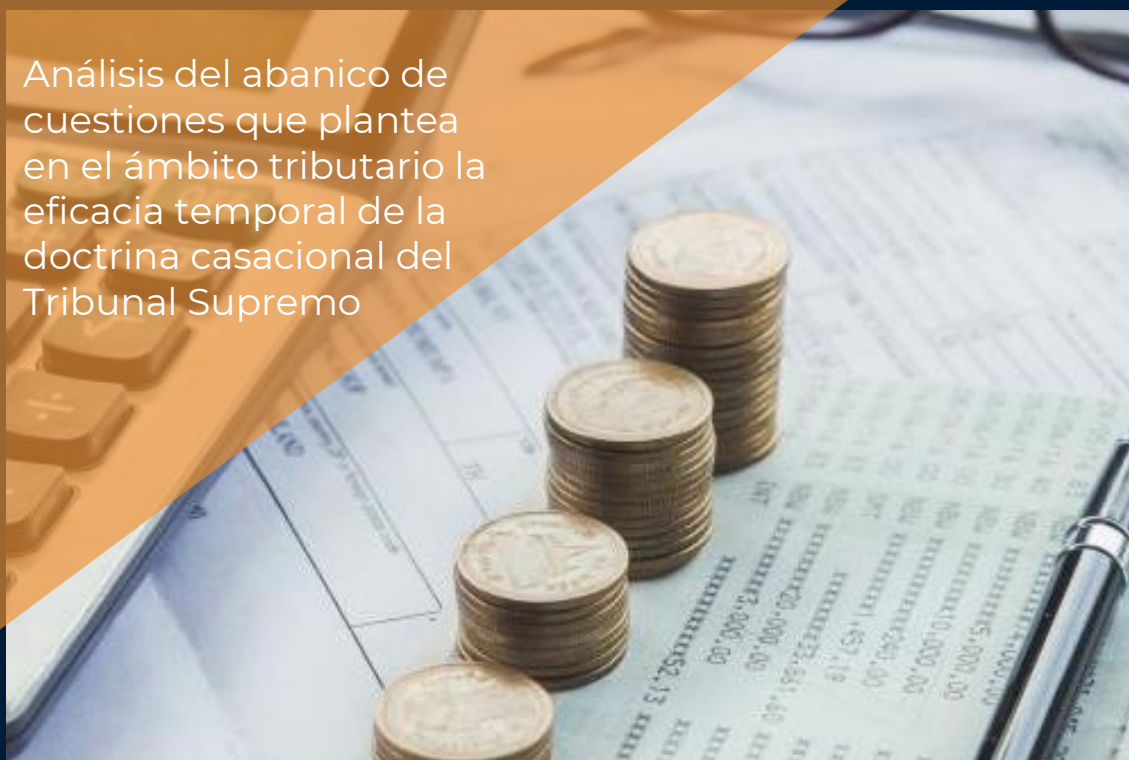


DOCUMENTO DE PROPUESTAS

LOS EFECTOS TEMPORALES DE LA FIJACIÓN Y CAMBIOS DE CRITERIOS INTERPRETATIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA

FUNDACIÓN FIDE | NOVIEMBRE 2022

Análisis del abanico de cuestiones que plantea en el ámbito tributario la eficacia temporal de la doctrina casacional del Tribunal Supremo





**LOS EFECTOS
TEMPORALES DE LA
FIJACIÓN Y CAMBIOS DE
CRITERIOS
INTERPRETATIVOS EN
MATERIA TRIBUTARIA**
DOCUMENTO DE CONCLUSIONES

FUNDACIÓN FIDE
FUNDACIÓN PARA LA INVESTIGACIÓN
SOBRE EL DERECHO Y LA EMPRESA - FIDE
NOVIEMBRE 2022



ABSTRACT

Fide constituyó este Grupo de Trabajo (GT) con el objetivo fundamental de analizar el abanico de cuestiones que plantea en el ámbito tributario la eficacia temporal de la doctrina casacional del Tribunal Supremo, en el nuevo contexto surgido tras los primeros años de rodaje del nuevo recurso de casación en el orden contencioso-administrativo.

Sin duda son cuestiones de índole transversal en todo el orden contencioso-administrativo, pero las singularidades de la materia tributaria evidencian, quizá de modo más acusado que con relación a otros ámbitos sectoriales, el impacto que ha tenido el conjunto de doctrina fijada en los últimos años por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo.

Por ello, la principal propuesta obtenida tras el trabajo desarrollado por el GT -de composición multilateral con presencia de los distintos operadores jurídicos del ámbito tributario- es la necesidad de abrir un debate general que permita (i) visibilizar los distintos problemas prácticos que se plantean para los ciudadanos y para las Administraciones públicas, y, a partir de ello, (ii) alcanzar soluciones que eviten eventual litigiosidad añadida, o colateral, generada por las incertidumbres respecto al alcance y efectos en el tiempo de la doctrina fijada al resolver el TS los distintos recursos de casación.

Encontrándose en la actualidad en tramitación distintas iniciativas parlamentarias con incidencia en la normativa procesal, el GT formula algunas conclusiones parciales para su toma en consideración, planteándose distintas alternativas en aquellos aspectos respecto a los que no se mantiene una posición idéntica por todos los miembros del GT.

Además, en el curso de los trabajos y debates del GT se ha apreciado que determinados aspectos normativos, funcionales u organizativos que conciernen a la dinámica del nuevo recurso de casación en el orden contencioso-administrativo pueden estar operando como condicionantes, aconsejando quizá un proceso de debate respecto a posibles ajustes (revisión o complemento con relación a determinados aspectos) que queda extramuros de los trabajos hasta el momento concluidos por el GT.

Índice

ABSTRACT	3
I.INTRODUCCIÓN: PLANTEAMIENTO, OBJETIVOS Y METODOLOGÍA	1
II. CONTENIDO Y PROPUESTAS:	5
1. CONCLUSIÓN GENERAL.....	5
2. CONTEXTO Y CONCLUSIONES PARCIALES.....	5
2.1 La deseable prevención de focos de litigiosidad subsiguientes a la fijación de doctrina casacional.....	7
1. La ausencia de norma o de doctrina jurisprudencial que habilite un pronunciamiento del TS sobre los efectos temporales de una sentencia.....	8
2.2 La ubicación del precepto legal que contuviese la habilitación para fijar los efectos temporales.....	9
2.3 La limitación de efectos temporales ante supuestos de aplicación del Derecho de la Unión y en los cambios de criterio administrativo	9
2.4 La necesidad o conveniencia del establecimiento <i>a priori</i> de parámetros normativos aplicables a la hora de fijar los límites temporales de la fijación o cambio de criterio	10
2.5 La ponderación de intereses como criterio previo para la fijación de los límites a la eficacia temporal de las sentencias	12
2.6 La necesidad de analizar las diferencias entre fijación de criterio y cambio de criterio a la hora de establecer su relevancia o no sobre la eficacia temporal de las sentencias	14
2.7 La necesidad de coordinar los efectos temporales de las sentencias con el acceso a los procedimientos especiales de revisión.....	16
2.8 La necesidad de integrar los efectos temporales de las sentencias en los incidentes posteriores a sentencia.....	18
INTEGRANTES	19
AGRADECIMIENTOS	20
FIDE	20
COORDINACIÓN ACADÉMICA DEL GRUPO DE TRABAJO:	21

I.INTRODUCCIÓN: PLANTEAMIENTO, OBJETIVOS Y METODOLOGÍA

El GT se constituyó con el **objetivo principal** de analizar los problemas planteados por la **eficacia en el tiempo de la fijación de doctrina casacional** por parte de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS en el **ámbito tributario**.

Los primeros cinco años de andadura de la nueva configuración del recurso de casación en el orden contencioso-administrativo han supuesto un impacto muy notable en materia tributaria, de cuya experiencia ha resultado la irrupción de **nuevos interrogantes jurídicos algunos de los cuales, como el que nos ocupa, son de un carácter transversal**. A la conveniencia del análisis transversal que exige su impacto sobre todo el orden contencioso-administrativo se añade la necesidad de atender a las particularidades que se presentan en materia tributaria.

Por un lado, el nuevo sistema de acceso a la casación, anclado sobre el interés casacional objetivo, ha abierto enormemente el **abanico de cuestiones** sobre las que se pronuncia el TS. De ello ha resultado la **fijación de doctrina respecto a múltiples cuestiones que afectan a todo tipo de procedimientos, obligaciones tributarias y, por así decirlo, “perfil y tamaño” de contribuyentes**. Gran parte de estas cuestiones permanecían tradicionalmente ajenas a los efectos de la jurisprudencia sentada por el TS, dado que el anterior sistema de acceso a la casación estaba basado en la determinación de la cuantía. En particular, ha sido en materia tributaria donde se han evidenciado algunos conflictos, especialmente conocidos, en los que ha sido necesaria su resolución por el Pleno de la Sala de lo Contencioso-administrativo del TS sin que haya sido unánime la posición de todos sus integrantes, precisamente, respecto a la delimitación de los efectos en el tiempo de los cambios de criterio.

Por otro lado, la **coexistencia en el seno del nuevo recurso de casación del ius litigatoris y el ius constitutionis** ha determinado la generación de una jurisprudencia, fijada al resolverse los **recursos de casación suscitados respecto a las circunstancias particularizadas** de los supuestos de hecho subyacentes en los litigios, cuya **eventual proyección y alcance general** impacta sobre muy diversos escenarios relativos a actos y actuaciones de **ambas partes** de la relación jurídico-tributaria.

No debe olvidarse que, en materia tributaria, los **supuestos-tipo** se repiten, en gran número, con mayor frecuencia que en otros ámbitos sectoriales; sin embargo, al mismo tiempo, el alto grado de tecnicismo y complejidad de las normas y procedimientos tributarios determina la eventual concurrencia de múltiples circunstancias o vicisitudes caracterizadoras de los supuestos de hecho. Se incrementa con ello la **dificultad de identificar cuándo nos encontramos exactamente ante doctrina fijada respecto a un supuesto-tipo “puro”**; correlativamente, también se incrementa el **riesgo** de que se generen expectativas de **traslación** automática, y masiva en algunas ocasiones, de tales criterios a

supuestos no idénticos. Es innegable, pues, que un esfuerzo de **eliminación o reducción de toda incertidumbre**, o margen de indefinición, en la **identificación del problema o cuestión suscitada** en los recursos de casación opera como **condición, previa y necesaria, para una correcta identificación de los elementos confluente en la eficacia temporal atribuible a las sentencias dictadas por el TS.**

En este contexto, el GT ha centrado sus esfuerzos en una identificación de los distintos interrogantes actualmente abiertos respecto a la **eficacia temporal atribuible a la doctrina casacional, con la finalidad de intentar colaborar a un incremento de la seguridad, y la paz, jurídica que evite focos colaterales, o secuenciales, de litigiosidad.**

La **metodología** de trabajo empleada en el GT se ha desarrollado en dos fases: una primera fase empírica (detección de problemas) y una segunda fase de análisis técnico jurídico del escenario identificado en la primera fase.

- I. La primera fase se centró en el **reconocimiento e identificación del escenario de problemas apreciables por los distintos operadores jurídicos**, cuya presencia en el GT ha resultado especialmente valiosa, y de agradecer. La composición del GT ha permitido un acercamiento a los problemas desde distintas perspectivas simultáneas, según la experiencia y funciones actuales, y/o pasadas de sus miembros.

En esta **primera fase** se identificaron **diversos aspectos (procesales, organizativos, institucionales o de lege ferenda)** cuyo análisis y debate podría conducir a una **dimensión distinta – más amplia, y que excede el propósito y conclusiones de este GT –** en la que se formularan **propuestas para complementar, matizar o avanzar en la regulación y/o dinámica del recurso de casación** en su nueva configuración en el orden contencioso-administrativo, a la vista de la experiencia de sus primeros años de rodaje.

Todo ello en atención, además, a las fuertes **singularidades del ámbito tributario** que condicionan el desarrollo y efectos de la función nomofiláctica atribuida al TS en esta nueva configuración. Aspecto especialmente destacado en ese **eventual estudio complementario** sería el debate relativo a los **límites de la jurisprudencia**, respecto a la integración de lagunas normativas en un ámbito en el que adquiere especial relevancia el principio de legalidad como es el tributario. Dicho estudio complementario, realizado con carácter transversal, podría resultar especialmente útil para el estudio de problemas sobre los que, eventualmente, pudiera tener que pronunciarse el Pleno de la Sala Tercera del TS en la medida en que implicaran necesidad de fijar interpretación relativa a los preceptos de la propia LJCA.

- II. La **segunda fase** se centró ya en el **análisis de la eficacia retroactiva o prospectiva de la fijación y/o cambios de criterio en la jurisprudencia del TS**, así como su relación con los efectos en el tiempo de los cambios de criterio administrativo.

En esta fase se ha extremado el esfuerzo por hacer **apreciable y distinguible en abstracto una catalogación conceptual y general de las situaciones** que se presentan en el ámbito tributario sobre los que puede impactar la doctrina casacional. De este debate ha surgido la conclusión de que **es necesario distinguir diferentes situaciones**, cuando menos:

Página | 3

- i. **Cuestiones sustantivas**, con impacto en las obligaciones tributarias, cuyo resultado puede ser “favorable” o “perjudicial”. A juicio del GT, en el ámbito tributario no resulta especialmente deseable, por impropia, una terminología basada en la dicotomía “efectos favorables/efectos desfavorables”, la cual es propia del ámbito sancionador en el que rige el artículo 9.3 CE.
Ubicándonos extramuros del régimen sancionador tributario, la fijación de criterio interpretativo, con uno u otro resultado es consecuencia en todo caso de las exigencias del principio de legalidad tributaria.
A su vez, debe tenerse en cuenta que puede tratarse de supuestos que únicamente impacten sobre las obligaciones tributarias de un obligado tributario, o puede haber casos en los que los cambios de criterio afecten a obligaciones tributarias de distintos obligados tributarios (de tal modo que puede ser “favorable” para unos y “perjudicial” para otros). E, incluso, pueden encontrarse concernidas Administraciones tributarias distintas. En consecuencia, una fijación o cambio de criterio no es fácilmente reconducible a un balance con signo positivo o negativo, dada la interacción de distintas obligaciones tributarias, del mismo o distintos obligados tributarios. Este factor, además, puede plantear necesidades específicas para su conjugación técnica con la dinámica y efectos de los recursos de casación.
- ii. A juicio del GT, debería extremarse el rigor en la consideración del impacto que presenta lo anterior en el **ámbito sancionador** (en la medida en que una corrección interpretativa de las normas sustantivas puede incidir en la tipicidad o en la sancionabilidad de la conducta). En efecto, es necesario tener presente, precisamente, la **diferencia** ontológica entre las normas tributarias y las normas sancionadoras en el ámbito tributario en orden a determinar los **efectos temporales de la fijación y/o cambio de criterio en ambas dimensiones** que, *a priori*, no tendrían por qué ser milimétricamente coincidentes en atención a las distintas situaciones, o hipótesis, que pueden darse.
- iii. Cuestiones que afectan a la regulación de los **procedimientos**, que pueden encontrarse en muy distintos estadios.
- iv. Cuestiones, en algunos casos entrecruzadas con las anteriores, relativas a materias reguladas en los **Títulos I y II de la LGT** (obligados tributarios, obligaciones accesorias, prescripción, etc).

De las distintas situaciones identificadas únicamente la relativa al impacto sobre el régimen sancionador tributario – impacto directo o indirecto- cuenta con un criterio constitucional de resolución (artículo 9.3 CE).

II. CONTENIDO Y PROPUESTAS:

1. CONCLUSIÓN GENERAL

Del análisis y debate relativo a este esquema se ha obtenido, como **conclusión general** sostenida por la mayoría del GT:

Página | 5

- (i) la **imposibilidad, y/o inconveniencia, de formular una solución abstracta unívoca**, unida a
- (ii) la **necesidad de clarificar** en el ámbito tributario (singularizado por las autoliquidaciones como estadio inicial de aplicación de las normas tributarias) qué debe entenderse por **situaciones firmes y/o situaciones jurídicas consolidadas**.

2. CONTEXTO Y CONCLUSIONES PARCIALES

En ningún caso es puesta en duda la posibilidad de que la **interpretación normativa evolucione o se modifique en virtud de la labor jurisprudencial**. El problema controvertido es el de los **límites a la aplicación retroactiva** de las modificaciones jurisprudenciales.

Las mayores dificultades se presentan en la actualidad por referencia a la fijación de doctrina por parte del TS, en un **contexto marcado por la confluencia de varios factores**:

- La **ausencia de previsión normativa específica en la configuración normativa del nuevo recurso de casación en el orden contencioso administrativo**, a diferencia de lo que sí establecía el artículo 100.7 LJCA por referencia al anterior recurso de casación en interés de ley (con el que comparte alguna similitud la casación actual en la que la LJCA en la medida en que se confiere al TS el poder de declarar, con carácter vinculante, cuál sea la única interpretación correcta de una norma; y tal declaración complementa el texto literal de la disposición objeto del proceso).
La LJCA introduce previsiones relativas a la eficacia de las sentencias del TS anulatorias de preceptos de disposiciones generales (artículos 72.2 y 73 LJCA), pero no se establece ninguna previsión para las sentencias en las que se sientan criterios interpretativos de las disposiciones normativas vigentes.
- La **ausencia de experiencia de determinación de los efectos en el tiempo en las propias sentencias del TS**, que sí se ha ido consolidando por el **TC y el TJUE** en una realidad jurídica en la que, en determinados casos, los fallos incluyen una **limitación de sus efectos en el tiempo**

cuando confluyen otros intereses, principios o valores dignos de protección jurídica.

- o La aplicación en muchos casos del cambio de criterio de forma retroactiva sobre la base de una **concepción jurisprudencial general** que parece no diferenciar entre sentencias declarativas y constitutivas y que parte de una concepción de la idea de que las sentencias no crean derecho, sino que solo aplican derecho.

Página | 6

En las contadas ocasiones en que esta cuestión ha transitado por el TC ha prevalecido (con algún voto particular) la inercia de considerar que los cambios jurisprudenciales del TS se proyectan, en la generalidad de los casos, con efectos retroactivos. **Con carácter general** se entiende que, por definición, la fijación por primera vez de la interpretación de una norma por el órgano jurisdiccional llamado a sentarla (TS o TJUE, en su caso, también TC) supone “decir” cómo debió ser entendido el contenido de esa norma desde su entrada en vigor. Los efectos son, **en principio, ex tunc**, y se aplican (o deberían aplicarse, por tanto) a todas las situaciones jurídicas producidas desde esa entrada en vigor de la medida; tradicionalmente se acepta que esta afirmación es corolario del principio de legalidad (artículo 9.3 CE) -el ordenamiento jurídico, la norma, está constituido por el contenido de esta según la interpretación dada por quien constitucionalmente está llamado a fijarla en aplicación de los criterios señalados en el artículo 3.1 CC-.

Es decir, como reflexión de partida se acepta que, con carácter general, el principio de legalidad exige la aplicación retroactiva de los cambios de criterio del Tribunal Supremo (o de sentencias que, sin cambiar formalmente de criterio, expulsan del ordenamiento jurídico una interpretación generalmente aceptada o que responde a la literalidad de las normas).

- I. **Ahora bien**, puede decirse que también en este contexto se acepta ya, también como **punto de partida**, que esta afirmación del efecto generalmente retroactivo de la jurisprudencia **debe ser matizada por exigencias del principio de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE) y sus diferentes manifestaciones (protección de la confianza legítima, prohibición de ir contra los propios actos, etc).** Esta aplicación **prospectiva, en coherencia con la de los cambios normativos (por cuestiones materiales y procedimentales) debe ser excepcional.**

A su vez, debe advertirse que el alcance retroactivo de la jurisprudencia del TS no ha sido aceptado por el TEDH – en sentido no coincidente con el TC- en la medida en que ello pueda suponer una **restricción o limitación no justificada de derechos individuales** de orden superior.

- II. **Ante la ausencia de especificación normativa** relativa a los límites de la eficacia temporal de las sentencias dictadas en casación, y **ante la falta de experiencia empírica** de determinación por la Sala Tercera del TS de los



efectos temporales de sus sentencias dictadas en materia tributaria, el GT ha centrado su debate en el análisis de las **cuestiones y aspectos concretos** que se ha conseguido identificar como **confluentes** en la problemática abordada.

De ello resultan algunas **conclusiones parciales** (sintetizadas a continuación integrando las posiciones y opiniones mantenidas por los miembros del GT, no absolutamente coincidentes en todos los aspectos).

2.1 La deseable prevención de focos de litigiosidad subsiguientes a la fijación de doctrina casacional

La mayoría del GT está de acuerdo en que sería cuando menos conveniente, si no necesario, avanzar hacia un escenario en el que **no surgieran focos de litigiosidad subsiguientes a la fijación de doctrina casacional**.

En orden a dimensionar correctamente las cuestiones estudiadas, el GT señala que debe-reconocerse que, en la gran mayoría de los casos, las normas tributarias -sustantivas y procedimentales- no suscitan problemas interpretativos. Los operadores jurídicos las conocen y aplican sin que surja un conflicto. Solo en determinados casos se suscitan problemas basados en una disputa respecto a cuál debe ser la correcta interpretación de una norma jurídica, y es en este escenario concreto en el que se ubican los distintos aspectos analizados por el GT. De un modo sencillo, podría concluirse que **"el problema interpretativo es la excepción y no la regla"**; sin embargo, sí se considera muy necesario **hacer visible el abanico de cuestiones que se suscita en estos casos**, en el que se ubica la relativa a la determinación de los efectos en el tiempo de las sentencias del TS con las que finalmente se zanján tales disputas.

Dado que la nueva configuración del recurso de casación en el orden contencioso-administrativo se concibe al servicio del principio de seguridad jurídica, parece lo natural **evitar escenarios de inseguridad jurídica generados por interrogantes relativos a sus efectos en el tiempo**, en función de las distintas situaciones apreciables en el ámbito tributario.

En síntesis, si se alinea este análisis y debate con la justificación y experiencia de la limitación de los efectos en el tiempo de las sentencias dictadas por el TJUE y el TC, la cuestión nos enfrenta al interrogante de **si la fijación de un nuevo criterio o un cambio jurisprudencial** -con independencia de que se desarrolle en el marco del sistema de *civil law*, dentro del cual puede entenderse encuadrado el sistema español- **puede prevalecer en todo caso o no**.

La **primera conclusión** es pues, la oportunidad de hacer, mediante el presente Documento, una **llamada de atención** respecto a la necesidad de apertura y desarrollo de un riguroso debate jurídico que permita resolver estos **retos jurídicos pendientes**, atendiendo a la distinción conceptual entre:

- **(i) sentencias anulatorias de disposiciones generales frente a (ii) sentencias interpretativas;**
- **(i) supuestos en los que se fija ex novo un criterio interpretativo frente a (ii) supuestos de modificación, corrección o mudanza de un criterio interpretativo previo.** El GT se muestra de acuerdo en avanzar, como conclusión previa, la **conveniencia de que en los autos de admisión de los recursos de casación pudiera anunciarse ya la existencia, o no, de un criterio interpretativo previo relativo a la cuestión concernida, y se extremara, en su caso, su identificación al dictarse sentencia.**

1. La ausencia de norma o de doctrina jurisprudencial que habilite un pronunciamiento del TS sobre los efectos temporales de una sentencia

La mayoría del GT concluye que, **en el contexto actual surgen muchas dificultades para aceptar, indubitadamente, que el TS pudiera incluir en sus pronunciamientos un fundamento jurídico específico, en el que se delimitara la eficacia en el tiempo de la doctrina fijada al resolver el recurso de casación.**

Para ello sería necesario:

- (i) O bien contar con un **precepto de rango legal** que expresamente le habilite para ello (opción preferible),
- (ii) O bien **que la doctrina del propio TS o del TC interpretara la legislación vigente**, sentando con alcance general cuáles son los criterios relativos a la eficacia temporal de la doctrina jurisprudencial fijada en los recursos de casación (opción con mayores riesgos de generar conflictividad respecto a la facultad del TS para definir dicha limitación).

Cabe señalar que, a falta de solución normativa vigente, el **TEAC** viene formulando criterios (RRTEAC 23 de marzo, 11 de junio y 23 de junio de 2022) respecto a cuál es la eficacia temporal que, a juicio de este órgano, cabe atribuir a la doctrina fijada por el TS en los casos en los que se fija doctrina casacional relativa **a cuestiones sustantivas con resultado “desfavorable”** para el contribuyente respecto a la aplicación de los criterios previos. No se cuenta, hasta la fecha, con criterios generales relativos a las otras situaciones distintas, identificadas en el esquema obtenido por el GT, a salvo de alguna sentencia de la Audiencia Nacional especialmente significada (SAN 1829/2019 - ECLI:ES:AN:2019:1829) en la que se analiza el problema a la luz del principio de confianza legítima.

2.2 La ubicación del precepto legal que contuviese la habilitación para fijar los efectos temporales

Si se estableciera un precepto legal en el sentido señalado, lo natural sería su inclusión en la LJCA, sistemáticamente ubicado en la regulación vigente del recurso de casación en el orden contencioso-administrativo (arts. 86 a 93 LJCA).

Página | 9

Podría, pues, **considerarse la conveniencia de introducir esta cuestión en los debates parlamentarios de las iniciativas legislativas actualmente en curso**, con posible incidencia en la LOPJ y/o LJCA (Proyecto de Ley Orgánica de eficiencia organizativa del servicio público de Justicia, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, para la implantación de los Tribunales de Instancia y las Oficinas de Justicia en los municipios. (121/000098); Proyecto de Ley Orgánica de eficiencia organizativa del servicio público de Justicia, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, para la implantación de los Tribunales de Instancia y las Oficinas de Justicia en los municipios. (121/000098).

2.3 La limitación de efectos temporales ante supuestos de aplicación del Derecho de la Unión y en los cambios de criterio administrativo

Naturalmente, la fijación de los efectos en el tiempo de la doctrina fijada al resolver los recursos de casación contencioso-administrativa en todo caso debe plegarse a **las exigencias superiores de adecuación al Derecho de la UE**, en los casos en los que este pudiera encontrarse concernido.

Ello es así, habida cuenta de una exigencia fundamental a observar: **una aplicación uniforme y general del Derecho de la Unión implica que el TJUE es el único que puede decidir acerca de las limitaciones en el tiempo que hayan de aplicarse a la interpretación que él mismo haya hecho de una norma del Derecho de la Unión.**

A su vez, en el ámbito tributario, cobra relevancia añadida la cuestión relativa a cuáles son los **efectos en el tiempo de los cambios de criterios fijados por la doctrina administrativa (DGT y TEAC)** en atención a los efectos vinculantes que, con distinto alcance, les atribuye la LGT.

La solución a estos interrogantes **puede ser, o no, coincidente con la obtenida tras el análisis de la problemática relativa a los efectos en el tiempo de la doctrina casacional.** De hecho, ya en la actualidad se cuenta con pronunciamientos del TS relativos a los efectos en el tiempo de los cambios de criterio administrativo respecto a regularizaciones relativas a hechos anteriores pero efectuadas tras la fijación de los nuevos criterios.

2.4 La necesidad o conveniencia del establecimiento *a priori* de parámetros normativos aplicables a la hora de fijar los límites temporales de la fijación o cambio de criterio

Aceptada, en un orden teórico, la posibilidad de que el TS fijara, dentro de sus límites lógico-jurídicos, los efectos en el tiempo de la doctrina casacional – ya fuera en una dimensión *de lege ferenda* (con la cobertura normativa propuesta como opción preferible), ya fuera en una dimensión *de lege data* (asumiendo el riesgo de ser posteriormente cuestionada una limitación establecida sin tal cobertura)- resulta obligado **avanzar hasta el análisis y debate de cuáles serían los fundamentos materiales que sustentarían en cada caso su justificación y cuáles podrían, o deberían, ser los parámetros normativos dentro de los cuales quedara especificada en sentencia la eficacia temporal prospectiva que pudiera establecerse.**

Página | 10

La mayoría del GT se muestra de acuerdo en que sería preferible que, de incluirse en la LJCA el precepto aquí propuesto, **dicha norma también positivizara los parámetros posteriormente empleados por el TS para determinar en cada caso la eficacia retroactiva o prospectiva de la doctrina casacional fijada.** Ello no sería sino la consecuencia de la ponderación por el legislador de los distintos intereses, principios o valores afectados, lo cual se considera preferible a una situación de indeterminación normativa que dificultara alcanzar certeza de cuándo y por qué puede ser aceptable la eficacia prospectiva de las sentencias interpretativas dictadas por el TS.

Es decir, el GT considera como **opción preferible seguir un modelo semejante al establecido por el Derecho de la UE para concretar apriorísticamente los parámetros que rigen la fijación por el TJUE de los efectos temporales de sus sentencias.** La generación de una regla general semejante es, naturalmente, resultado de un proceso de ponderación en el que confluyen los elementos que a continuación se detallan. Asimismo, se considera que su eventual positivización evitaría riesgos de discrecionalidad en la casuística posterior.

En efecto, **el artículo 264 TFUE** (antiguo artículo 231 TCE) establece: “*Si el recurso fuere fundado, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declarará nulo y sin valor ni efecto alguno el acto impugnado. Sin embargo, el Tribunal indicará, si lo estima necesario, aquellos efectos del acto declarado nulo que deban ser considerados como definitivos*”.

El propio TJUE ha interpretado este precepto del TFUE en un sentido que excluye o restringe la indeterminación respecto a los casos en los que pueden limitarse los efectos en el tiempo de sus sentencias, habiéndose concretado de ese modo los **criterios que deben concurrir para justificar dicha limitación.** En este análisis puede citarse la STJUE de 21 de marzo de 2013, RWE, Vertrieb apartado 59, que dispone que: “[...] puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, verse

inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. **Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves** (véanse, en particular, las sentencias Skov y Bilka (TJCE 2006, 3), antes citada, apartado 51; Brzeziński, antes citada, apartado 56; de 3 de junio de 2010 (TJCE 2010, 164), Kalinchev, C-2/09, Rec. p. I-4939, apartado 50, y de 19 de julio de 2012 (TJCE 2012, 220), Rçdlihs, C-263/11, Rec. p. I-0000, apartado 59).

Tal como sintetizó la conocida STJUE de 27 de febrero de 2014 (C-82/12) relativa al “céntimo sanitario” español:

“41. Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves (véanse, en particular, las sentencias de 10 de enero de 2006, Skov y Bilka, C-402/03, Rec. p. I-199, apartado 51; de 3 de junio de 2010, Kalinchev, C-2/09, Rec. p. I-4939, apartado 50, y Santander Asset Management SGIIIC y otros, antes citada, apartado 59).

42. Más concretamente, el Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy concretas, cuando existía un **riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones del Derecho de la Unión**, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos observados por otros Estados miembros o por la Comisión (véanse, en particular, las sentencias de 27 de abril de 2006, Richards, C-423/04, Rec. p. I-3585, apartado 42; Kalinchev, antes citada, apartado 51, y Santander Asset Management SGIIIC y otros, antes citada, apartado 60).

(...)

48. No obstante, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, **las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación en el tiempo de los efectos de esa sentencia** (sentencias de 20 de septiembre de 2001, Grzelczyk, C-184/99, Rec. p. I-6193,

apartado 52; de 15 de marzo de 2005, Bidar, C-209/03, Rec. p. I-2119, apartado 68; Kalinchev, antes citada, apartado 52, y Santander Asset Management SGIIC y otros, antes citada, apartado 62).

49. Si ello no fuera así, las violaciones más graves recibirían el trato más favorable, en la medida en que son éstas las que pueden entrañar las consecuencias económicas más cuantiosas para los Estados miembros. Además, limitar los efectos de una sentencia en el tiempo basándose únicamente en consideraciones de este tipo redundaría en un menoscabo sustancial de la protección jurisdiccional de los derechos que la normativa fiscal de la Unión confiere a los contribuyentes (véase la sentencia de 11 de agosto de 1995, Roders y otros, C-367/93 a C-377/93, Rec. p. I-2229, apartado 48)”.

2.5 La ponderación de intereses como criterio previo para la fijación de los límites a la eficacia temporal de las sentencias

Para realizar una ponderación semejante con relación al Derecho interno resulta obligado considerar, comparativamente, cuál es la respuesta obtenida en el **orden constitucional** cuando lo planteado ha sido la **eficacia temporal de las normas tributarias**.

Este parámetro puede ofrecer un punto de partida para resolver los casos en los que nos encontramos ante **un cambio, modificación o mudanza de criterio interpretativo** (con la dificultad que comporta en la práctica identificar cuándo nos encontramos ante una modificación de un criterio previo que no es explícitamente así calificada por el TS)

Puede decirse que, en términos ordinamentales, el cambio en la interpretación de una norma jurídica supone tanto como el cambio directo de la norma por el Legislador. Por tanto, los **límites de la eficacia en el tiempo de las alteraciones normativas**, en los términos en los que han sido interpretados por el TC, pueden ser **trasladables** para concluir que debe limitarse al Poder Judicial su capacidad de incidir hacia el pasado cuando lo alterado es la interpretación de la norma.

- a. Una parte de los miembros del GT considera que los cambios jurisprudenciales **sólo pueden ser prospectivos en la medida en que limiten los derechos de los justiciables**, entendiéndose que esto es lo que ha concluido la propia doctrina del TEAC cuando ha sentado que un cambio jurisprudencial debe ser prospectivo cuando recae sobre una cuestión sustantiva y su aplicación genera un “resultado desfavorable” para el contribuyente. Es decir, se entendería que en todas las otras situaciones debería aceptarse el efecto plenamente retroactivo del cambio de criterio por el TS, con los límites resultantes de la cosa juzgada y la firmeza de las situaciones (insistiéndose en la necesidad de clarificar qué se entiende por

tales en un ámbito tributario presidido por la generalización de las autoliquidaciones).

Esta solución sería la resultante de la ponderación de los distintos elementos confluyentes en una justificación jurídico-material centrada en los derechos individuales y en la distinta posición de los obligados tributarios y las Administraciones públicas:

- i. principio de **seguridad jurídica** en sus distintas manifestaciones y con impacto simétrico en ambas partes de la relación jurídico-tributaria (confianza legítima, doctrina de los actos propios);
- ii. principios de **capacidad económica e igualdad**, en los mismos términos empleados por el TC al cuestionarse la admisibilidad del efecto retroactivo de las normas tributarias;
- iii. derecho a la **propiedad privada** sobre el que incide el deber de contribuir.

Desde esta posición se aceptaría la eficacia prospectiva excepcional de los cambios jurisprudenciales que limitan derechos individuales, aun cuando supusiera aceptar una asimetría en la eficacia temporal de (i) cambios jurisprudenciales que pudieran producir efectos de signo inverso en distintos obligados tributarios (se reconocería el derecho de un obligado tributario a obtener una devolución de lo pagado en el pasado, y la imposibilidad de exigir retroactivamente el ingreso a otros, y (ii) cambios jurisprudenciales relativos a las pautas de actuación administrativa.

- b. Otra parte de los miembros de GT considera que, en materia tributaria, **dicha solución debería trasladarse, manteniendo su congruencia**, para resolver la eficacia en el tiempo de las distintas situaciones que han sido identificadas en el esquema antes señalado (apartado 1. IV). Es decir, que los **cambios** de criterio jurisprudencial podrían tener en determinados casos **efecto prospectivo** con independencia (i) de su resultado “a ingresar o a devolver” para los distintos obligados tributarios que se pudieran ver afectados, (ii) de si el cambio de criterio atañe a cuestiones sustantivas o procedimentales, (iii) de si afectan a materias reguladas en los Títulos I y II LGT.

Esta solución no se propone en términos estrictamente jurídico-formales, sino que es resultado de una ponderación de los distintos elementos confluyentes en su justificación material en la que se mantienen los mismos señalados en la posición anterior, pero se añaden otros principios o valores que también se estiman merecedores de una protección que se encuentra concernida cuando se trata de determinar los efectos en el tiempo de los cambios de criterio del TS:

- I. principio de **seguridad jurídica** en sus distintas manifestaciones y con impacto simétrico en ambas partes de la relación jurídico-tributaria (confianza legítima, doctrina de los actos propios);
- II. principios de **capacidad económica e igualdad**, en los mismos términos empleados por el TC al cuestionarse la admisibilidad del efecto retroactivo de las normas tributarias;
- III. derecho a la **propiedad privada** sobre el que incide el deber de contribuir;
- IV. necesidad de evitar **supuestos de doble imposición (enriquecimiento injusto) o des-imposición (nula tributación)** materialmente contrarios al principio de legalidad;
- V. **conexión funcional ingresos/gastos públicos** presente en la ponderación del **impacto presupuestario** de un cambio jurisprudencial al que se atribuyan efectos plenamente retroactivos, así como de los **costes de gestión** y la incidencia en términos de **eficacia y eficiencia** que supone respecto al **cumplimiento y éxito** de los distintos programas de actuación de las Administraciones públicas también exigidos por la aplicación de las normas.

Es decir, desde esta posición se considera que una mera expectativa de pagar impuestos conforme a un criterio previo (que pudiera resultar “más favorable” por relación a cuestiones sustantivas) no fundamenta suficientemente la excepción al principio de legalidad. Para valorar si el interés particular merece prevalecer sobre el interés general, debería examinarse, entre otros aspectos, si la previa conducta de la Administración ha sido la que ha determinado la actuación del contribuyente, y si esa actuación le ha supuesto unos gastos o daños que no tiene la obligación de soportar (STS 8 de junio de 1990, STS 13239/1990 - ECLI:ES:TS:1990:13239).

De igual modo, se considera que los cambios jurisprudenciales en materia de procedimiento deberán tener efectos prospectivos solo en el caso de que la actuación administrativa se haya ajustado, de buena fe, al modo de actuación marcado por el criterio previo, sin que tal conducta haya menoscabado el derecho de defensa del contribuyente.

2.6 La necesidad de analizar las diferencias entre fijación de criterio y cambio de criterio a la hora de establecer su relevancia o no sobre la eficacia temporal de las sentencias

La **fijación ex novo de un criterio interpretativo** – que también puede proyectarse sobre las distintas situaciones del esquema apuntado en el apartado 1. IV- **plantea problemas adicionales** para la fijación de su eficacia en el tiempo.

Estos problemas adicionales surgen porque, en términos ordinamentales, y tal como viene sosteniendo el TC, “*la jurisprudencia hace decir a la norma lo que la norma dijo desde un principio*”; la norma desde su entrada en vigor debió ser aplicada como resulta interpretada en la fijación de la doctrina jurisprudencial. De este modo quienes tienen debates vivos (pleitos abiertos) sobre la aplicación de una norma respecto de la que no existe aún jurisprudencia no tienen derecho a que se aplique la norma como ellos entienden, sino que deben aceptar que su relación jurídica quede sometida a la interpretación señalada por el TS o el TJUE (o, en su caso, el TC), pues es la aplicable desde que la norma entró en vigor. Y ello es así con independencia de cuál sea el signo del resultado de la aplicación de la norma, y de a “quien beneficie o perjudique” (a salvo de la especialidad que surge en el ámbito sancionador).

El problema se plantea respecto a las **situaciones sobre las que no opera con claridad la cosa juzgada o la firmeza**. Las singularidades del ámbito tributario plantean el interrogante de cuál debe ser la eficacia temporal de un nuevo criterio interpretativo respecto a (i) **autoliquidaciones no seguidas de actuación administrativa**, (ii) **procedimientos que fueron iniciados, desarrollados y resueltos** en un contexto interpretativo anterior en el que no se integraba la pauta exegética que ahora ha sido fijada.

La diferencia esencial entre los supuestos de cambio de criterio y generación de uno nuevo allá donde no lo había impide afirmar, apriorísticamente, que sean **directa y automáticamente trasladables las (distintas) soluciones** propuestas en la conclusión anterior, **relativas a los supuestos de cambios jurisprudenciales**. En algunos casos se plantea, además, la **dificultad** añadida de **identificar**, las fronteras entre la generación de un criterio nuevo y la integración jurisprudencial de una laguna normativa. Ello podría conducir a la conclusión de que la fijación *ex novo* de un criterio interpretativo debe tener, necesariamente, efecto retroactivo, sin ningún tipo de limitación entendiéndose que así lo exige la prevalencia del principio de legalidad frente a meras expectativas, teniendo presente que la deseable claridad de las normas tributarias puede alcanzarse a través de otros mecanismos administrativos y jurisprudenciales (siendo deseable una solución que permita adelantar la fijación de criterio por quien debe hacerlo en última instancia: el Tribunal Supremo)

Ahora bien, a juicio de algunos miembros del GT, esta diferencia entre fijación de criterio *ex novo* y modificación de uno anterior **tampoco** conduce a afirmar que la **única solución aceptable sea dotar de eficacia retroactiva** a toda fijación *ex novo* de criterio interpretativo, sin que ello requiera una ponderación de los distintos elementos, principios o valores que, en cada caso, se hallen implicados. La mayoría del GT se muestra de acuerdo en que podría ser aceptable una solución alineada con la aplicada en el Derecho de la UE (ver conclusión 7)

Podría, pues, considerarse conveniente que –ya fuera en una dimensión normativa (caso de introducirse en la LJCA el precepto reclamado), ya fuera en

una dimensión interpretativa (caso de interpretar el TS y/o el TC que la legislación vigente permite al TS limitar el efecto temporal de su doctrina casacional)- también para delimitar los efectos en el tiempo de la doctrina casacional en la que se fija un criterio interpretativo *ex novo* se emplearan como **parámetros o criterios básicos los empleados por el TJUE: seguridad jurídica, buena fe y riesgo de trastornos graves interpretados en términos semejantes a los concretados por el TJUE.**

2.7 La necesidad de coordinar los efectos temporales de las sentencias con el acceso a los procedimientos especiales de revisión

Resta por analizar cuál es la eficacia de la fijación *ex novo* de los criterios interpretativos del TS en orden a determinar la concurrencia de las causas de **los procedimientos especiales de revisión en el modelo actualmente vigente** (respecto a cuya suficiencia para resolver estos casos podría abrirse un debate *de lege ferenda*, que no ha sido abordado por el GT).

Esta cuestión adquiere una relevancia especial en un contexto, como el actual, en el que se plantean todos los interrogantes previamente analizados respecto a la admisibilidad de los efectos prospectivos de la doctrina casacional. Es decir, partiendo de una base en la que prevalece la proyección retroactiva de la doctrina casacional, cabe interrogarse sobre si nuestro ordenamiento jurídico abre **vías extraordinarias o especiales** para aquellos que se aquietaron o perdieron un litigio frente a la Administración conforme a un criterio exegético que después es cambiado por la jurisprudencia.

2.7.1 Respecto al procedimiento de revocación establecido en el artículo 219 LGT:

Una parte de los miembros del GT considera que la fijación y/o el cambio de criterio interpretativo por parte del TS permitiría apreciar la concurrencia de causa de revocación por **circunstancias sobrevenidas** que afecten a una situación jurídica particular y que pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado. Así, se señala que el TS ha abierto esa vía (pero sin llegar a sus últimas consecuencias) en la STS de 9 de febrero de 2022 (casación 126/2019, ES:TS:2022:484).

Otra parte de los miembros del GT matiza la posición anterior, señalando que los últimos pronunciamientos no son incompatibles con la jurisprudencia en la que el TS también tiene dicho, con reiteración, que la revocación no es una vía alternativa a la de los recursos administrativos y judiciales procedentes frente a los actos de gravamen o limitativos de derechos subjetivos.

Se señala, asimismo, que generalmente no se ha interpretado que el surgimiento de jurisprudencia posterior se califique como causa de

revocación, más allá de los supuestos significados por apreciarse **infracción manifiesta de ley** (la cual queda excluida, *per se*, en los supuestos de cambio de criterio), y que tampoco se viene admitiendo que, con carácter general, la producción de jurisprudencia interpretativa posterior se califique como causa que habilita para la revisión de actos y resoluciones firmes por los **recursos extraordinarios de revisión** (en vía económico-administrativa y jurisdiccional).

2.7.2 Respecto al procedimiento especial de nulidad de pleno derecho:

Como es sabido, **el artículo 217 LGT permite revisar sin sujeción a plazo los actos nulos de pleno Derecho.**

Aquí el debate se traslada a la **interpretación de las distintas causas de nulidad radical** que contempla el artículo 217.1 LGT, que siempre han sido objeto de un **entendimiento estricto** por la jurisprudencia. La mayoría de los miembros del GT considera que **no debe avanzarse hacia un entendimiento más laxo o extensivo de las causas de nulidad de pleno derecho.**

Pero, además, la cuestión se complica cuando se plantea la eficacia en el tiempo y la extensión de la doctrina fijada al resolverse un recurso de casación por el que se declara la nulidad de pleno Derecho del acto impugnado. Es decir, si de la situación jurídica creada por el pronunciamiento y el fallo dictado en la dimensión propia del *ius litigatoris* deriva una **equivalencia**, en la dimensión del *ius constitutionis*, con la **calificación como causa de nulidad de pleno Derecho** habilitante de la remoción, por la vía del artículo 217 LGT, de todos los actos firmes, ajenos al proceso contencioso-administrativo que culminó con la sentencia dictada en casación, en los que pueda apreciarse una discordancia con la nueva doctrina casacional.

- a. Una parte de los miembros del GT sostiene que, sin perjuicio de mantener que la jurisprudencia debe seguir haciendo un acercamiento estricto a las causas de nulidad radical, una vez que el ordenamiento jurídico ha producido un pronunciamiento que evidencia la radical quiebra de la legalidad, debe hacerse una **interpretación flexible de los cauces formales (procedimentales o procesales)** para hacer desaparecer del mundo del Derecho el acto tan groseramente viciado.

Se entendería así que, ante un cambio jurisprudencial que evidencia la nulidad radical de un acto administrativo firme, el afectado por el mismo debe poder acudir a la vía del artículo 217 LGT para obtener su expulsión del mundo del Derecho. Por este camino parece transitar la

más reciente jurisprudencia del TS: SSTs de 15 de diciembre de 2021 (casación 4494/2019, ES:TS:2021:4648), y 3 de 18 de mayo de 2020 (casación 1068/2019, ES:TS:2020:984; casación 1665/2019, ES:TS:2020:973; y casación 2596/2019, ES:TS:2020:1364). Si en el asunto existe “conexión comunitaria”, porque estemos en ámbitos armonizados en la UE o, sin estarlo, se encuentra implicada alguna de las libertades de circulación, el principio de efectividad abonaría la interpretación flexible.

- b. Otra parte de los miembros del GT matiza la posición anterior puesto que, en la actualidad, **no está sentado por el propio TS** si la anulación de un acto impugnado, mediante sentencia dictada en un recurso de casación en la que se declara su nulidad radical, equivalga a afirmar la procedencia de la revisión de todo el universo de actos firmes, sobre los que pueda tener impacto la doctrina fijada, mediante el procedimiento especial del artículo 217 LGT.

2.8 La necesidad de integrar los efectos temporales de las sentencias en los incidentes posteriores a sentencia

Por último, y como **reflexiones colaterales** surgidas en el debate relativo al acceso a las vías especiales de revisión -que enlazan con la apreciación inicial relativa a la conveniencia de abordar un debate más amplio relativo a la configuración, dinámica y efectos completos de las sentencias dictadas bajo la nueva configuración del recurso de casación en el orden contencioso-administrativo (más allá de sus efectos temporales)- se añade **que tampoco el contexto normativo vigente permite integrar por completo los efectos de la nueva jurisprudencia en la configuración del proceso contencioso-administrativo, incluyendo los incidentes posteriores a sentencia.**

En el ámbito tributario ello plantea especiales problemas como consecuencia (i) de las realidades complejas generadas por la **conexión entre distintas obligaciones tributarias**, no siempre en situación procesal acumulada, y por (ii) la gran cantidad de casos en los que de las regularizaciones administrativas ha derivado la **imposición de sanciones** cuya ejecución puede no haberse completado cuando se produce la fijación o el cambio jurisprudencial. La intangibilidad de las resoluciones dictadas y la especial naturaleza de la actuación de las Administraciones públicas en cumplimiento de fallos dan lugar a unas situaciones materiales respecto a las cuales pudiera ser oportuno su debate en aquel **marco de reflexión** que excede del objetivo inicial de los trabajos de este GT.

INTEGRANTES

- **Jesús Manuel Gendra**, Subdirector General de Asistencia Jurídica y Coordinación Normativa, Agencia Estatal de Administración Tributaria, AEAT
- **Carlos Gómez Jiménez**, Subdirector General de Tributos, Ministerio de Hacienda
- **Juan Carlos González Barral**, Magistrado Juzgado Contencioso-Administrativo, ex Letrado Tribunal Supremo y Tribunal Constitucional
- **Joaquín Huelin Martínez de Velasco**, Socio, Cuatrecasas
- **Ana María Juan Lozano**, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València. Consejera Académica de Fide
- **Diego Loma Osorio**, Director Servicio Jurídico del Estado en Agencia Estatal de Administración Tributaria, AEAT
- **Gloria Marín**, Socia del departamento de Derecho tributario, Uría Menéndez
- **Eva Martín Díaz**, Socia, Cuatrecasas
- **Manuel Martínez Cabeza**, subdirector General Ordenación Legal y Asistencia Jurídica, Agencia Estatal de Administración Tributaria, AEAT.
- **Gerardo Martínez Tristán**, Magistrado AN y vocal del Consejo General del Poder Judicial, CGPJ
- **Isaac Merino Jara**, Magistrado Sala Tercera, Sección Segunda, Tribunal Supremo.
- **Antonio Montero Domínguez**, Inspector de Hacienda del Estado. Agencia Estatal de Administración Tributaria, AEAT
- **Salvador Ruiz Gallud**, Socio, Equipo Económico
- **José Ignacio Ruiz Toledano**, Vocal de Imposición Directa de las Personas Físicas en el TEAC.
- **Luz Ruibal Pereira**, Profesora Titular Derecho Financiero y Tributario Ex Letrada del Tribunal Supremo y Secretaria de la Comisión Institucional para la elaboración de una propuesta de texto de LOPJ

Estas propuestas del Grupo de Trabajo Pensiones de FIDE, han sido elaboradas a partir de las aportaciones e intervenciones de todos los participantes en dicho grupo. Si bien lógicamente no representan la opinión unánime de todos, sí reflejan las cuestiones en las que se ha centrado el debate.

Todas las personas que han participado en este grupo de trabajo de Fide, lo han hecho a título personal y no en representación de las entidades, despachos, Universidades o empresas, donde llevan a cabo su labor profesional, por lo que estas conclusiones no reflejan y no recogen posturas institucionales sino particulares de cada uno de los miembros del grupo.



AGRADECIMIENTOS

Fide agradece a todos los miembros del GT el trabajo de análisis y reflexión realizado y a **Ana Maria Juan Lozano**, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València. Consejera Académica de Fide, el trabajo de dirección del GT, así como el haber trabajado junto a **Luz Ruibal Pereira**, Profesora Titular Derecho Financiero y Tributario Ex Letrada TS y Secretaria Comisión Ministerio de Justicia para la modificación LJCA relativa al recurso de casación, en la incorporación de todas las aportaciones de cada uno de los integrantes del grupo de trabajo, cuyo resultado es este Documento de Conclusiones y Propuestas.

Han sido meses donde hemos podido debatir y trabajar intensamente y ha sido un honor y un privilegio contar con las aportaciones de todos los miembros del Grupo.

FIDE

La Fundación FIDE constituye hoy un lugar de **encuentro permanente** de profesionales del más alto nivel o con una larga trayectoria profesional, que desarrollan su actividad en las **empresas**, los **despachos profesionales** y la **Administración Pública**.

Fide es un think-tank jurídico-económico, un centro operacional del conocimiento en estado práctico, que se hace posible gracias a la participación activa de todos los estamentos de la sociedad civil que tienen algo que decir al respecto: desde la alta dirección de las empresas a los despachos de abogados, desde las cátedras universitarias hasta los tribunales de justicia, desde todas las instancias de la administración hasta los profesionales de diferentes ámbitos relacionados con el mundo del Derecho y de la Empresa.

En Fide hemos constituido una serie de grupos de trabajo que tienen por finalidad hacer una **reflexión continuada y profunda** sobre algunos de los grandes temas que hemos considerado que, por su **urgencia, necesidad de reforma o capacidad de mejora** merecen ser objeto de una especial reflexión por un conjunto de expertos. Algunos ya han publicado sus primeras conclusiones, han hecho propuestas normativas concretas o han avanzado un primer análisis de la situación. Otros lo irán haciendo a lo largo del año. Pero de lo que no cabe duda es que en cada grupo tenemos un **punto de referencia imprescindible**. La composición de cada grupo, con **profesionales con amplia experiencia y profundo conocimiento** de cada materia permite ir abordando todas aquellas cuestiones que colectivamente consideramos que merecen una reflexión. En ocasiones esta puede reflejarse en unas **conclusiones**



mayoritariamente aceptadas, o en propuestas normativas específicas, en otras **el propio debate revela la complejidad y distancia de las posiciones** y por tanto el valor de trabajo se refleja en resúmenes puntuales sobre los temas abordados. En cualquier caso, cualquier profesional ocupado en la evolución, desarrollo, aplicación o mejora de la regulación y especialmente de la regulación económica debe conocer estos trabajos y contribuir a su desarrollo, conocimiento y difusión.

Los integrantes de estos grupos de trabajo son miembros de Fide y asistentes habituales a las sesiones y foros de Fide, que están estrechamente vinculados a las materias abordadas en las respectivas áreas de análisis.

COORDINACIÓN ACADÉMICA DEL GRUPO DE TRABAJO:

Victoria Dal Lago Demmi, Directora Académica, Fundación para la Investigación sobre el Derecho y la Empresa, Fundación Fide. (victoria.dallago@thinkfide.com)

Ana Rosalía de Santiago Gómez, Coordinación Académica, Fundación para la Investigación sobre el Derecho y la Empresa, Fundación Fide. (ana.desantiago@thinkfide.com)

