasivo del impuesto sobre actos jurídicos documentado (IAJD) devengado por el otorgamiento de escrituras públicas de préstamo con garantía hipotecaria. Estas tres sentencias quedaron, sin embargo, desactivadas por otras tantas pronunciadas por el Pleno de la Sala el 27 de noviembre de 2018 (1670/2018, ECLI:ES:TS:2018:3885; 1671/2018, ECLI:ES:TS:2018:3887; y 1669/2018, ECLI:ES:TS:2018:3888).

No obstante, entre el pronunciamiento de aquellas tres primeras sentencias, que, cambiando el criterio jurisprudencial, determinaron que en tales

casos el sujeto pasivo era el prestamista acreedor hipotecario y las tres segundas, que dejaron sin efecto la alteración del rumbo jurisprudencial, volviendo al criterio consistente en que el sujeto pasivo es el prestatario²⁷¹, hubo un intenso debate en torno a si ese cambio jurisprudencial permitía a las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas reclamar a las entidades financieras prestamistas el pago del impuesto que en su momento auto-ingresaron y liquidaron los "indebidos" (en los términos del criterio de las tres sentencias de la Sección Segunda después corregido por el Pleno) sujetos pasivos prestatarios.

Los efectos hacia el pasado de un cambio jurisprudencial quedan, en primer término, forzosamente acotados por una exigencia estructural de nuestro sistema tributario, que sirve a la seguridad jurídica: el plazo de prescripción de cuatro años. El cambio no permite a la Administración tributaria actuar en relación con situaciones respecto de las que, con arreglo al artículo 67.1 LGT, ha prescrito su derecho a revisar el pasado, comprobando e inspeccionando a los sujetos pasivos para alcanzar una correcta determinación de la deuda tributaria.

Otro límite que se alza frente a los efectos retrospectivos de los cambios jurisprudenciales encuentra sustento en el principio que prohíbe el enriquecimiento injusto. Un cambio jurisprudencial no puede afectar a situaciones ya agotadas, si bien no consolidadas, si su aplicación lleva a la consecuencia de que se produzca un enriquecimiento injusto en alguno de los polos de la relación jurídico-tributaria. El nuevo criterio debe ser apartado si su aplicación conlleva que, incluso en liquidaciones o autoliquidaciones no prescritas, la Administración tributaria reciba un doble ingreso o el sujeto pasivo perciba la devolución de una suma que no llegó a ingresar en las arcas públicas²⁷².

El mismo principio, impide esos efectos hacia el pasado en los casos en que la relación jurídica y su resultado son inatacables por haber devenido firmes.

(271) Posteriormente, mediante el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre (BOE de 9 de noviembre), se determinó que el sujeto pasivo sería el prestamista.

(272) En el caso del IAJD, se planteaba si las haciendas autonómicas podían dirigirse a las entidades financieras prestamistas para reclamarles el impuesto sin antes devolverlo a quienes "indebidamente" lo habían ingresado (los prestatarios).

Aún en los casos en que la relación jurídico-tributaria esté viva, porque, no habiendo prescrito la potestad administrativa para actuar sobre el pasado, aquella no ha ganado aún firmeza, estando abierto el debate sobre su adecuación a Derecho en cualquiera de las vías de recurso que arbitra el ordenamiento, se erige otro muro de contención para evitar que el cambio jurisprudencial se desborde hacia el pasado: el principio de retroactividad que encuentra su anclaje en el artículo 9.3 de la Constitución.

La jurisprudencia interpreta el marco jurídico vigente en un determinado momento. La norma vigente y los criterios exegéticos de la misma fijados por el TS constituyen el marco jurídico aplicable a una determinada relación jurídico-tributaria. Si esos criterios mudan, aunque la norma siga la misma, el marco jurídico cambia. En términos ordinamentales, una alteración de paradigma jurisprudencial equivale a un cambio de regulación. Vale tanto como si el legislador hubiera modificado directamente la norma o la hubiera derogado, sustituyéndola por otra. El interrogante consiste, pues, en saber si el legislador puede aplicar una nueva norma tributaria hacia el pasado y, en el caso de que la respuesta fuere positiva, con qué límites y en qué condiciones. La respuesta que se obtenga para ese interrogante sirve también, por tanto, para un *overruling* jurisprudencial.

La libertad de configuración del legislador debe ejercitarse dentro y con respeto a los límites que le impone la Constitución. Uno de esos límites viene impuesto por el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 CE. La regulación fiscal retroactiva, como toda disciplina legal, puede colisionar con el mencionado principio (SSTC 127/1987, ECLI:ES:TC:1987:126, FD 9º.B; 173/1996, ECLI:ES:TC:1996:173, FFDD 3º y 4º; y 100/2012, ECLI:ES:TC:2012:100, FD 10º). Pues bien, los mismos límites que se imponen hacia el pasado para todo cambio normativo-tributario acordado por el legislador se deben predicar también de toda mudanza jurisprudencial: las alteraciones de criterio del TS no pueden incidir sobre situaciones jurídicas plenamente consolidadas y agotadas. En otras palabras, debe negárseles fuerza retroactiva de grado máximo.

3.2. TIPOLOGÍA DE SITUACIONES EN MATERIA TRIBUTARIA POTENCIALMENTE AFECTADAS POR LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL SUPREMO

Por tanto, en función de los parámetros generales anteriores, es posible

esbozar un esquema de situaciones diversas sobre las cuales debe considerarse la proyección de los efectos temporales de la doctrina interpretativa fijada en las sentencias dictadas con la nueva configuración del recurso de casación.

3.2.1 Fijación de doctrina respecto a cuestiones sustantivas de las que resulta la improcedencia de los tributos pagados, sin desplazamiento a otra figura tributaria ni desplazamiento a otro obligado tributario.

- Distinción entre supuestos de ausencia de criterio TS anterior que pueda haber generado confianza legítima respecto a la procedencia de los criterios sobre los que se sustentó la exigencia de pago, y supuestos de modificación de criterio anterior TS.
 - ¿extensión de efectos a situaciones firmes/no firmes en supuestos de liquidación administrativa, o actos equivalentes (declaración de responsabilidad, providencias de apremio)?
 - ¿extensión de efectos respecto a ejercicios prescritos/no prescritos en supuestos de autoliquidación?
 - ¿extensión de efectos en fase de ejecución no completada?

3.2.2 Fijación de doctrina respecto a cuestiones sustantivas de las que resulta la improcedencia de los tributos pagados, con posible desplazamiento a otra figura tributaria o desplazamiento a otro obligado tributario.

- Distinción entre supuestos de ausencia de criterio TS anterior y supuestos de modificación de criterio anterior TS: conciliación dinámica principios de legalidad, irretroactividad y confianza legítima.
 - ¿extensión de efectos a situaciones firmes/no firmes en supuestos de liquidación administrativa, o actos equivalentes (declaración de responsabilidad, providencias de apremio)?
 - ¿extensión de efectos respecto a ejercicios prescritos/no prescritos en supuestos de autoliquidación?
 - ¿extensión de efectos en fase de ejecución no completada?

3.2.3 *Traslación de los supuestos 1 y 2 al ámbito sancionador, y fijación de doctrina específicamente relativa a infracciones y sanciones de la que pueda resultar la atipicidad o la ausencia de reprochabilidad:*

- ¿alcance de los efectos temporales de la doctrina por contraste con art. 73 LJCA?

3.2.4 *Fijación de doctrina respecto a cuestiones relativas a prescripción, caducidad o procedimentales de la que resulta una variación en las pautas generales de actuación administrativa.*

- Distinción entre supuestos de ausencia de criterio previo y modificación de criterio previo: determinación de los principios generales afectados.
- Identificación del alcance y efectos temporales de la doctrina fijada cuando supone nulidad de pleno derecho de la actuación administrativa: potencial escenario general de revisión extraordinaria ex LGT y LJCA.
- Efectos temporales de la doctrina fijada en supuestos en que concurre cosa juzgada en supuestos análogos al recurso de casación en el que se sienta el criterio
- Identificación del alcance y efectos temporales de la doctrina fijada cuando supone anulabilidad de la actuación administrativa: ¿posibilidad de modulación de los efectos temporales por referencia al anterior recurso de casación por infracción de ley?

Como puede observarse en este esquema formulado únicamente a los efectos de evidenciar los múltiples interrogantes e incertidumbres actuales, se trata de un problema que presenta notable complejidad en el ámbito tributario. Complejidad derivada de las singularidades de la materia tributaria que hemos venido señalando; y también por las dificultades que presenta la definición del equilibrio de la relación jurídico-tributaria, que no es otro que el equilibrio entre la procura de los intereses generales y la defensa de los derechos de los particulares. A la vista de la evidencia de esa complejidad, consideramos que la propuesta a formular en este momento puede y debe quedar localizada en la necesidad de articular un debate sosegado específico, con todos los operadores implicados, en el que se analicen los muchos problemas que hemos querido apuntar. La solución de algunos de

ellos puede requerir, a su vez, de formulación de criterios del propio TS respecto a la eficacia temporal de sus sentencias (de oficio o a instancia de parte) acercando su pauta de actuación a las adoptadas por el TC y el TJUE, pero es posible que también sea necesaria alguna previsión normativa porque la LJCA no está formulada en atención a lo que se ha convertido en la realidad más común del ámbito tributario: el cumplimiento de las obligaciones tributarias a través de las autoliquidaciones.

A nuestro entender, si lo pretendido es alcanzar consenso y certeza respecto a estas cuestiones, y no convertirlas en un nuevo foco de litigios e inseguridad jurídica, lo más oportuno no es formular propuestas apriorísticas para responder a todo el elenco de interrogantes esbozados en el esquema anterior sino localizar la propuesta en la misma llamada de atención para la urgente apertura de un debate jurídico sobre estos problemas, aun a riesgo de que pueda juzgarse una propuesta vacía de contenido. En nuestro opinión, no lo es.