



La incidencia del nuevo recurso de casación contencioso - administrativo en el ámbito tributario; peculiaridades en Derecho Foral

Alfonso del Castillo Bonet

Asociado Senior

alfonso.delcastillo@cuatrecasas.com

I. Introducción; insatisfacción del anterior sistema en el ámbito tributario.

La Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, revolucionó el sistema casacional contencioso-administrativo, pasando de un sistema en que la selección de los asuntos se fundaba, principalmente, en la *summa gravaminis* a un sistema basado en el “*interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia*” (art. 88.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa; en adelante “LJCA”) con independencia de su importe. Con ello se trataba de impulsar la función nomofiláctica del recurso de casación.

La incidencia de la reforma ha sido muy intensa en el ámbito tributario, como revela que la Sección Segunda del Tribunal Supremo -dedicada al Derecho Tributario- tuviera en diciembre de 2017, según la última estadística publicada por el Tribunal Supremo en su página web, el 50% de los recursos de casación admitidos por la Sala Tercera.

Pero su incidencia no sólo es cuantitativa sino, sobre todo, cualitativa. En materia tributaria, el principal problema del anterior sistema casacional es que la exigencia de una *summa gravaminis* mínima excluía en la práctica la mayoría de los tributos. Efectivamente, el anterior sistema requería para recurrir en casación ordinaria que el valor económico de la pretensión alcanzara un importe de 600.000 € de cuota (excluidos los intereses) por cada devengo¹; sin que se pudiera acumular el importe de diferentes devengos o el de la liquidación y sanción. ¿Quién tiene una regularización de 600.000 € de cuota de IVA por mes o trimestre? ¿y anual de IRPF? La misma situación se producía respecto de los restantes tributos. La propia LJCA era consciente de las limitaciones de la casación y admitía un recurso para la unificación de doctrina para temas superiores a 30.000 € (art. 96 LJCA) si bien el rigor de sus requisitos, limitaba su utilidad.

¹ Vid. Cancio Fernández, R.C. *El recurso de casación en el derecho económico-administrativo. Criterios de admisibilidad en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Barcelona. Bosch Editorial, 2008



Además, los tributos locales, por cuestiones de distribución competencial (anterior redacción del art. 86.1 LJCA), aparecían excluidos del Tribunal Supremo, excepto en la modalidad marginal de recurso de casación en interés de Ley. Por el contrario, el nuevo recurso permite la impugnación de sentencias dictadas en segunda instancia por lo que, ahora, los tributos locales sí tienen acceso al Tribunal Supremo; e, incluso, en determinados supuestos (art. 86.1 LJCA) son impugnables en casación las sentencias dictadas por los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo².

Por todo ello, en el ámbito tributario, el anterior sistema era totalmente insatisfactorio desde el punto de vista del interés de los recurrentes *-ius litigatoris-* y desde la perspectiva de la función nomofiláctica del Tribunal Supremo *-ius constitutionis-*.

A todo ello se unía un problema adicional, que no ha desaparecido del todo: la sobrecarga del trabajo del Tribunal Supremo implicaba un elevado retraso en la tramitación de los recursos y comportaba, en ocasiones, contradicciones entre sentencias y pérdida de calidad de las mismas³.

II. El nuevo recurso de casación:

El nuevo eje de recurso de casación -el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia- afecta a la propia estructura y fases del procedimiento, que podemos dividir en tres estadios.

La primera fase, la preparación del recurso de casación, tiene por objeto identificar las infracciones de la sentencia recurrida y, sobre todo, justificar que las mismas tienen interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. El legislador ha querido destacar que el interés casacional no es subjetivo y discrecional sino objetivo, calificándolo como tal y enumerando los motivos de concurrencia (art. 88 LJCA). Obviamente, la apreciación de si concurre o no dicho interés es notoriamente subjetiva y abierta a las consideraciones de quien valora su concurrencia⁴. Por ello la Ley ha querido limitar la discrecionalidad fijando pautas concretas; y no deja de ser expresivo que el legislador remarque dicha característica en la casación y no lo haga en aquellos casos en que la aplicación de un régimen jurídico dependa de requisitos

² Si bien, al exigirse que sean sentencias a las que sea aplicable la extensión de efectos, estas necesariamente deben ser estimatorias y, por lo tanto, sólo pueden ser recurridas por la Administración. Hecho que puede colocar en una situación de desigualdad al contribuyente.

³ La propia Sala era consciente del problema y así lo admitía uno de sus propios magistrados: Huelin Martínez de Velasco, Joaquín, "La elevación del umbral para acceder a los recursos en el orden contencioso-administrativo como medida de agilización procesal. El caso particular del recurso de casación". Actualidad Administrativa, nº 21-22, diciembre 2011, LA LEY. Pág. 2646

⁴ De hecho, la Exposición de Motivos del anteproyecto de Ley Orgánica del Poder Judicial de 4 de abril de 2014 contiene una frase durísima que, finalmente, fue suprimida por el menosprecio que suponía al Tribunal Supremo: "La admisión puramente discrecional de los recursos de casación en todos los casos no sólo tropezaría con pautas muy arraigadas en nuestra cultura jurídica, sino que podría prestarse a abusos."



totalmente objetivos (en el ámbito tributario tenemos muchos ejemplos de aplicación objetiva de regímenes por el cumplimiento de cifras de facturación, etc).

En el ámbito tributario los motivos de interés casacional más utilizados por los autos de admisión han sido la aplicación de normas sobre las que no exista jurisprudencia (art. 88.3.a LJCA) o que afecten a un gran número de situaciones (art. 88.2.c) LJCA).

Dicha fase de preparación concluye con la inadmisión, o bien con el auto de admisión. El auto de admisión es una de las piezas angulares y, como tal, ha cobrado un especial protagonismo por diversos motivos: por un lado, su rápida publicación (entre la fecha de notificación a las partes y publicación en la web del Tribunal Supremo o el CENDOJ sólo pasan unos pocos días); y por otro, por su claridad, dado que los autos fijan en su parte dispositiva de manera precisa cuál es la norma a interpretar y cuál es el debate que plantea, favoreciendo la función nomofiláctica de la casación.

La fase de admisión es también la fase más delicada, pues el éxito o fracaso de la reforma depende principalmente: de su predecibilidad⁵; de que los justiciables perciban que la admisión o inadmisión de su pleito haya sido razonable; y de que la selección de los temas tenga un verdadero interés para los administrados y dote de mayor seguridad jurídica a la aplicación de las normas.

Resulta lógico pensar que a mayor tasa de admisión más fácil es predecir si se admitirá o no el recurso; y mayor satisfacción existirá con el porcentaje de admisiones. Índice de admisiones que se verá condicionado por la mayor o menor carga del Tribunal Supremo en cada momento. En este caso aparece una singularidad tributaria: los pleitos masas. La nueva casación no ha resuelto adecuadamente dicho problema, a pesar de ser conocido por el legislador, que admite la extensión de efectos en materia tributaria (art. 110 LJCA). No tiene sentido que el Tribunal Supremo se vea invadido de casaciones reiterativas (por ejemplo, plusvalías), que nada aportan y obstruyen el funcionamiento de la Sala. Son varias las soluciones posibles las que podría adoptar el legislador – si bien no es el fin del presente trabajo analizarlas–: la suspensión de los pleitos en curso en instancias inferiores hasta que el Tribunal Supremo decida las casaciones admitidas; reconocer la posibilidad de plantear “cuestiones interpretativas”, similares a las cuestiones prejudiciales del TJUE; o acelerar la resolución de los pleitos más relevantes o con mayor pendencia en instancias inferiores, opción que recoge el Reglamento del Procedimiento del TJUE en sus arts. 105 (procedimiento acelerado) y art. 107 (procedimiento de urgencia).

En la segunda fase, de interposición y oposición, las partes desarrollan cuáles son los argumentos por los que debe primar una u otra interpretación de las normas infringidas.

Y, finalmente, el procedimiento casacional concluye con una tercera fase en la que se dicta la sentencia; y cuyo contenido viene delimitado, una vez más, por el interés casacional y su función nomofiláctica. Las sentencias del Tribunal Supremo han modificado su estructura y contenido, mejorando notoriamente su calidad. La sentencia, en primer lugar, declara cuál es la correcta interpretación del precepto, en atención al debate fijado por el auto de admisión, y, sólo después,

⁵ Según la RAE “*parte esencial de la seguridad jurídica que aspira a que las reglas jurídicas y su aplicación creen y mantengan el orden social de un modo tal que sea posible para los miembros de la sociedad planear sus actividades por adelantado, tanto individual como colectivamente.*”



lo aplica al caso concreto (art. 93.1 LJCA). El salto es importante porque ya no hay que destilar las sentencias del Tribunal Supremo para extraer su doctrina; sino que la propia sentencia realiza el trabajo, fijando de modo expreso cuál es la correcta interpretación del precepto aplicado y los motivos de dicha conclusión. Sólo después, dará satisfacción al *ius litigatoris* –sin el cual nadie recurriría- resolviendo el caso concreto.

III. Incidencia de la nueva casación en los Derechos Forales del País Vasco

A los Derechos Forales les afecta la reforma del recurso de casación en una doble dimensión. Por un lado, el Tribunal Supremo sigue conociendo del recurso de casación sobre normas autonómicas de manera excepcional; y por otro, existe un recurso de casación autonómico (art. 86.3 LJCA).

i) El recurso de casación ante el Tribunal Supremo.

El anterior sistema casacional permitía invocar ante el Tribunal Supremo la infracción de normas de Derecho Autonómico –y, en consecuencia, Foral- en los casos en que se tratase de una norma que reiterase normativa básica del Estado (STS de 14 octubre 2013, recurso de casación 3929/2012; y 1 de marzo de 2010, recurso de casación 9645/2004); y en los supuestos en que “*se invoque la vulneración de la jurisprudencia recaída sobre un precepto de derecho estatal, aunque no tenga carácter básico, cuyo contenido sea idéntico al del derecho autonómico, puesto que el valor de complementar el ordenamiento jurídico que el artículo 1.6 del Código Civil (LEG 1889, 27) otorga a la jurisprudencia no desaparece por la existencia del derecho autonómico*” (STS 14 de octubre de 2013, recurso de casación 3929/2012; y 24 de mayo de 2004, casación 5487/01).

Apréciase que son dos supuestos diferentes: en el primero se produce la infracción de una norma estatal de carácter básico, aunque reproducida por el Derecho autonómico; y en el segundo, la infracción de jurisprudencia.

El primer supuesto –reiteración de la norma autonómica de un precepto estatal de carácter básico- sigue siendo plenamente aplicable con la actual casación. Sin embargo, el segundo supuesto –la infracción de jurisprudencia- pierde toda su fuerza por la propia finalidad del sistema. Si la finalidad de la casación es formar jurisprudencia y ésta ya existe carecerá de interés casacional la infracción de la jurisprudencia del Tribunal Supremo puesto que “*si la jurisprudencia está formada (...) el interés casacional objetivo del recurso preparado en esta concreta cuestión sólo existiría si fuera necesario matizarla, precisarla o concretarla para realidades jurídicas diferentes a las ya contempladas en esa jurisprudencia*” (ATS de 15 de marzo de 2017 (recurso 91/2017)).

En resumen, parece que este segundo supuesto será de difícil aplicación al nuevo sistema; y este debate –acerca de si es posible la casación- es el que se plantea como objeto de interés casacional en el reciente ATS de 6 de noviembre de 2019, recurso de casación 2494/2019.



- ii) El recurso de casación autonómico ante el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

Junto a la casación estatal aparece la casación autonómica, con una regulación insuficiente (art. 86.3 LJCA) y muy problemática. En lo que ahora interesa, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ha admitido su existencia, poniendo de manifiesto la dificultad de su aplicación práctica. Efectivamente, su aplicación exige la existencia de contradicción entre sentencias de la misma Sala, porque si no la propia sentencia recurrida ya estaría fijando la posición de la Sala y no sería necesario formar jurisprudencia.

La contradicción entre sentencias de la misma Sala parece difícil si tenemos en cuenta que la Sección Primera del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco conoce de todos los tributos forales menos el IRPF, que corresponde a la Sección Segunda⁶. Por lo tanto, desde el punto de vista de la normativa sustantiva tributaria difícilmente puede existir contradicción entre las Secciones Primera y Segunda. La única contradicción puede aparecer en la aplicación de las normas generales contenidas en la Norma Foral General Tributaria de cada Diputación Foral.

Esta dificultad ha sido expresamente considerada por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (que al momento presente no tiene en el CENDOJ ninguna casación admitida publicada) en Auto de 27 de febrero de 2019, recurso 4/2019:

“(…) únicamente cabría admitir la existencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en el recurso de casación autonómica frente a sentencias de las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia cuando (i) se observara contradicción entre el criterio sostenido por la sentencia impugnada, en interpretación de normas de Derecho autonómico en que se fundamenta el fallo, y el seguido por otra u otras sentencias de la misma Sala sobre cuestiones sustancialmente iguales - incardinable en el supuesto del apartado a) de artículo 88.2 LJCA -, excepción hecha de aquellos supuestos en que ello se deba a un legítimo y razonado cambio de criterio de la misma Sección o Tribunal (véanse las SSTS de 24 de mayo de 2012, rcud 99/2010, y de 13 de enero de 2014, rcud 867/2013); y (ii) la resolución recurrida se apartara deliberadamente de la “jurisprudencia” sobre Derecho autonómico existente hasta entonces -subsumible en el apartado b) del artículo 88.3 LJCA- con la única salvedad de que el apartamiento lo fuera respecto del criterio sostenido con anterioridad por la misma Sección.”

En resumen, la casación autonómica tendrá poca utilidad, al igual que la antigua casación autonómica para la unificación de doctrina; y la casación ante el Tribunal Supremo también habrá visto reducida su relevancia.

⁶ Acuerdo de 15 de marzo de 2018, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, relativo a la aprobación de las normas de reparto entre las Secciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (BOE, nº 76, de 28 de marzo de 2018).



IV. Conclusión

Desde una perspectiva práctica, la nueva casación ha supuesto un acierto en el ámbito tributario, superando parte de las limitaciones del anterior recurso de casación. No es necesario realizar un examen exhaustivo de las casaciones admitidas para verificar que en ellas se encuentran comprendidas todos los tributos; en especial aquellas materias que antes no tenían acceso al Tribunal Supremo, incluidos los tributos locales.

No obstante, el nuevo sistema casacional todavía presenta problemas que deben pulirse en próximas reformas. Por ejemplo, la obstrucción que acarrea los pleitos masa en el Tribunal Supremo o la aceleración de la formación de jurisprudencia (el Tribunal Supremo se pronuncia sobre la interpretación de las normas muchísimos años después de su entrada en vigor). Por otro lado, vuelve a apreciarse una sobrecarga de trabajo en el Tribunal Supremo que pone en riesgo la predecibilidad del sistema y la confianza de los justiciables en los criterios de selección de los asuntos, al incrementarse la tasa de inadmisiones más “*por necesidades del servicio*” que por falta de interés casacional.

Adicionalmente, la nueva casación ha excluido *de facto* la posibilidad de revisar todas las incongruencias omisivas, faltas de motivación y errores en la apreciación de la prueba, que se han convertido en frecuentes por la sobrecarga de trabajo de los Tribunales, evidenciando la necesidad de una generalización de la segunda instancia y una modificación del inútil incidente de nulidad. Si bien dicha exclusión no es un defecto del recurso de casación sino del proceso contencioso-administrativo, lo que merma la tutela judicial efectiva.

Por todo ello, todavía hay margen para perfeccionar un recurso de casación que tiene un comienzo de existencia esperanzador en el ámbito tributario.