

TRABAJO FIN DE MÁSTER
DOBLE MÁSTER UNIVERSITARIO DE ABOGACÍA Y ASESORÍA
JURÍDICO-MERCANTIL, FISCAL Y LABORAL
DERECHO TRIBUTARIO

LA REFORMA DEL RECURSO DE
CASACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA:
ESPECIAL REFERENCIA AL INTERÉS
CASACIONAL OBJETIVO PARA LA FORMACIÓN
DE JURISPRUDENCIA



Universidad de Sevilla

Facultad de Derecho

AUTOR: PABLO REJANO GÓMEZ
TUTOR: Dr. LUIS TORIBIO BERNÁRDEZ
CURSO: SEGUNDO

ÍNDICE

ÍNDICE	1
RESUMEN	4
OBJETIVOS Y METODOLOGÍA	5
I. EL RECURSO DE CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO	6
A) LA NATURALEZA Y RELEVANCIA DEL RECURSO DE CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO	6
B) OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN Y SU CARÁCTER EXTRAORDINARIO	8
1. Sentencias recurribles en casación	9
2. Autos recurribles en casación	14
3. Objeto y pretensiones del Recurso de casación	16
4. El carácter extraordinario del Recurso de Casación	17
C) ÍTER PROCESAL DEL RECURSO DE CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO	18
a) Preparación del Recurso de Casación	18
b) Interposición del Recurso de Casación y su examen.	20
c) Sentencia.	21
II. LA REFORMA DEL RECURSO DE CASACIÓN MEDIANTE LA LEY ORGÁNICA 7/2005.	22
A) OBJETIVOS DE LA REFORMA	22
B) SISTEMA ESTADOUNIDENSE Y SU INFLUENCIA EN LA REFORMA	25
C) PRINCIPALES ASPECTOS DE LA REFORMA	27
1. Ampliación de las resoluciones que pueden ser recurridas en casación	27
2. Modificaciones en la admisión y tramitación del recurso de casación	30
III. EL INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	32
A) CONCEPTO DE INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO Y SU APLICACIÓN	32

B) INDICADORES DE INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO DEL ARTÍCULO 88.2 LRJCA 34

- a) Que la resolución impugnada fije, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido 35
- b) Que la resolución impugnada sienta una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales 37
- c) Que la resolución impugnada afecte a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso 40
- d) Que la resolución impugnada resuelva un debate que haya versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida 41
- e) Interprete y aplique aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional. 43
- f) Que la resolución impugnada interprete y aplique el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial 43
- g) Que la resolución impugnada resuelva un proceso en que se impugnó, directa o indirectamente, una disposición de carácter general 44
- h) Que la resolución impugnada resuelva un proceso en que lo impugnado fue un convenio celebrado entre Administraciones públicas 45
- i) Que la resolución impugnada haya sido dictada en el procedimiento especial de protección de derechos fundamentales 45

C) PRESUNCIONES DE INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO DEL ARTÍCULO 88.3 LRJCA 46

- a) Cuando en la resolución impugnada se hayan aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia 47
- b) Cuando la resolución impugnada se aparte deliberadamente de la jurisprudencia existente al considerarla errónea 49
- c) Cuando la sentencia recurrida declare nula una disposición de carácter general, salvo que esta, con toda evidencia, carezca de trascendencia suficiente 49
- d) Cuando la resolución impugnada resuelva recursos contra actos o disposiciones de los organismos reguladores o de supervisión o agencias

estatales cuyo enjuiciamiento corresponde a la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional	50
e) Cuando la resolución impugnada resuelva recursos contra actos o disposiciones de los Gobiernos o Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas	51
CONCLUSIONES	53
BIBLIOGRAFÍA	58
1. ARTÍCULOS Y MONOGRAFÍAS	58
2. JURISPRUDENCIA	59
a) Autos de la Sala Tercera (de lo Contencioso-administrativo) del Tribunal Supremo	59
b) Sentencias del Tribunal Supremo	60
c) Sentencias del Tribunal Constitucional	61

RESUMEN

En los tiempos de la hipertrofia regulativa y de constantes cambios de la norma en el ámbito tributario, unido a una actividad que podríamos calificar de “depredadora” por parte de la Administración Tributaria, el papel de los órganos jurisdiccionales del ámbito económico-administrativo lleva lustros ganando importancia¹.

En este contexto, el recurso de casación tiene un lugar privilegiado en la jerarquía jurisdiccional, dado su carácter extraordinario y vinculante. Así, con la Ley Orgánica 7/2015 de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, se realizó una profunda reforma del recurso de casación contencioso-administrativo. Esta reforma tuvo un carácter integral, modificando totalmente tanto su tramitación como la *ratio decidendi* del Tribunal Supremo. En este último aspecto, se incluye como medida principal tanto para la admisión del recurso como para su estimación el concepto de “*interés casacional objetivo*”.

Con esta reforma, el legislador tiene dos objetivos principales: aumentar el ámbito de resoluciones jurisdiccionales que pueden acceder a la casación por un lado, y subjetivizar la *ratio decidendi* del Tribunal Supremo, que tendrá discrecionalidad para elegir qué asuntos considera de interés o envergadura suficiente para merecer un pronunciamiento del Alto Tribunal.

Por ello, transcurridos más de cuatro años desde la entrada en vigor de la reforma del recurso de casación contencioso-administrativo, creemos que ha pasado un tiempo más que prudente para hacer un análisis de la propia reforma, y en especial de sus efectos en el ámbito tributario (que, sin duda, tiene un lugar protagonista en la jurisdicción contencioso-administrativa).

¹ Noticia de El País del 7 de diciembre de 2019: “*Enfrentarse a Hacienda ya no da tanto miedo*”. https://elpais.com/economia/2019/12/05/actualidad/1575539405_659748.html

OBJETIVOS Y METODOLOGÍA

Mediante el presente trabajo pretendemos hacer un estudio analítico de la reforma del recurso de casación en el orden contencioso-administrativo, y más específicamente en el ámbito tributario, tratando de responder las siguientes preguntas:

1. ¿Qué papel juega el recurso de casación en el ámbito tributario?
2. ¿Cómo se regula el recurso de casación contencioso-administrativo? ¿Cuál es su *íter* procesal?
3. ¿Cuáles han sido los aspectos más importantes de la reforma y qué consecuencias han tenido en el ámbito tributario?
4. ¿Cómo se ha desarrollado el concepto de interés casacional objetivo en el ámbito tributario tras varios años de aplicación?

Para poder responder las cuestiones propuestas para el presente trabajo, se han seguido el siguiente método de investigación:

1. Estudio analítico del texto normativo (principalmente la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa y la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio).
2. Estudio de doctrina, formada principalmente por artículos académicos en revistas de ámbito fiscal.
3. Análisis de jurisprudencia del Tribunal Supremo, especialmente de autos de la Sección Primera (de admisiones) de la Sala Tercera.
4. Búsqueda y análisis de noticias y estudios de entidades del ámbito jurídico-fiscal, principalmente para la actualización de la información obtenida.

I. EL RECURSO DE CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

A) LA NATURALEZA Y RELEVANCIA DEL RECURSO DE CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

El recurso de casación es, sin lugar a dudas, una figura esencial en nuestro sistema jurídico, al ser la cúspide de la jerarquía jurisprudencial nacional, con excepción del orden constitucional. La jurisprudencia ha adquirido, a lo largo del tiempo, un papel cada vez más relevante en el Derecho español, que en su origen codificador la excluyó del sistema de Fuentes del Derecho. Sin embargo, la cada vez más creciente influencia de sistemas jurídicos anglosajones, especialmente el estadounidense, está provocando un cambio ciertamente sustancial del lugar de la jurisprudencia, que está adquiriendo un protagonismo cada vez mayor, especialmente en estos tiempos de hipertrofia normativa y más aún en un ámbito tan castigado como es el tributario en cuanto al aumento del número de normas de distinta jerarquía y gran complejidad. Así, la intervención de los Tribunales de Justicia, y del Tribunal Supremo en particular, se ha hecho cada vez más necesaria para aclarar una regulación cada vez más obtusa y con conflictos tendientes a la complejidad.

En este sentido, no podemos olvidar el apartado 6º del artículo 1 del Código Civil², en el que se lee lo siguiente: *«La jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho»*. En la formación de dicha doctrina a la que se refiere el artículo, es evidente que el recurso de casación tiene un papel fundamental, dado su carácter extraordinario y sus elementos esenciales, que serán objeto de detalle en el presente trabajo.

En los orígenes de la casación, ésta sólo existía para el ámbito civil y penal. En el ámbito contencioso-administrativo, que es el aplicable en materia tributaria, existía un recurso de apelación de carácter ordinario ante el Tribunal Supremo contra las sentencias dictadas por las Salas de lo Contencioso de las Audiencias Territoriales, cuya cuantía era escasa. Fruto de esa tradición, el recurso de casación

² Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

contencioso-administrativo ha tenido una fuerte dependencia de la casación del ámbito civil (que se regula en los artículos 477 y siguientes de la Ley de Enjuiciamiento Civil³), que ha tenido una influencia y desarrollo históricos mucho mayores. Pese a esta aparente dependencia inicial, que se manifestó claramente en la elaboración de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa⁴ (LRJCA, en adelante), es innegable que el recurso de casación contencioso-administrativo ha adquirido una entidad propia de gran importancia por los asuntos que trata, tanto cualitativa como cuantitativamente.

En este sentido, el ámbito tributario es el gran protagonista de la Sala Tercera del Tribunal Supremo (encargada de conocer los asuntos contencioso-administrativos). En términos cuantitativos, los recursos de casación que se interponen ante esta Sala Tercera son en su mayoría de índole tributaria⁵, lo que conlleva que la mayor parte de pronunciamientos por el Alto Tribunal sean relativos a la materia fiscal.

En la actualidad, el recurso de casación en el orden contencioso-administrativo (y, por tanto, en el ámbito tributario) se encuentra regulado en la Sección 3ª del Capítulo III de la LRJCA, artículos 86 y siguientes. En los artículos 86 y 87 vienen determinadas las resoluciones que pueden ser recurridas en casación, en el 87 bis el objeto casacional y el carácter extraordinario del recurso; en el artículo 88 se regula el interés casacional objetivo (cuyo estudio es objeto principal del presente trabajo), mientras que el *iter* procesal se regula en los artículos 89 a 93 como se desarrollará en el siguiente apartado.

³ Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

⁴ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

⁵ Así lo refleja CINCO DÍAS en su noticia "[Los recursos de casación tributarios, al borde de colapsar el Supremo](#)" de 30 de abril de 2018, en la que se hace un análisis de situación del recurso de casación del ámbito tributario sumamente relevante. Los datos de 2018 que se muestran en la noticia son sumamente ilustrativos: «Desde la aprobación en julio de 2015 del nuevo recurso de casación, la mitad de las 100 sentencias que ha dictado el Tribunal Supremo han correspondido al ámbito tributario. Asimismo, de los 917 recursos de esta índole admitidos a lo largo de 2017, 457 (el 50%) también se referían a este ámbito del derecho».

B) OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN Y SU CARÁCTER EXTRAORDINARIO

Como venimos desarrollando, el recurso de casación es un recurso extraordinario, devolutivo, suspensivo, que procede fundamentalmente contra sentencias y, excepcionalmente, contra determinados autos, y cuyo conocimiento corresponde al Tribunal Supremo o a los Tribunales Superiores de Justicia autonómicos, dependiendo de la naturaleza de la norma aplicada. De este modo, el recurso de casación, dado su carácter extraordinario, no puede plantearse como un recurso contencioso-administrativo más, sino que sigue una lógica propia, la casacional. Por este motivo, tanto las exigencias materiales como formales para su interposición (que han sido objeto de una extensa regulación por parte del propio Tribunal Supremo), así como la estructura y contenido de las propias Sentencias, difieren enormemente de los relativos a otros recursos ordinarios.

El Legislador, en el preámbulo de la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio⁶, dejaba patente que uno de sus objetivos era el de reforzar el carácter extraordinario del recurso de casación, y evitar así que se convierta en una «*tercera instancia*». Sin embargo, esta afirmación, en el ámbito fiscal, sólo tiene sentido si nos referimos a los tributos locales, ya que en los tributos autonómicos y estatales (así como los cedidos) sólo existe una instancia (revisión) judicial, frente a las tres revisiones de carácter administrativo que pueden promover y obtener los contribuyentes⁷. Por tanto, no consideramos que la referencia a una supuesta «*tercera instancia*» en el Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2015 sea del todo correcta, ya que no responde a la realidad de la vertiente económico-administrativa (que, como hemos reflejado anteriormente, es cualitativa y cuantitativamente la más importante).

⁶ Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

⁷ A saber, recurso de reposición, reclamación económico-administrativa ante los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y el recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

En cuanto al acceso a la casación, este viene regulado en los artículos 86 y 87 de la LRJCA, donde se determina qué pronunciamientos judiciales pueden ser recurribles en casación ante el Tribunal Supremo.

1. Sentencias recurribles en casación

De esta forma, las sentencias que pueden acceder a la casación mediante este recurso extraordinario, según el artículo 86, son las siguientes:

a) Las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo:

Las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo provinciales o centrales podrán ser recurridas en casación sólo si contienen «*doctrina que se repunta gravemente dañosa para los intereses generales*» y «*sean susceptibles de extensión de efectos*», siendo estos dos requisitos de carácter simultáneo. Para poder conocer el verdadero alcance de esta ampliación de las posibilidades de estudio casacional, debemos analizar estos dos requisitos.

Respecto a la «*doctrina gravemente dañosa para los intereses generales*» se aplica la jurisprudencia recaída sobre el concepto jurídico indeterminado «*gravemente dañoso para el interés general*» que utilizaba el art. 100.1 LRJCA para el derogado recurso de casación estatal en interés de ley. Por tanto, será a cargo del recurrente justificar y razonar la presencia de este grave daño de forma concreta y precisa, no bastando un pronunciamiento ambiguo sobre su existencia o aludir a hipotéticos perjuicios o meras generalidades⁸. Así, el Juzgado de instancia deberá valorar si el recurrente ha realizado una argumentación suficiente de la existencia de una doctrina gravemente dañosa para los intereses generales, sin entrar a valorar su concurrencia y

⁸ Así queda reflejado en los Autos del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo de 27 de febrero de 2017 (Nº de Recurso 36/2017) y de 28 de febrero de 2017 (Nº de Recursos 37/2017 y 40/2017).

En el primer Auto citado, el de 27 de febrero de 2017, el Tribunal Supremo delimita el concepto de “daño para los intereses generales” conectándolo con su apreciación con la *repetibilidad* y no con la *extensión* del ámbito afectado. El propio Tribunal Supremo utiliza la expresión «*efecto multiplicador del pronunciamiento*» como medida del interés general susceptible de ser dañado. En el Auto en cuestión podemos leer, a título ilustrativo, lo siguiente: «*la existencia de grave daño para los intereses generales no está en función del ámbito geográfico del núcleo de Candanchú [corporación local cuya resolución de carácter tributario había sido impugnada], sino de la posible, posterior y repetida actuación del órgano judicial a quo, al conocer de casos iguales, que se suponen de fácil repetición*».

realidad, realizando (por tanto) un control previo de carácter puramente procesal, y no de fondo.

El segundo requisito acumulativo es la susceptibilidad de extensión de los efectos, aspecto que nos conecta con los artículos 110 y 111 de la LRJCA, de gran importancia en el ámbito tributario⁹.

Esta exigencia doble, *de iure*, no limita la legitimación activa para recurrir en casación las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso-administrativo provinciales o centrales. Sin embargo, la realidad fáctica es que, especialmente la exigencia de apreciar y acreditar suficientemente el daño al interés general, limita la legitimación activa para recurrir a las Administraciones Públicas, a las entidades que ostenten la representación y defensa de intereses generales y al Ministerio Fiscal, ya que se encuentran en una situación privilegiada respecto a los obligados tributarios; por tanto, se configura como un obstáculo fáctico para los obligados tributarios, que se encuentran en una posición de desventaja para apreciar este daño al interés general.

El Tribunal al que se dirige el recurso de casación de sentencias dictadas en única instancia por Juzgados de lo Contencioso-Administrativo dependerá del carácter de la norma que se aplica (o se pretende aplicar) en la sentencia, esto es: si son normas de Derecho Estatal o de la Unión Europea será el Tribunal Supremo y si son normas de Derecho Autonómico, los Tribunales Superiores de Justicia.

El régimen específico de susceptibilidad a ser recurridas en casación de las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo ha acarreado algunos problemas procesales, ya que exige en primer lugar comprobar si la competencia para dictar la sentencia correspondía al Juzgado de lo Contencioso-Administrativo (aunque este problema tenía poca incidencia en el ámbito tributario dado su carácter puramente contencioso-administrativo) y, en el caso de ser competencia del Juzgado, determinar si

⁹ El artículo 110 de la LRJCA regula la extensión de efectos (ejecución) de una sentencia firme que se pronuncie en materia tributaria o de personal de servicio de la Administración Pública y que hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas cuando se cumplan una serie de requisitos: identidad situacional, identidad de competencia territorial y que sea solicitado por los interesados.

le correspondía dictarla en única o primera instancia, ya que en caso de error se podrían cerrar ilegítimamente vías ordinarias de revisión del asunto. Por otro lado, en la fase de preparación, regulada en el artículo 89 de la LRJCA, eran necesarias algunas precisiones respecto al alcance de las facultades del Juzgado de instancia (tener como no presentada la preparación en el caso de no concurrir los requisitos del apartado 2º del artículo 89 de la LRJCA). En respuesta a estas necesidades, el Tribunal Supremo estableció que corresponde al Juez de instancia verificar que la sentencia es susceptible de extensión de efectos, que se ha argumentado por el recurrente que dicha sentencia contiene doctrina gravemente dañosa para los intereses generales y que el escrito de preparación reúne los requisitos a los que se refiere el artículo 89.2 LRJCA¹⁰.

b) Las sentencias dictadas en única instancia o en apelación por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional.

Se aplica la misma jurisprudencia respecto a los artículos 86.3 y 89.2 LRJCA, de la que se desprenden los siguientes criterios fundamentales¹¹:

1. El recurso de casación no se puede fundar en normas de Derecho autonómico, no siendo posible eludir esta restricción mediante alusiones artificiosas o instrumentales de normas de Derecho estatal, cuando son realmente aplicables la de Derecho autonómico.
2. Los principios constitucionales y del procedimiento administrativo común no pueden servir por sí solos para fundar un recurso de casación, puesto que su mera invocación retórica permitiría desbordar los límites trazados por la ley para el recurso de casación.

¹⁰ Esta delimitación por parte del Tribunal Supremo de las facultades del Tribunal a quo fue sumamente necesaria, dados los recursos de queja que se interpusieron ante el exceso de celo por parte de los Juzgados de instancia a la hora de aplicar los requisitos procesales para la admisión de la preparación del recurso.

Tal es así que en los citados Autos del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo de 27 de febrero de 2017 (Nº de Recurso 36/2017) y de 28 de febrero de 2017 (Nº de Recursos 37/2017 y 40/2017), se corrigen dichos excesos, dado que los Juzgados de instancia habían entrado a valorar, incluso, la concurrencia de interés casacional objetivo, potestad que queda absolutamente fuera de su función de control procesal inicial del recurso de casación.

¹¹ ALONSO MURILLO (2016).

3. En la ponderación de las circunstancias específicas del litigio será exigible, especialmente cuando se produzcan entrecruzamientos ordinamentales, correspondiendo al Tribunal Supremo, en virtud del artículo 123.1 de la Constitución Española, discriminar si la controversia está sometida o no a preceptos no sólo de Derecho autonómico y cuál sería el grado de incidencia de estos preceptos autonómicos en la resolución del supuesto.
4. El Derecho autonómico que reproduzca Derecho estatal básico puede fundar el recurso de casación ante el Tribunal Supremo, porque en tales casos la asunción por una Comunidad Autónoma como Derecho autonómico propio del Derecho estatal no priva a éste de su naturaleza de legislación básica.
5. En el caso de que el precepto sobre el que recaiga el recurso de casación no fuera de carácter básico y existe identidad entre el Derecho estatal y el Derecho autonómico, en un principio no cabría recurso de casación ante el Tribunal Supremo, salvo que se funde en la vulneración de la jurisprudencia, porque el valor de complementar el ordenamiento jurídico que el artículo 1.6 del Código Civil otorga a la jurisprudencia no desaparece por la existencia del Derecho autonómico.

c) Las sentencias dictadas en única instancia o en apelación por las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia.

Sólo serán recurribles ante la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea que sea relevante y determinante del fallo impugnado, siempre que hubieran sido invocadas oportunamente en el proceso o consideradas por la Sala sentenciadora. Cuando el recurso se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma será competente una Sección de la Sala de lo Contencioso-administrativo que tenga su sede en el Tribunal Superior de Justicia (el llamado «*Recurso de casación autonómico*»).

d) Las resoluciones del Tribunal de Cuentas en materia de responsabilidad contable serán susceptibles de recurso de casación en los casos establecidos en su Ley de Funcionamiento.

En cualquier caso, no tendrán acceso a casación aquellas sentencias que, dictadas por los Tribunales mencionados, lo fueran en un procedimiento para la protección del derecho fundamental de reunión y en los procesos contencioso-electorales, al ser materias reservadas al Tribunal Constitucional. Esta delimitación, aunque lógica y simple en un primer acercamiento a la materia, se vuelve sumamente compleja, al haber una conexión muy estrecha entre las materias que son objeto de Casación y el Derecho a la Tutela Judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución Española.

Respecto al recurso de casación «autonómico», regulado en el apartado 3 del artículo 86 de la LRJCA, llama la atención el déficit regulatorio en dicha Ley, correspondiendo la (casi) totalidad de la regulación del recurso de casación estatal. Así, no se ha detallado con claridad su objeto, ni se ha previsto la forma de componer la Sala de casación (problema especialmente acuciante cuando se trata de Tribunales Superiores de Justicia con una sección única), ni se ha determinado el procedimiento aplicable. Tampoco se ha regulado el régimen de compatibilidad y/o preferencia en caso de interposición por la misma parte del recurso de casación estatal y el autonómico (lo que sucede con frecuencia cuando en el mismo pleito se han interpretado y aplicado a la vez normas estatales y autonómicas)¹².

Esto obliga a que se apliquen de forma subsidiaria normas que están ideadas para el recurso de casación estatal ante el Tribunal Supremo, teniendo en cuenta su idiosincrasia y características propias, y no respondiendo al funcionamiento de los Tribunales Superiores de Justicia, con los correspondientes problemas que esto está conllevando. Este déficit de regulación en la casación autonómica afecta especialmente al ámbito tributario, dado el carácter expansivo, en términos cuantitativos y cualitativos, de la normativa autonómica, dentro de un proceso innegable de descentralización del sistema impositivo nacional.

¹² TRIBUNAL SUPREMO (2020). Memoria del año 2019. Consejo General del Poder Judicial.

2. Autos recurribles en casación

En cuanto a los Autos recurribles en casación, dado su carácter instrumental y al haber otros medios de impugnación de carácter procesal, su acceso es más restringido. Así, serán recurribles en casación los dictados por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional y por las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia (por tanto, se excluyen del ámbito de recurso los autos de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo) y siempre que se refieran a las siguientes cuestiones:

- a) Los que declaren la inadmisión del recurso contencioso-administrativo o hagan imposible su continuación.
- b) Los que pongan término a la pieza separada de suspensión o de otras medidas cautelares.
- c) Los recaídos en ejecución de sentencia, siempre que resuelvan cuestiones no decididas, directa o indirectamente, en aquélla o que contradigan los términos del fallo que se ejecuta.
- d) Los dictados en caso de ejecución provisional, cuando la sentencia fuera recurrida (artículo 91 de la LRJCA).
- e) En aplicación de los artículos 110 y 111 de la LRJCA. Los del artículo 110 son los dictados para la extensión de la ejecución de sentencias firmes en materia tributaria, de personal al servicio de la Administración pública y de unidad de mercado, cuando ésta hubiera reconocido una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas; mientras que los Autos a los que se refiere el 111 son en los que se hubiere acordado suspender la tramitación de uno o más recursos, cuando tengan un objeto idéntico y se haya tramitado otro con carácter preferente en aplicación del artículo 37 de la LRJCA.

Esta lista es de *numerus clausus*, coincidiendo con la existente en la regulación previa, por lo que le es aplicable la jurisprudencia previa que ha desarrollado su ámbito de susceptibilidad a ser recurridos en casación.

Respecto a los Autos, en el artículo 87.2 de la LRJCA se exige la previa interposición del recurso de reposición¹³ a la preparación del recurso de casación. Esta exigencia refuerza lo anteriormente expuesto, respecto al acceso más limitado de los autos a la casación, al haber una exigencia previa de presentar las pretensiones de anulación ante el Tribunal que ha dictado el Auto.

Especialmente relevante en el ámbito en el que se encuadra el presente trabajo (el tributario) es la letra e) del artículo 87.1, en los que hay una expresa mención en el relacionado artículo 110 a la materia tributaria. La ampliación de los efectos de una sentencia firme que reconozca una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas podrá hacerse siempre y cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que los interesados se encuentren en idéntica situación jurídica que los favorecidos por el fallo.
- b) Que el juez o tribunal sentenciador fuera también competente, por razón del territorio, para conocer de sus pretensiones de reconocimiento de dicha situación individualizada.
- c) Que soliciten la extensión de los efectos de la sentencia en el plazo de un año desde la última notificación de ésta a quienes fueron parte en el proceso. Si se hubiere interpuesto recurso en interés de ley o de revisión, este plazo se contará desde la última notificación de la resolución que ponga fin a éste.

Salta a la vista la gran importancia que tiene la figura de la extensión de efectos de una sentencia firme a situaciones, negocios jurídicos o personas que no han sido objeto o parte del proceso. Esta importancia exige un mecanismo extraordinario de revisión y control de esta aplicación analógica de sentencias firmes de la Audiencia Nacional y de los Tribunales Superiores de Justicia por parte del Tribunal Supremo, dadas las implicaciones procesales que esta figura conlleva¹⁴.

¹³ En la redacción original de la LRJCA se exige la previa interposición de un «recurso de súplica», figura que fue sustituida por el recurso de reposición según la Disposición Adicional 8ª de la LRJCA, añadida por el artículo 14.67 de la Ley 13/2009, de 3 de noviembre.

¹⁴ Aunque la extensión de efectos de una sentencia firme no es el objeto de estudio principal de este trabajo, creemos relevante, a efectos de estudiar el recurso de casación en el ámbito tributario, hacer referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo número 2237/2016, de 17 de octubre de 2016 de la Sala

3. Objeto y pretensiones del Recurso de casación

El recurso de casación se limitará a las cuestiones de derecho con exclusión de las cuestiones de hecho, sin perjuicio de la posibilidad que se reconoce a la Sala Tercera del Tribunal Supremo de efectuar una integración de hechos (art 87 bis LRJCA).

Las infracciones procesales pueden ser objeto del recurso de casación, pero la admisión a trámite del recurso requerirá que presenten interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, lo que será francamente difícil¹⁵.

Respecto a las pretensiones del recurso de casación, tanto en las sentencias como en los autos recurridos, en todo caso "*deberán tener por objeto la anulación, total o parcial, de la sentencia o auto impugnado y, en su caso, la devolución de los autos al Tribunal de instancia o la resolución del litigio por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo dentro de los términos en que apareciese planteado el debate*" (artículo 87 bis.2 LRJCA).

de lo Contencioso-administrativo (Nº de Recurso 3984/2015), que en su Fundamento de Derecho Quinto se puede leer lo siguiente:

«Es necesario que la sentencia haya reconocido una situación jurídica individualizada en favor de una o varias personas» (art. 110.1 LRJCA, en relación con el art. 31 LRJCA). En consecuencia, este incidente no es aplicable a las sentencias que resuelvan, estimándolas, pretensiones de anulación, puesto que respecto de las mismas la extensión a todos los afectados de los efectos de la sentencia se produce ope legis. Según el art. 72.2 LRJCA:

«La anulación de una disposición o acto producirá efectos para todas las personas afectadas. Sin embargo, en principio, y salvo la extensión de sus efectos por la vía que estamos estudiando, la estimación en sentencia de pretensiones de reconocimiento o restablecimiento de una situación jurídica individualizada sólo producirá efectos entre las partes (art. 72.3 LRJCA).

Es preciso que no exista cosa juzgada. En este supuesto el incidente se desestimará «en todo caso» [art. 110.5. a) LRJCA]. Existirá cosa juzgada cuando la pretensión relativa a la situación concreta de quienes pretendan la ejecución de la sentencia haya sido resuelta por una sentencia distinta, cuyos efectos prevalecerán en todo caso en virtud del principio de cosa juzgada que se plasma en este requisito. La apreciación de que existe cosa juzgada está sujeta a la concurrencia de la triple identidad «entre las cosas, las causas, las personas de los litigantes y la calidad con que lo fueron», con el alcance que precisa ahora el art. 222 LEC sobre la cosa juzgada material, Esta excepción, claro está, es aplicable también al caso de que concurra litispendencia.

Asimismo es necesario que la doctrina determinante del fallo cuya extensión se postule no sea contraria a la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Y para apreciar si concurre esta identidad de situación jurídica resulta aplicable la jurisprudencia de esta Sala en aplicación de lo dispuesto en el art. 96 LRJCA, sobre la identidad que debe concurrir sobre los litigantes u otros e idéntica situación y los hechos, fundamentos y pretensiones que componen la llamada triple identidad que debe concurrir entre la sentencia invocada como contrapuesta y la recurrida en el recurso de casación para la unificación de doctrina».

¹⁵ Autos de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 1 de febrero de 2017 (Nº de Recurso 31/2016), de 21 de marzo de 2017 (Nº de Recurso 308/2016) y de 1 de marzo de 2017 (Nº de Recurso 88/2016). En dichos Autos, la Sección de Admisiones de la Sala Tercera entiende que la incongruencia en la sentencia del tribunal *a quo* no es fundamento suficiente para justificar el interés casacional objetivo exigible.

4. El carácter extraordinario del Recurso de Casación

La naturaleza extraordinaria del recurso de casación viene determinada en el artículo 87 bis LRJCA, que limita la *gnosis* a las cuestiones de derecho (excluyendo aquellas relacionadas con los hechos considerados probados¹⁶) que tengan una relevancia suficiente que justifique la intervención del Tribunal Supremo, con el fin último de generar (esto es: crear, modificar o desarrollar) jurisprudencia.

El artículo 87 bis LRJCA se incluye en la Ley Orgánica 7/2015 para aumentar la autonomía del recurso de casación contencioso administrativo, que adquiere una entidad propia, diferenciándose del recurso de casación civil. En dicho artículo se establece claramente el objeto de la pretensión casacional: la anulación total o parcial de la sentencia o auto impugnado y, en su caso, la devolución de los autos al tribunal de instancia. Además, dicho artículo da un paso más, y habilita al Tribunal Supremo el establecimiento de normas imperativas de carácter formal y procedimental («*la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas, incluidas las relativas a su presentación por medios telemáticos, de los escritos de interposición y de oposición de los recursos de casación*»), siguiendo la estela del Tribunal Supremo Federal de los Estados Unidos¹⁷, aunque dichas normas aún quedan sumamente lejos de las numerosísimas exigencias formales del Alto Tribunal estadounidense respecto al formato y contenido de los recursos y demás escritos relacionados.

Así, la facultad legalmente conferida a la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de establecer condiciones formales y materiales de los escritos de preparación y de recurso se ha visto materializada en el Acuerdo de 20 de abril de 2016, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala Tercera¹⁸. En dicho acuerdo se establecen una serie de normas de carácter imperativo para los escritos de interposición y de oposición (50.000

¹⁶ Sin embargo, debemos tener en cuenta que aunque a priori los Hechos están excluidos del debate casacional, en virtud del artículo 93 de la LRJCA, el Tribunal Supremo puede ampliar los hechos considerados como probados si éstos son relevantes para decidir sobre el asunto en cuestión.

¹⁷CANCIO FERMÁNDEZ, R. C. (2015).

¹⁸ Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

caracteres, 25 páginas) y criterios orientadores para el escrito de preparación y de oposición a la admisión (35.000 caracteres; 15 páginas)¹⁹.

C) ÍTER PROCESAL DEL RECURSO DE CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Como se ha explicado anteriormente, el proceso de interposición, examen y pronunciamiento del recurso de casación está regulado en los artículos 89 a 93 de la LRJCA. Por ende, dada la enorme trascendencia que tiene, pasaremos a desarrollar el íter procesal del recurso de casación contencioso-administrativo, deteniéndonos a examinar cada una de las fases referidas.

a) Preparación del Recurso de Casación

La fase preparatoria es, sin duda, uno de los elementos principales y más importantes en la tramitación del recurso de casación, encontrando su regulación en el artículo 89 LRJCA. Esta fase se configura como primer filtro de acceso a la casación, y lo realiza el Tribunal *a quo*, evitando así un colapso en la Sección de admisiones de la Sala de lo Contencioso.

Así, se deberá presentar un escrito en un plazo de 30 días (desde la notificación de la resolución que se recurre) ante el Juzgado *a quo* en el que se acredita el cumplimiento de los requisitos procesales, de forma y de fondo para la interposición del recurso, identificar las normas o jurisprudencia afectadas, así como la infracción imputada. Sin embargo, uno de los aspectos más importantes de esta fase preparatoria es el estudio preliminar del interés casacional, que deberá acreditarse con la concurrencia de algunos de los supuestos del artículo 88 de la LRJCA, que son objeto de estudio en el presente trabajo, así del interés jurisprudencial del asunto.

¹⁹ En el caso de no cumplir estos criterios, las consecuencias son mínimas dado el carácter puramente formal que tienen, ya que podrían vulnerar el derecho a la tutela judicial efectiva y el derecho a defensa. Por ello, el Tribunal Supremo hace una interpretación más bien laxa, permitiendo subsanar, conforme a lo dispuesto en el artículo 138 LRJCA, para los escritos de interposición del recurso y de oposición a la casación.

Sin lugar a dudas, esta ampliación más que notable de los plazos de interposición del escrito de preparación del recurso de casación obedece al aumento de la importancia de esta fase preparatoria, que concentrará la mayor parte de la complejidad de la elaboración de la preparación del propio recurso, dado el enorme esfuerzo intelectual que supone la argumentación jurídica de la existencia del interés casacional objetivo, la relevancia del asunto y la potencialidad de generar jurisprudencia.

Este escrito será analizado y estudiado por el Tribunal de instancia, que deberá apreciar la concurrencia de las exigencias formales y de fondo, dictando auto por el que se tendrá por preparado el recurso, emplazando a las partes a comparecer en un plazo de 30 días en la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, finalizando así esta fase preparatoria. En el caso de no apreciar el cumplimiento de los requisitos formales y materiales, el Tribunal *a quo* tendrá por no preparado el recurso de casación.

Por otro lado, si el Tribunal de instancia entiende que se cumplen los requisitos del apartado 2º del artículo 89 de la LRJCA, motivará mediante auto la concurrencia de los mismos y tendrá por preparado el recurso, ordenando el emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (o el Tribunal Superior de Justicia, dependiendo de la naturaleza de la casación), debiendo emitir opinión sobre el interés casacional objetivo del recurso para la formación de jurisprudencia²⁰. En cuanto a la comparecencia de las partes ante el Tribunal Supremo, en ella el recurrente deberá reafirmar sus pretensiones, y la parte recurrida podrá oponerse al tiempo de comparecer ante el Tribunal Supremo.

La Sección Primera, llamada también Sección de Admisión, está presidida por el presidente de la sala e integrada, además, por los magistrados que designe periódicamente la Sala de Gobierno. A ellos no se les reparten asuntos correspondientes a su sección de procedencia (salvo que el Presidente así lo estipule

²⁰ ALONSO MURILLO, F. (2016) señala el conflicto que genera que sea el propio Tribunal *a quo* el que haga una valoración previa del interés casacional objetivo del recurso contra la propia sentencia que ha dictado. Sin embargo, señala que la incidencia de esta valoración es más bien poca.

por necesidades del servicio), siendo su principal cometido tramitar la admisión de los recursos de casación.

En el caso de fundarse el recurso de casación en varias infracciones denunciadas, con la existencia de interés casacional objetivo en una de ellas es motivo suficiente para la admisión a trámite del recurso de casación por la Sala de Admisiones, sin necesidad de entrar a valorar dicha existencia en todas y cada una de las infracciones denunciadas.

Respecto a las pretensiones que se defienden en el recurso de casación, pese a que pueda parecer una obviedad, existe una consolidada doctrina (que se ha visto totalmente respaldada tras la reforma de 2015) que proscribe la introducción de cuestiones nuevas que no se hayan alegado en instancias anteriores²¹.

b) Interposición del Recurso de Casación y su examen.

Una vez admitido a trámite el recurso de casación, la Sección de admisión dará traslado del mismo a la Sección competente de la Sala Tercera, que será quien tramite y decida el asunto.

El recurrente tendrá, según el artículo 92 de la LRJCA, un plazo de treinta días para la interposición del recurso en sí mismo, que ahondará en los aspectos esenciales del mismo: la infracción normativa o de jurisprudencia y el interés casacional objetivo.

En el escrito de interposición se hará de precisar el sentido de las pretensiones que se deducen y los pronunciamientos que se solicitan. Por tanto, hay una exigencia de conexión lógica entre el contenido del auto de admisión (90.4 LRJCA), el escrito de interposición (art 92.3 LRJCA) y el del escrito de oposición (art 92.5 LRJCA); conexión que deberá respetar la sentencia que resuelva el recurso de casación (art 93 LRJCA).

En el caso de apreciar la Sección que el escrito no cumple con los requisitos legales y jurisprudenciales²², se dará audiencia al recurrente para que pueda subsanarlos

²¹ Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 2017 (Nº de Recurso 203/2016).

²² El propio Tribunal Supremo, a través de Autos (como podría ser el de 16 de julio de 2015, Nº de Recurso 3101/2014) ha ido perfilando exigencias formales relativas a los escritos de interposición (que afectan indirectamente también a los de preparación de recurso), que profundizan en el carácter

o defender su posición. En el caso de ser admitida la interposición del recurso, se dará traslado a la otra parte para que, en el plazo de 30 días, pueda oponerse al recurso, según estipula el apartado 1º del artículo 94 LRJCA.

Una vez finalizado el plazo de oposición al recurso, la Sección determinará fecha para la Vista y fallo.

c) Sentencia.

En el artículo 93 de la LRJCA se regula el contenido de la Sentencia que resuelva el Recurso de Casación, pudiendo admitirlo o no. En ella, el Tribunal Supremo fijará la interpretación de las normas estatales o de la Unión Europea sobre las que centró el objeto de debate en el Auto de admisión.

Respecto a la estructura de la sentencia, ésta no seguirá la estructura ordinaria, dado el especial carácter de la casación. Así, al existir una exclusión de debate de elementos de hecho, debiendo centrarse el debate en cuestiones jurídicas, la sentencia las abordará en los Fundamentos de Derecho de forma separada siguiendo el esquema de debate del recurrente, dando respuesta a las cuestiones que se realicen por cualquiera de las partes.

extraordinario del recurso de casación: extraordinario en el proceso, extraordinario en las materias y extraordinario en las formas.

II. LA REFORMA DEL RECURSO DE CASACIÓN MEDIANTE LA LEY ORGÁNICA 7/2005.

A) OBJETIVOS DE LA REFORMA

La Ley Orgánica 7/2015 establece en el apartado XII de su Preámbulo los principales objetivos de la reforma en el recurso de casación contencioso-administrativo, a saber:

Primero: «intensificar las garantías en la protección de los derechos de los ciudadanos, la ley opta por reforzar el recurso de casación como instrumento por excelencia para asegurar la uniformidad en la aplicación judicial del derecho. De esta forma, el recurso de casación podrá ser admitido a trámite cuando, invocada una concreta infracción del ordenamiento jurídico, tanto procesal como sustantiva, o de la jurisprudencia, la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo estime que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia»

Segundo: «que la casación no se convierta en una tercera instancia, sino que cumpla estrictamente su función nomofiláctica, se diseña un mecanismo de admisión de los recursos basado en la descripción de los supuestos en los que un asunto podrá acceder al Tribunal Supremo por concurrir un interés casacional. Así, la Sala de casación podrá apreciar que en determinados casos existe interés casacional objetivo, motivándolo expresamente en el auto de admisión. El recurso deberá ser admitido en determinados supuestos, en los que existe la presunción de que existe interés casacional objetivo».

Así, con la reforma de 2015 se eliminó la clasificación casacional preexistente (recurso de casación “ordinario”, recurso de casación para la unificación de doctrina estatal, recurso de casación para la unificación de doctrina autonómico, recurso de casación en interés de la ley estatal y recurso de casación en interés de la ley autonómico), basada en una tipología subjetiva (es decir, los recursos se catalogaban según su intencionalidad jurídica), pasando a una categoría objetiva con dos únicos tipos (recurso de casación estatal y recurso de casación autonómico), según la norma que se considera infringida.

Al respecto, es de gran relevancia la eliminación del recurso casacional de interés de Ley (con la derogación del anterior artículo 100 de la LRJCA), que responde a la visión integradora del propio recurso. De esta forma se pretende que el recurso de casación retornara a su función original y su carácter extraordinario. En consecuencia, se eliminó esta tipología de recurso y se integró el «interés de Ley» como tal en los requisitos de cualquier sentencia que resuelva un recurso de casación, circunstancia más acorde con la vocación interpretativa y de generación (o modificación) de jurisprudencia que tiene el recurso de casación y con la función nomofiláctica del Tribunal Supremo, que fijará la doctrina legal no sólo para el caso concreto en cuestión sino con una intención de generalidad.

El sistema anterior generaba grandes desequilibrios, siendo la categoría económico-administrativa una de las más afectadas. De esta forma, con la regulación anterior, por ejemplo, no eran recurribles en casación numerosos asuntos relativos a figuras impositivas como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dada la dificultad de que la cuota tributaria estricta llegara al límite cuantitativo de 600.000 €. Por tanto, había un vacío de jurisprudencia del Tribunal Supremo (con la consiguiente orfandad de jurisprudencia del Alto Tribunal en ámbito de acuciada relevancia del Derecho Tributario) en cuestiones que, aunque en términos cuantitativos individuales no tienen una gran relevancia, sí que la adquieren por el gran número de contribuyentes que se ven afectados.

Sin embargo, con la nueva regulación sí que se mantienen las notas esenciales del recurso de casación²³, esto es: el carácter extraordinario y eminentemente formal, el carácter devolutivo, el carácter suspensivo, el carácter anulatorio, su limitación a las cuestiones de derecho y su propia y específica tramitación.

De esta forma, con el nuevo recurso de casación se busca una mayor uniformidad en la interpretación y aplicación jurisprudencial del Derecho mediante una mayor protección del ordenamiento jurídico. Así, esta vocación general de la interpretación casacional en esa búsqueda de la uniformidad interpretativa (*ius constitutionis*) adquiere un papel absolutamente preponderante frente a los intereses de

²³ ALONSO MURILLO (2016).

las partes del litigio (*ius litigatoris*), que pasan a un plano casi residual en la valoración casacional²⁴. En consecuencia, con la actual regulación del recurso de casación, es indiferente la gravedad de la infracción imputada a la resolución judicial impugnada y los daños que ésta produzca a los intereses de los afectados, que si carece (según el criterio de la Sección Primera, de admisiones) de «*interés casacional objetivo*», el Tribunal Supremo decidirá su inadmisión. Este sistema difiere sustancialmente con la regulación anterior, que establecía unos criterios objetivos de acceso a la casación, cuyo cumplimiento conllevaba -necesariamente- la admisión a trámite.

Para ello, el Tribunal Supremo gana una mayor autonomía, tanto para determinar qué materias acceden al estudio casacional, así como para establecer los criterios jurisprudenciales. Con ello, el acceso a la casación mediante la valoración de la existencia de interés casacional objetivo para la formación de doctrina se regula en base a los criterios subjetivos de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, que será quien valore su existencia y su alcance, sin estar sujeta a unos parámetros objetivos (pero sí a unos indicios y unas presunciones, que serán objeto de estudio en el siguiente apartado).

Esta subjetivización del acceso casacional en el orden contencioso-administrativo responde a la lógica constitucional, que con la «*especial trascendencia constitucional*» determina la admisibilidad de los recursos de amparo interpuestos ante el Tribunal Constitucional²⁵. De igual forma, ha supuesto una clara influencia en el orden contencioso-administrativo el «interés casacional» que determina la admisión a trámite los recursos de casación civil²⁶. Estas dos figuras constituyen los antecedentes más cercanos en el ordenamiento jurídico español la regulación de la admisión casacional en el orden contencioso-administrativo.

²⁴ ALONSO MURILLO (2016).

²⁵ Regulada en el artículo 50 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

²⁶ Regulada en el artículo 477.3 de la LEx 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

B) SISTEMA ESTADOUNIDENSE Y SU INFLUENCIA EN LA REFORMA

Como venimos diciendo, la reforma del recurso de casación contencioso-administrativo tiene su origen más inmediato en la casación civil, además de verse influenciado por la transcendencia constitucional. Sin embargo, todas estas figuras, que tienen en común ser parte de un proceso de subjetivización en la admisión de recursos extraordinarios (como son la casación y el amparo constitucional), encuentran su origen primigenio y común en el *certiorari* estadounidense²⁷, motivo por el cual procedemos a desarrollar sus rasgos más importantes, así como sus similitudes con la casación contencioso-administrativa.

El sistema de recursos ante el Tribunal Supremo Estadounidense encuentra su regulación principal en la “*Act to improve the administration of justice by providing greater discretion to the Supreme Court in selecting the cases it will review, and for other purposes*” de 27 de junio de 1988. En ella, se da una gran discrecionalidad al Tribunal Supremo a la hora de seleccionar los asuntos que va a conocer, debiendo preservarse la Corte Suprema para los casos cualitativamente más relevantes.

Sin pretender hacer un estudio detallado, procedemos a mostrar los aspectos más relevantes del procedimiento y estudio del recurso ante la Corte Suprema:

1. El recurrente presenta una solicitud de revisión del caso en la que determina las cuestiones jurídicas que plantea, apoyándose en normativa, doctrina y jurisprudencia.
2. La parte recurrida hará un escrito de misma estructura defendiendo sus pretensiones.
3. La Corte Suprema se pronunciará sobre la admisión a trámite del recurso, estableciendo las cuestiones jurídicas sobre las que versará el recurso, que no tienen por qué coincidir exactamente con las defendidas por las partes.
4. Posteriormente las partes presentan escrito de idénticas características, pero limitándose a las cuestiones planteadas por el Corte Suprema.

²⁷ DE JUAN CASADEVALL (2019).

5. Se convocan a las partes para que hagan defensa oral de sus pretensiones, se procede a la deliberación y se designa al ponente que redactará la sentencia.

Como podemos deducir, el momento procesal más relevante es el de la admisión del caso, dada la gran exigencia del Alto Tribunal norteamericano. Para guiar a las partes, existe una pauta orientativa no vinculante para la selección de asuntos por la Corte Suprema en la Regla 10 de las *Rules of the Supreme Court*. Estas reglas se consideran indicios de interés de recurso. Sin embargo, en la realidad se ha demostrado que existe una cantidad importante de motivos de carácter no legal que determinan la admisión o no a trámite de un recurso ante la Corte Suprema, como pueden ser:

- Importancia del asunto en término de afectación.
- Las materias afectadas (cuando involucran a libertades civiles o previsiones constitucionales).
- La presentación del caso, esto es, si sigue las pautas formales.
- El equilibrio ideológico de los jueces.
- La intervención en las políticas públicas.
- La identidad del solicitante (viéndose especialmente favorecido el Gobierno Federal).

Este elenco de aspectos que afectan fundamentalmente el *certiorari* de la Corte Suprema son el principal motivo de que no hayan accedido apenas cuestiones tributarias al Alto Tribunal norteamericano. Sin embargo, no podemos pasar por alto que una de las sentencias más importantes del Tribunal Supremo es en materia tributaria, y es la del caso *Gregory vs Helvering*, donde se cristaliza la doctrina del *business purpose test*, que sería el principal precedente de la cláusula general antiabuso.

Con todo ello, las principales diferencias entre el sistema de admisión de casos americano y el español son tres, a saber:

1. La primera es el desorbitado carácter subjetivo en el sistema estadounidense, ya que el sistema español se basa en un concepto jurídico indeterminado que tiene un componente mucho más preciso: el interés casacional objetivo.

2. En segundo lugar, a diferencia de los Estados Unidos, el acceso a la casación constituye en España un derecho subjetivo cuya tutela se incardina en el Derecho Fundamental a la tutela judicial efectiva del art 24 de la Constitución.
3. En tercer lugar, una posible inadmisión del recurso de casación, en el caso de lesionar un derecho fundamental, puede ser objeto de amparo constitucional, posibilidad que no existe en la Corte Suprema estadounidense.

C) PRINCIPALES ASPECTOS DE LA REFORMA

1. Ampliación de las resoluciones que pueden ser recurridas en casación

Respecto a las resoluciones que pueden acceder al nuevo recurso de casación, podemos observar una apertura de acceso a la vía casacional respecto a los órganos *a quo* que las dictan. En la regulación previa a la reforma, sólo podían recurrirse en casación las sentencias dictadas por la Audiencia Nacional o por los Tribunales Superiores de Justicia autonómicos. Sin embargo, en el vigente artículo 86 de la LRJCA a este acceso se incluyen también las sentencias dictadas por los Juzgados de lo Contencioso Administrativo, siendo una apertura de un gran calado, especialmente para el ámbito tributario.

Por otro lado, sumamente relevante es la apertura en el acceso a la casación que supuso la reforma de 2015 respecto al ámbito subjetivo de las propias sentencias. En la regulación anterior, las sentencias dictadas en apelación tenían vetado el acceso a la casación: el artículo 86 LRJCA, en su anterior redacción, establecía que «*las sentencias dictadas en única instancia por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional y por las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia serán susceptibles de recurso de casación*». Por otro lado, existía una construcción jurisprudencial que impedía el acceso a la casación numerosas sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia dictadas con posterioridad a la

entrada en vigor de la Ley Orgánica 19/2003²⁸ referentes a los recursos frente a actos de entidades locales.

Sin embargo, la limitación al acceso a la casación de mayor relevancia en la regulación del recurso de casación anterior a la reforma de 2015 en el ámbito tributario era la del artículo 86.2.b): la excepción de las sentencias «*recaídas, cualquiera que fuere la materia, en asuntos cuya cuantía no exceda de 600.000 euros*». Este límite se convirtió en el principal obstáculo para los asuntos de índole fiscal, y no es para menos. No olvidemos que, en virtud de los artículos 40 a 21 de la LRJCA, la cuantía del proceso está determinada por la deuda tributaria; por tanto, quedaban fuera todas las reclamaciones individuales, por alto que fuera el interés jurídico o económico en términos de generalidad, cuyo importe fueran inferiores a esta cantidad. En este sentido, no nos excedemos al recalcar de nuevo que esta limitación se impone al asunto en particular, y no al interés general; por ende, habría sido difícil que el Tribunal Supremo conociera asuntos de una gran relevancia jurídica como el tratado en la Sentencia del Tribunal Supremo número 1531/2018²⁹, sobre la determinación del sujeto pasivo en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, donde se determinó que el sujeto pasivo cuando el documento sujeto es una escritura pública de préstamo con garantía hipotecaria es el acreedor hipotecario, no el prestatario. Esta relevante sentencia se vio acompañada de una gran controversia en torno al criterio jurisprudencial que en ella se sentaba y al propio funcionamiento del Tribunal Supremo

30

²⁸ Ley Orgánica 19/2003, de 23 de diciembre, de modificación de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

²⁹ Sentencia del Tribunal Supremo número 1531/2018, de 23 octubre (Nº de recurso 1168/2017).

³⁰ No podemos ser ajenos a la enorme controversia suscitada en torno a las tres Sentencias del Tribunal Supremo (de fecha 16, 22 y 23 de octubre de 2018). En el régimen del recurso de casación posterior a la reforma de 2015, a priori, los recursos de casación relativos a estas sentencias no deberían haberse admitido, ya que no cumplía con la función básica de la casación de generar jurisprudencia, al haber numerosos pronunciamientos por asuntos idénticos que formaban un consolidado corpus jurisprudencial. Sin embargo, para la Sala Tercera del Tribunal Supremo, estos recursos se convirtieron en una ocasión idónea para poder hacer un cambio jurisprudencial de gran calado, estableciendo que el sujeto pasivo del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en documentos de préstamo hipotecario, era el prestatario (generalmente entidades bancarias), en contra de lo que venía estableciendo dicha consolidada y solvente jurisprudencia anterior del propio Tribunal Supremo.

Como podemos recordar, esta gran polémica provocada por el cambio por parte de la Sala Tercera de sentido de la jurisprudencia asentada finalizó con una sentencia del propio Pleno, convocado *in extremis*, que corroboró el sentido de los pronunciamientos históricos del Tribunal Supremo en lo que debemos calificar como una actuación más que censurable por parte del Alto Tribunal. Podemos decir, además,

Respecto a la recurribilidad de las sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia, la Reforma de 2015 supuso un gran avance, ya que en el régimen anterior sólo podían ser recurribles las infracciones de normas estatales o de la Unión Europea, excluyendo la casación a las propias normas autonómicas, situación que no tenía demasiado sentido y que afectaba especialmente en el ámbito tributario, dada la competencia normativa que tienen las Comunidades Autónomas en numerosos impuestos, tanto a nivel legal como reglamentario.

Con la Ley Orgánica 7/2015 se abre el recurso de casación en el reformado artículo 87 LRJCA a las sentencias de los Tribunales de Justicia en igualdad de condiciones de acceso, independientemente de la norma en cuestión y el motivo casacional. Sin embargo, sí que se estipula una gran diferencia en cuanto a la tramitación y resolución del recurso, ya que en el caso de que se trate de una norma autonómica, será el propio Tribunal Superior de Justicia, y no el Tribunal Supremo, el que conozca el recurso, ya sea por una Sala de lo Contencioso Administrativo configurada a tal efecto, compuesta por el Presidente de la Sala y de las Secciones de la misma y por los magistrados de la misma hasta completar un número de cinco miembros.

Respecto a los Autos, la reforma de 2015 limitó la recurribilidad de éstos al correspondiente juicio de relevancia (determinado por el interés casacional objetivo), a diferencia de la regulación anterior, en la que los Autos en aplicación de los artículos 110 y 111 LRJCA (ampliación de efectos y la acumulación) eran recurribles en todo caso.

Con todo ello, se pasa de un régimen objetivo en el que el recurrente tenía derecho a la revisión casacional de sus pretensiones por el Tribunal Supremo si se cumplían una serie de requisitos procesales y materiales, mientras que en la actualidad este acceso directo queda restringido a dos supuestos (con incidencia sumamente limitada), a saber: (1) cuando la resolución judicial recurrida *«se aparte deliberadamente de la jurisprudencia existente por considerarla errónea»* (artículo

que fruto este *«baile»* jurisprudencial, que sin dudas creó un peligroso precedente de inseguridad jurídica, el propio Tribunal Supremo ha “desarrollado” un tipo de Recurso de casación *«cualificado»*, a diferencia del *«ordinario»*, dependiendo de quién dicte la resolución, si la Sala o el Pleno. Sólo el tiempo esclarecerá si se desarrolla esta figura que, sin duda, supone una *rara avis*.

88.3.b de la LRJCA) y (2) «cuando la sentencia recurrida declare nula una disposición de carácter general, salvo que ésta, con toda evidencia, carezca de trascendencia suficiente» (artículo 88.3.c de la LRJCA). Así, estos son los únicos supuestos en los que el acceso a la revisión casacional es directo, mientras que en el caso contrario estará supeditado a que el propio Tribunal Supremo aprecie en el recurso la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, independientemente del carácter o los efectos individuales que pueda producir la resolución de instancia³¹.

2. Modificaciones en la admisión y tramitación del recurso de casación

La preparación del recurso sufrió grandes modificaciones con la Ley Orgánica 7/2015, que endureció notablemente el régimen de la fase preparatoria regulada en el artículo 89 LRJCA. En la redacción previa a la reforma de 2015, la fase preparatoria consistía únicamente en la presentación de un escrito de preparación en un plazo de 10 días ante el Tribunal de instancia en el que se manifiesta la intención de presentar el recurso y hacer una relación sucinta de los motivos del mismo. Sin embargo, la redacción vigente en la actualidad existe un procedimiento mucho más complejo y reglado, pasando de ser la fase preparatoria un mero trámite anterior a la presentación del recurso a una verdadera preparación y estudio previo del asunto, reforzando el carácter extraordinario del recurso de casación.

Otro aspecto que fue modificado en la Ley Orgánica 7/2015 fue la legitimación para realizar el escrito de preparación del recurso. En la redacción anterior a la reforma, únicamente estaban legitimados para interponer el recurso de casación quienes hubieran sido parte en el procedimiento de instancia. Sin embargo, en la actualidad esta vía se abre no sólo a quien ya fue parte, sino a quienes «debieran haberlo sido», evitando así vulneraciones del Derecho Fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución. Aunque es una adición de gran relevancia a nivel jurídico y constitucional, dando respuesta a jurisprudencia del Tribunal Supremo en la que ya se contemplaba esa posibilidad, debemos admitir que tiene un alcance limitado en procedimientos tributarios.

³¹ ALONSO MURILLO (2016).

Sin duda, este endurecimiento de los requisitos de la fase previa al recurso de casación, que se configura en la realidad como una especie de *pre-recurso*, sigue la ya más que comentada influencia estadounidense, además de suponer un reforzamiento de la naturaleza extraordinaria del propio recurso de casación.

Respecto al procedimiento de admisión del recurso, regulado en el artículo 90 LRJCA, éste está absolutamente inspirado en el sistema de comparecencias («*hearings*») norteamericano³², en el que las partes en el recurso podrán defender oralmente sus pretensiones ante una representación del Tribunal *a quem* y en el que especialmente tienen que hacer hincapié en la justificación de la relevancia (o falta de ella, dependiendo de la posición procesal) del asunto que justifique la intervención del Tribunal Supremo Federal. Como podemos ver, esta brevísima descripción del sistema estadounidense, que se ha pulido durante los aproximadamente dos siglos de historia (sobre todo buscando limitar las excesivas exposiciones de los abogados, que llegaban a ser de varios días), se corresponde perfectamente con el sistema de comparecencia de las partes en el proceso ante la Sección de Admisiones de la Sala Tercera del Tribunal Supremo³³, que en el caso nacional será preceptiva y a discreción del Tribunal, que será quien determine si necesita una aclaración o desarrollo de los motivos en los que se fundamenta el interés casacional objetivo, el elemento esencial del recurso de casación que es objeto de especial examen en esta fase del proceso.

En cuanto a las modificaciones que ha sufrido el artículo 90 con la reforma de 2015, es innegable que éstas fueron sustanciales. En la redacción vigente hasta 2016 se estipulaba el emplazamiento de las partes tras la aceptación del escrito de preparación (que, recordemos, tenían unas exigencias de fondo y forma mucho más escuetas y laxas en comparación con la actualidad), dando paso al plazo de 30 días para la formulación del recurso. Como podemos ver, con la reforma se traslada la carga principal de la

³² CANCIO (2015).

³³ LOZANO CUTANDA (2015) advierte que la excesiva rotación de los miembros de la Sección de Admisiones de la Sala Tercera (que renueva la mitad de sus miembros cada seis meses) puede provocar una volatilidad alarmante en los criterios de admisión. Sin embargo, tras haber analizado numerosos Autos de admisión para la realización del presente trabajo, creemos que ese temor primitivo en el año en el que se aprobó la reforma, el 2015, no se ha materializado, ya que los criterios de admisión han sido coherentes y homogéneos, salvo inevitables excepciones que responden a la propia naturaleza humana de los Magistrados.

elaboración del recurso a la fase previa, a diferencia del régimen anterior, donde se encontraba en la propia presentación del recurso como tal.

III. EL INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

A) CONCEPTO DE INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO Y SU APLICACIÓN

Como venimos diciendo, para que el recurso de casación sea estimado, es necesario que el recurso tenga «*interés casacional objetivo para la formación de doctrina*», tal y como prescribe el artículo 88.1 de la LRJCA. Esta exigencia, como hemos estudiado en el apartado anterior, es objeto de análisis por la Sala Tercera por la vía previa del trámite de la admisión, debiendo el Alto Tribunal apreciar dicho interés casacional objetivo en esa fase.

Aunque se mantiene la vinculación de carácter esencial del recurso de casación, que debe fundamentarse en una infracción concreta del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia, para su admisión a trámite, esto es, para que se tome en consideración, sí que debe cumplir unos criterios de proyección y relevancia general, que viene determinado por el «*interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia*»

De esta forma, el Alto Tribunal será quien seleccione, dentro de unos parámetros y límites establecidos por la LRJCA, aquellos asuntos que, según su interpretación, tienen la entidad suficiente para merecer un pronunciamiento del Tribunal Supremo. Mediante esta reforma, por un lado se abre la posibilidad de acceder a la casación a asuntos que en el régimen anterior no habrían accedido, pese a su interés jurídico, jurisprudencial o social, y por otro lado se cierra aquellos asuntos que se encuadraban en los motivos tasados y superaban el límite cuantitativo pero cuya relevancia jurídica era escasa.

El interés es «*casacional*», es decir, que deberá ser atribuido al recurso de casación, y no al pleito individual de instancia. De esta forma, el interés casacional se vinculará a la concreta infracción del ordenamiento jurídico, sustantiva o procesal, o de la jurisprudencia imputada a la resolución judicial impugnada³⁴. Por ello, el interés

³⁴ Así se pronuncia la Sección de Admisiones de la Sala Tercera del Tribunal Supremo en el Auto de 17 de julio de 2017 (Nº de recurso 2403/2017): «*la Sección de admisión considera que el recurso tiene*

casacional del recurso ha de ser «*objetivo*», por lo que debe trascender inequívocamente del interés subjetivo del recurrente. Es decir, el recurso de casación se admitirá en pos del *ius constitutionis*, y no del *ius litigatoris*.

En este sentido, debemos hacer especial hincapié en la nota de generalidad del interés casacional. Sin embargo, aunque la generalidad exige la posibilidad de aplicación actual, esto es, vigencia de la norma, el Tribunal Supremo ha admitido recursos en los que la norma ya no estaba vigente al momento de su interposición, dada la enorme fluidez normativa que existe en el ámbito tributario (siempre objeto de continuas modificaciones), basándose su aplicabilidad en los procedimientos judiciales abiertos que tengan relación³⁵. De igual forma, el Tribunal Supremo ha admitido a trámite recursos de casación cuyo objeto eran cuestiones que afectan puramente al ámbito local³⁶, circunstancia que podría chocar en principio con esa nota de generalidad.

Como venimos diciendo, el interés casacional ha de tener una finalidad clara: la formación de jurisprudencia. Esta finalidad debe ser alegada y acreditada por el recurrente³⁷, circunstancia que indubitadamente nos conecta a la exigencia del solicitante de amparo constitucional, que debe acreditar la especial trascendencia constitucional. Esta formación de jurisprudencia abarca tanto la creación *ex novo*, cuando no la hay, como la reconsideración o matización de la ya existente para así adaptarla a las circunstancias normativas y sociales.³⁸ Por otro lado, quedaría fuera del ámbito casacional por no considerarse de interés casacional objetivo la mera inobservancia de la jurisprudencia vigente por el tribunal *a quo*. Según CASADEVALL (2019), el Tribunal Supremo, en la exigencia de *formar* jurisprudencia, no sólo debe entenderse como *conformar* jurisprudencia, sino también *confirmar* jurisprudencia.

interés casacional objetivo pues plantea una cuestión que trasciende del caso objeto del pleito». Con esta escueta frase, el Tribunal Supremo deja clara la clave del interés casacional objetivo.

³⁵ Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2017 (Nº de recurso 2084/2017).

³⁶ Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 21 de julio de 2017 (Nº de recurso 1916/2017).

³⁷ Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 5 abril de 2017 (Nº de recurso 628/2017).

³⁸ Un claro ejemplo de interés casacional objetivo para la modificación de jurisprudencia fue el “turbulento” proceso de toma de decisiones y de determinación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la determinación del sujeto pasivo en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en préstamos hipotecarios, que finalizó con la Sentencia del Pleno del Tribunal Supremo.

Según este autor, esta interpretación no se vería afectada por las severas exigencias del art 88 de la LRJCA en cuanto al interés casacional objetivo.

Así, como explicamos en los apartados anteriores, con la Reforma de 2015, el régimen de casación contencioso-administrativo pasa de un sistema objetivo a uno de carácter subjetivo, en el que el Tribunal Supremo tiene un altísimo grado de discrecionalidad para determinar qué asuntos conoce, todo ello en base al interés casacional objetivo. A tal fin, el recurrente deberá apoyar sus pretensiones en una serie de indicadores y/o presunciones de interés casacional objetivo que se encuentran regulados en el artículo 88, apartados 2º y 3º. Estos indicadores y presunciones servirán de fundamento para el recurrente a la hora de defender sus pretensiones, y en especial, la existencia de interés casacional objetivo, debiendo ser analizada su invocación por el Tribunal Supremo tanto en la fase de admisión del recurso como en estudio del fondo.

Aunque el recurso de casación se fundamente en varias presunciones o circunstancias indicadoras de interés casacional objetivo, la acreditación de una de ellas justifica la admisión a trámite del recurso, independientemente de lo que se valore en el resto de infracciones invocadas por el recurrente.

Dada la especial relevancia de estas dos figuras, procedemos a analizarlas por separado.

B) INDICADORES DE INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO DEL ARTÍCULO 88.2 LRJCA

En el apartado 2º del artículo 88 podemos leer lo siguiente:

«2. El Tribunal de casación podrá apreciar que existe interés casacional objetivo, motivándolo expresamente en el auto de admisión, cuando, entre otras circunstancias, la resolución que se impugna:».

Así, en dicho apartado se enumera una lista de circunstancias que suponen indicio suficiente de la existencia de interés casacional objetivo. Su existencia debe ser valorada por el Tribunal Supremo, así como su incidencia real en el objetivo de formar

jurisprudencia. Por ello, el Tribunal Supremo podrá inadmitir la concurrencia de las circunstancias indicadoras de interés casacional objetivo del artículo 88.2 LRJCA mediante providencia -en virtud del artículo 90.3.a) de la LRJCA-, a diferencia de las presunciones del apartado 3º, cuya concurrencia puede inadmitirse mediante auto -en virtud del artículo 90.3.b) de la LRJCA-. Esta diferencia no es baladí, puesto que la figura de la providencia, dada su naturaleza intrínseca, conlleva una deficiencia de motivación frente a la exigida a los autos, dificultando su ulterior control de constitucionalidad.

Así, la lista de circunstancias indiciarias de interés casacional objetivo son un *numerus apertus*, ya que en el precepto legal se dice “*entre otras circunstancias*”³⁹. Estas circunstancias tienen un carácter orientativo para el recurrente, ayudándole en la fundamentación del recurso, aunque también permiten al Tribunal Supremo basarse en ellas para admitir o inadmitir el recurso.

Por ello, procedemos a estudiar cada una de las circunstancias y su incidencia en el ámbito tributario.

a) Que la resolución impugnada fije, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en las que se fundamenta el fallo contradictoria con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido

La depuración de contradicciones es una de las funciones nomofilácticas principales del recurso de casación es la depuración de contradicciones. Sin embargo, no podemos confundir este indicador de interés casacional con la función de unificación de doctrina, ya que éste tenía una exigencia de triple identidad (identidad subjetiva, objetiva y causal) que se ha visto diluida, relativizada, por la mera exigencia de «*circunstancias sustancialmente iguales*»⁴⁰.

³⁹ ALONSO MURILLO (2016).

⁴⁰ Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 7 febrero 2017 (Nº de Recurso 161/2016), donde se puede leer lo siguiente a saber:

«*Maticemos, en este sentido, que el artículo 88.2.a) LRJCA (RCL 1998, 1741) no opera sólo en presencia de una rigurosa identidad de hechos, sino también cuando se aprecia la existencia de disparidades o contradicciones insalvables entre las sentencias sometidas a contraste, en cuanto*

Por otro lado, respecto a los fallos contradictorios que «*otros órganos jurisdiccionales hayan establecido*», no deben entenderse únicamente los órganos jurisdiccionales del orden contencioso-administrativo, sino también de otros órdenes como es el civil y el mercantil⁴¹. Esto es de suma relevancia, ya que estos órdenes (civil y mercantil) tienen una gran relevancia en aspectos esenciales en materia tributaria, por lo que posibles incoherencias o contradicciones entre dichas órdenes y la doctrina contencioso-tributaria deben ser consideradas de suficiente interés casacional.

El Tribunal Supremo, mediante Auto de 8 de marzo de 2017 (Recurso de Casación N° 40/2017) estableció una serie de exigencias de parte del recurrente para apreciar el interés casacional basado en dicho indicio, a saber:

- a) Que la cita de las sentencias firmes de los otros órganos jurisdiccionales que se entienden como contradictorias con la recurrida sea precisa y detallada, habilitando su identificación y localización sin mayor esfuerzo.
- b) Que la “sustancial igualdad” de las cuestiones resueltas que se predica en el recurso venga determinada tanto por la norma aplicada como por la realidad a la que se aplica.
- c) Defender que las sentencias que se entienden como contradictorias lo son porque optan por tesis contradictorias o incompatibles. Si la parte recurrente se limita a afirmar que la sentencia impugnada contradice las de contraste, sin

concierna a la interpretación de las mismas normas y en relación con un problema de interpretación y aplicación sustancialmente coincidente.

Por eso, cuando la parte recurrente fundamenta el interés casacional de su impugnación en el artículo 88.2.a), le es exigible razonar y justificar argumentalmente la igualdad sustancial de las cuestiones examinadas en las sentencias que se someten a contraste, mediante un razonamiento que explique que, ante un problema coincidente de interpretación del Ordenamiento jurídico aplicable al pleito, la sentencia impugnada ha optado por una tesis hermenéutica divergente, contradictoria e incompatible con la seguida en la sentencia de contraste, lo cual, a sensu contrario, implica que si la parte recurrente se limita a verter la afirmación de que la sentencia impugnada entra en contradicción con la de contraste, sin argumentar cumplidamente tal aseveración, no podrá tenerse por debidamente cumplida la carga procesal establecida en el artículo 89.2.f) LRJCA (RCL 1998, 1741)».

⁴¹ Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 19 junio 2017 (N° de Recurso 346/2017), donde se puede leer lo siguiente a saber:

«Este precepto no puede ser interpretado en el sentido reduccionista de que por tales órganos jurisdiccionales sólo pueden entenderse los incardinados en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, pues aun siendo esta la regla general no es posible descartar, a priori, la invocación de una jurisprudencia civil con una clara incidencia en la decisión de las cuestiones planteadas en el seno del proceso contencioso-administrativo».

argumentar cumplidamente tal circunstancia, no podrá tenerse por debidamente cumplida la carga procesal establecida en el artículo 89.2.f) LRJCA⁴².

Aunando lo anterior, y volviendo al concepto real del interés casacional objetivo, debemos señalar que la apreciación de la contradicción entre sentencias no conlleva necesariamente a la admisión del recurso, ya que este indicador de interés casacional no es una reedición del desaparecido recurso de casación para unificación de doctrina, ni tampoco es una presunción de interés casacional. Así, la contradicción que se alega debe ser considerada por el Tribunal Supremo como relevante para la formación de doctrina.

b) Que la resolución impugnada sienta una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales

El propio Tribunal Supremo ha manifestado que la doctrina anterior del recurso de casación en interés de Ley puede ser de gran utilidad para establecer los elementos identificadores del daño a los intereses generales⁴³.

En este sentido, sumamente importante es el Auto del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2017⁴⁴, en el que manifiesta que la disminución de la recaudación por parte de la Administración Tributaria no es un daño al interés general *per se*⁴⁵. Aunque -desgraciadamente- en el tenor literal de dicho Auto no se haya dado el oportuno desarrollo a esa premisa, contraria a la tesis defendida no pocas veces por parte de la Administración, sí que tiene una gran relevancia jurídica, ya que limita esa actuación

⁴² Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 7 de febrero de 2017 (Nº de recurso 161/2016).

⁴³ Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 15 de Marzo de 2017 (Nº de Recurso 35/2017).

«La jurisprudencia sentada por esta Sala en relación al grave daño para el interés general en el anterior recurso de casación en interés de Ley puede resultar de utilidad para determinar los elementos que identifican esa posible doctrina gravemente dañosa: así, el efecto multiplicador del criterio contenido en la sentencia impugnada, la entidad de la cuantía a que pudiera ascender el eventual perjuicio económico o el número de posibles afectados, circunstancias -por cierto- puestas específicamente de manifiesto por el Ayuntamiento de Aísa en su escrito de preparación del recurso de casación».

⁴⁴ Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2017 (Nº de Recurso 302/2016).

⁴⁵ En el Razonamiento Jurídico Segundo, punto tercero, encontramos lo siguiente:

«De otro lado, porque la afirmación, sin más, de que una determinada doctrina provoca una reducción de los ingresos fiscales del Estado no lleva como consecuencia automática que sea gravemente dañosa para el interés general, pues, desde la perspectiva fiscal, este último no consiste en recaudar más (mero "interés recaudatorio), sino en obtener la recaudación que derive de la realización de un sistema tributario justo, mediante la puesta en práctica de los principios que proclama el artículo 31 de la Constitución Española (RCL 1978, 2836) (verdadero "interés general")».

confiscatoria de la Administración Tributaria, sumamente perjudicial, que va contra los Derechos Fundamentales de los ciudadanos.

Este daño al interés general, como bien dice el precepto legal, no tiene que ser real o actual, sino que se también se adscribe al interés casacional el daño posible, futurible. Esta posibilidad afecta directamente a la posibilidad de las cuestiones relativas a los tributos locales de acceder a la casación. Esto es así porque, según el Alto Tribunal, en conexión con las letras a) y c) del artículo 88 LRJCA (contradicción entre órganos jurisdiccionales y que afecte a un gran número de casos), si doctrinas lesivas con intereses particulares o de grupos poblacionales pequeños se generalizan, éstas devendrían lesivas para el interés general⁴⁶. Estos pronunciamientos del Tribunal Supremo nos demuestran que los indicios de interés casacional no son fundamentos estancos y separados, sino que tienen un carácter dinámico, guardando una gran relación e interconexión entre ellos.

Referido a la gran relación e interconexión de los indicios de interés casacional, encontramos el Auto del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2018⁴⁷, que decidía sobre la admisión del recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Madrid, referido a los efectos jurídicos que debería tener la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de los artículos 107.1, 107.2,a) y 110.4 Ley Reguladora de las Haciendas Locales mediante la Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 (Cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016) de gran relevancia económica y social. En dicho Auto se admitía a trámite el recurso de casación al entender que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia al haber fallos contradictorios entre órganos jurisdiccionales (los fallos previos a la Sentencia del Tribunal Constitucional y los que son posteriores a dicho pronunciamiento), en virtud

⁴⁶ Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 1 marzo 2017 (Nº de Recurso 128/2016). En este Auto se estudiaba la admisión de un recurso de casación que versaba sobre la posibilidad de discutir la calificación o el valor catastral de los inmuebles que no fueron en su momento recurridos, con ocasión de la impugnación de una liquidación por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

«Por lo tanto, para una situación igual nos encontramos con soluciones jurisdiccionales contradictorias [artículo 88.2.a) LRJCA], siendo evidente que la adoptada en la sentencia impugnada puede potencialmente afectar a un gran número de situaciones si se generaliza la doctrina que propugna [artículo 88.2.c) LRJCA], incidiendo desfavorablemente y de manera grave sobre los intereses generales si se concluyera que esa doctrina es contraria al ordenamiento jurídico [artículo 88.2.b)]».

⁴⁷Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 28 de febrero de 2018 (Nº de Recurso 239/2018).

del artículo 88.2.a) de la LRJCA y por ser un situación gravemente dañosa para los intereses generales, en virtud del artículo 88.2.b LRJCA⁴⁸.

Sin embargo, no podemos olvidar que, además del tenor literal de la letra b), esto es, la existencia de «doctrina (...) que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales», el Tribunal Supremo debe estimar qué doctrina dañosa para los intereses generales es relevante para la formación de jurisprudencia, fin último del recurso de casación⁴⁹. Esta circunstancia dista de la regulación anterior, que mantenía unos criterios mucho más objetivos. Otra diferencia reseñable respecto a la regulación anterior es la legitimación activa para apreciar el daño para los intereses generales ya no está limitada a la Administración (mediante Abogado del Estado o representación procesal de ésta), entendiendo el Alto Tribunal que «no cabe considerar que corresponde en exclusiva a la Administración la defensa de los intereses públicos»⁵⁰.

Dada la complejidad tanto a la hora de argumentar como de apreciar la lesividad para el interés general, el Tribunal Supremo obliga una serie de requisitos en el escrito de preparación⁵¹: que se expliciten las razones por la que se entiende

⁴⁸ En el Razonamiento Jurídico Tercero de dicho Auto se establece la cuestión objeto de casación en los siguientes términos:

«Determinar si, para garantizar la seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), la igualdad en la aplicación de la ley (artículo 14 CE) y el respeto de la reserva de ley en materia tributaria (artículos 31.3 y 133.1 y 2 CE), la inconstitucionalidad de los artículos 107.1 , 107.2 a) y 110.4 TRLHL (RCL 2004, 602) declarada en la sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, obliga en todo caso a la anulación de las liquidaciones y al reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos en las solicitudes de rectificación de autoliquidaciones por el IIVTNU, sin entrar a valorar la existencia o no en cada caso de una situación inexpresiva de capacidad económica, como defiende el juzgador de instancia.»

Como podemos ver, en la cuestión objeto de recurso condensa los dos citados indicios de interés casacional.

⁴⁹ DE JUAN CASADEVALL (2020) cita a ÁLVAREZ MENÉNDEZ, E (en “El recurso de casación en materia tributaria”. Thomson Reuters- 2015): *«bajo la regulación anterior el «grave daño para el interés general» habilitase a la formación de jurisprudencia vinculante en el viejo recurso de casación en interés de ley y hoy sea un simple supuesto de «posible» interés casacional objetivo; pero no es lo único llamativo de su configuración actual: si el interés casacional objetivo se mide en términos de proyección, de trascendencia más allá del caso concreto, en definitiva, de reiteración, y la «gravedad» del daño viene dada precisamente por la reiteración, no entendemos por qué se califica este como un supuesto de «posible» interés casacional. En nuestra opinión, si concurre este supuesto, habrá interés casacional en todo caso; lo que puede estar en duda es que el asunto interese «para la formación de jurisprudencia».*

No podemos sino compartir ese análisis realizado por ÁLVAREZ. La naturaleza de los Poderes del Estado, y en especial de sus altas estancias (como es el caso del Tribunal Supremo, como cabeza del Poder Judicial), es la defensa del interés general; por lo que no llegamos a comprender (suscribiendo lo dicho en la cita) cómo se ve “degradado” a una mera posibilidad, y no a un imperativo.

⁵⁰ Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 27 de marzo de 2017 N° de Recurso 263/2017).

⁵¹ Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2017 N° de Recurso 302/2016).

gravemente dañosa para los intereses generales la doctrina que contiene la sentencia discutida y que dicho perjuicio se vincule a la realidad a la que la sentencia aplica su doctrina, sin que baste una mera afirmación de que el criterio de la sentencia los lesiona.

c) Que la resolución impugnada afecte a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso

Es parte de la propia naturaleza del interés casacional. El gran número de situaciones afectadas por el proceso puede ser por el propio caso en sí (que la sentencia resuelva la situación de numerosos casos) o de la proyección de la resolución del supuesto enjuiciado, que puede afectar a numerosos procedimientos abiertos o por abrir. Esta proyección es llamada “ virtualidad expansiva”, y es estudiada en cada caso. Icónico es, respecto a este análisis sobre la “virtualidad expansiva”, el Auto de 6 de julio de 2017 (Nº de Recurso 1187/2017), en el que, para analizar el interés casacional del recurso, se tienen en cuenta los efectos legales que tendría la anulación del Decreto⁵² que aprobaba los Estatutos de la Agencia Tributaria de Andalucía, ya que su anulación podría conllevar la nulidad de todas las liquidaciones que había realizado dicho organismo. Por tanto, no es difícil llegar a la conclusión de que el interés casacional del recurso presentado por la empresa era evidente por los motivos que se exponen⁵³.

En contraposición encontramos otros pronunciamientos del Tribunal Supremo, como el del Auto de 14 de noviembre de 2018 (Nº de Recurso 4048/2018), en el que el Alto Tribunal inadmite el recurso de casación al entender que los hechos que lo fundamentan tienen difícil aplicación general o que tengan esa vocación expansiva,

⁵² Decreto 324/2009, de 8 de septiembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía.

⁵³ El Tribunal Supremo se expresa en los siguientes términos en el Auto:

«Habida cuenta de los términos del debate, este recurso de casación suscita como cuestión nuclear si la anulación del Decreto 324/2009, de 8 de septiembre (LAN 2009, 404) , del Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía, mediante el que se aprobó el Estatuto de la Agencia Tributaria de Andalucía, conlleva, o no, la nulidad de los actos administrativos dictados durante su vigencia por las Coordinaciones Territoriales de la citada Agencia.

2. Es notorio, que tal cuestión afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) LRJCA], al poder reiterarse el supuesto concernido, habiendo justificado la parte recurrente como el Decreto Ley 2/2013, de 12 de marzo, cifraba en 13.000 las liquidaciones que habían sido anuladas por los distintos Tribunales Económico Administrativos y salas del TSJ de Andalucía».

perdiendo la el carácter extraordinario que fundamente -y en la que se basa- el recurso de casación⁵⁴.

Así, el recurrente deberá explicitar la afección real a un gran número de situaciones. De esta forma, el Tribunal Supremo considera que no son suficientes las meras referencias genéricas y abstractas, que presupongan sin más tal afección. Tampoco basta afirmar que la norma jurídica se aplica a un número indeterminado de situaciones cuando forma parte de su naturaleza intrínseca⁵⁵.

La nota de generalidad del art 88.2.c) tiene una gran repercusión en los recursos de ámbito tributario, especialmente cuando el objeto del recurso es la impugnación de una norma. La hipertrofia normativa que está sufriendo el sistema tributario español, tanto a nivel nacional como a nivel autonómico, especialmente en los niveles *infralegales* (sumamente relevantes en el ámbito tributario), provoca que no pocas veces sean impugnados decretos o reglamentos contrarios a la Ley y la Constitución y cuyo control de legalidad corresponde a la jurisdicción contencioso-administrativa. En consecuencia, como podemos ver, esta praxis normativa del poder Ejecutivo afecta especialmente al ámbito tributario, y por ende a una generalidad de ciudadanos que justifica la admisión a trámites de numerosos Recursos de Casación en virtud del artículo 88.2.c).

d) Que la resolución impugnada resuelva un debate que haya versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida

El artículo 88.2.d) constituye, sin dudas, una *rara avis* dentro de los motivos que pueden fundamentar el interés casacional de un recurso de casación. Según este precepto, a fin de cuentas, se abre la puerta a la interposición de un recurso de casación

⁵⁴ El Tribunal Supremo se expresa en los siguientes términos en el Auto en cuestión:

«Constituye un criterio exegético consolidado de esta Sección Primera que la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo con alcance general no se justifica sobre hechos tan singulares que difícilmente se repetirán, pues faltaría la nota de generalidad que exige la presencia el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, por lo que en tales casos el recurso de casación preparado manifiestamente carecerá del interés casacional objetivo que legalmente pudiera presumirsele, al amparo del artículo 88.3.a) LRJCA (RCL 1998, 1741)».

⁵⁵ Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 2017 (Nº de Recurso 40/2017).

con el fin de que el Tribunal Supremo realice una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional. Para que este motivo fructifique, no sólo basta con que el procedimiento de instancia verse sobre una norma de rango legal cuya constitucionalidad se ponga en cuestión, sino que además dicho cuestionamiento debe ser explicitado en el planteamiento del recurso y estar suficientemente fundado, de tal forma que el Alto Tribunal dude realmente de la validez constitucional de la norma en cuestión. En este sentido, no podrá invocarse la letra d) del artículo 88.2 cuando el tribunal de instancia ya haya debatido sobre la validez constitucional de la norma y se haya inadmitido dicha pretensión con argumentación suficiente.

Por otro lado, la singularidad de este motivo no sólo se incardina en la exigencia de justificación, que se podría entender como mucho más cualificada respecto a los otros indicios⁵⁶, sino también en el propio motivo en sí y la naturaleza de la cuestión de inconstitucionalidad. Esto es así porque el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad incumbe a todos los órganos judiciales, independientemente de su rango y su ámbito, por lo que no es exclusiva del Tribunal Supremo. Consecuentemente, cualquier órgano, con independencia del criterio jurisprudencial que tenga o pudiera tener el Tribunal Supremo, puede plantearla. Por tanto, la inclusión de la letra d) dentro de los indicios que justifican el interés casacional tiene como único objetivo la apertura de una nueva instancia que plantee la posibilidad de realizar una cuestión de constitucionalidad de la norma objeto de estudio, desnaturalizando la exigencia de formación de jurisprudencia por parte del Tribunal Supremo mediante la sentencia, ya que ésta no podría ser aplicada por los diferentes órganos judiciales.

Este indicio de interés casacional guarda una especial relación con el de la letra c) del artículo 88.2 (que afecte a un gran número de situaciones). Cuando la validez constitucional de una norma sea rebatida por el Tribunal Supremo (debiendo, en tal caso, elevar cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional), consecuentemente debe tenerse en cuenta gran afección que va a tener dicha decisión en numerosas situaciones. Por tanto, es lógico invocar el interés casacional tanto por el 88.2.c) como por el 88.2.d), salvo que la constitucionalidad del precepto legal haya

⁵⁶ DE JUAN CASADEVALL (2020).

sido suficientemente razonada por el tribunal de instancia, por lo que previsiblemente sólo tendría cabida por el 88.2.c).

Respecto a la naturaleza de este fundamento del interés casacional, debemos recordar que se incardina dentro del grupo del artículo 88.2, que a diferencia del grupo del artículo 88.3, la admisión se realiza mediante Providencia en virtud del artículo 90.3.a LRJCA, y no mediante Auto motivado como sería en el grupo del artículo 88.3. Esta diferencia tiene una gran relevancia, y puede considerarse como una gran incoherencia⁵⁷, ya que parece, a toda luz, sumamente insuficiente la exigencia motivadora de una Providencia para una cuestión de una importancia tan grande como puede ser la propia validez constitucional de la norma objeto de aplicación.

e) Interprete y aplique aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional.

Este motivo adolece la misma crítica que el anterior, y es que una sentencia del Tribunal Supremo que estime el recurso de casación en base al artículo 88.2.d) difícilmente formaría jurisprudencia de carácter novedoso, sino que ejercería únicamente la labor de control de correcta aplicación de la jurisprudencia constitucional.

Además, debemos señalar que una hipotética inadmisión abriría la puerta a un recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional, al revestir de trascendencia constitucional.

f) Que la resolución impugnada interprete y aplique el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial

Mediante esta vía se pretende controlar la aplicación del Derecho de la Unión Europea, y en especial la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a través de la vía casacional. En esta tesis se incluye no sólo la valoración de la correcta aplicación del Derecho de la Unión Europea por parte del tribunal en instancia o de la

⁵⁷ Y así lo entiende DE JUAN CASADEVALL (2020).

jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sino también la inaplicación de las mismas o, en otro supuesto, la inacción del tribunal de instancia en tanto que no ha planteado las cuestiones prejudiciales pertinentes ante el Tribunal de Justicia, dada la naturaleza del asunto en cuestión. Este indicio de interés casacional objetivo contempla, en realidad, dos circunstancias distintas en cuanto al control casacional de la aplicación de la normativa europea por la sentencia recurrida: (i) que se realice en contraposición aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y (ii) que sea necesaria la intervención de este Tribunal a título prejudicial⁵⁸.

Respecto a la cuestión prejudicial, este motivo abre la vía de que la realice el Alto Tribunal, en el caso de que estime pertinente la intervención del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, dado el carácter comunitario de la norma que se aplique. Por tanto, podemos entender que a través de este motivo se crea un cauce específico para instar al planteamiento de una cuestión prejudicial que exija la intervención del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Por el contrario, si el Tribunal Supremo no estima pertinente el planteamiento de dicha cuestión porque considere que ya existe un pronunciamiento comunitario, en tal caso deberá analizar si el pronunciamiento de instancia es acorde a lo dictado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

No podemos negar la gran relevancia que está adquiriendo este motivo de interés casacional, dada la gran expansión normativa que se está produciendo en la Unión Europea en materia fiscal, fruto de un ánimo armonizador entre los Estados miembros por parte de las instituciones de la Unión. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por otro lado, no es ajeno a este fenómeno en el ámbito fiscal, siendo cada vez más usuales los pronunciamientos en materia tributaria que deben ser acogidos y asimilados por los Tribunales nacionales (potenciando en consecuencia el consiguiente control del Tribunal Supremo).

g) Que la resolución impugnada resuelva un proceso en que se impugnó, directa o indirectamente, una disposición de carácter general

Este indicio guarda estrecha relación con la presunción de interés casacional del artículo 88.3.c). El indicio se constituye al haber una impugnación directa o indirecta

⁵⁸ ALONSO MURILLO (2016).

de una disposición de carácter general, independientemente de la decisión que hubiera tomado el tribunal de instancia en su sentencia; por otro lado, la presunción del artículo 88.3.c) radica en la decisión del tribunal de instancia de declarar nula la disposición general.

Esta circunstancia no es correcta para justificar el interés casacional de un recurso de casación contra un Auto, ya que la impugnación directa o indirecta de la disposición general debe estar ligada a la *ratio decidendi* de la resolución recurrida, y (sin embargo) es la vía más adecuada para justificar un recurso de casación contra una sentencia que resuelve una cuestión de ilegalidad, sin declarar la nulidad de la disposición general concernida⁵⁹.

h) Que la resolución impugnada resuelva un proceso en que lo impugnado fue un convenio celebrado entre Administraciones públicas

Este indicio se configura como una forma privilegiada de control entre Administraciones, sin afección mínimamente relevante en el ámbito tributario.

i) Que la resolución impugnada haya sido dictada en el procedimiento especial de protección de derechos fundamentales

Deben ser resoluciones judiciales recurribles en casación, sentencias o autos, que hayan sido dictadas en el marco de los 114 a 122 bis de la LRJCA.

Tiene una gran conexión con la letra e) (inaplicación o error de la doctrina constitucional), por la naturaleza del bien jurídico que se protege. Al igual que ocurre con esa letra e), debemos cuestionar la procedencia de que la posible protección de derechos fundamentales se debata a través de una Providencia, basándose en un motivo que es considerado como “indicio”, aunque el propio Tribunal Supremo haya reivindicado su posición como máximo garante de los derechos fundamentales en la jurisdicción ordinaria⁶⁰.

⁵⁹ ALONSO MURILLO (2016).

⁶⁰ Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 26 junio 2017 (Nº de Recurso 1578/2017): «La nueva regulación del recurso de casación contencioso-administrativo fortalece la posición del Tribunal Supremo como garante en última instancia de la protección ius fundamental por la jurisdicción ordinaria. En efecto, la función nomofiláctica primordial del recurso de casación conforme a la nueva normativa no ha de orillar la tutela de derechos individuales, objetivo ya anunciado por el legislador en

En el ámbito tributario, este indicio ha sido utilizado en numerosos recursos, especialmente en aquellos que estaban relacionados con la inviolabilidad del domicilio respecto a los procedimientos de inspección, en relación con los artículos 18 de la Constitución Española y 113 de la Ley General Tributaria⁶¹

Debemos señalar, respecto a los indicios que hemos desarrollado, que la concurrencia de alguna o algunas de las circunstancias estudiadas no garantiza la admisión a trámite del recurso porque no son, explícitamente, motivos de casación como los del derogado artículo 88.1 de la LRJCA. De igual forma, tampoco debe entenderse como consecuencia lógica la inadmisión del recurso en el caso de no concurrencia de alguna de las circunstancias ejemplificativas del interés casacional objetivo, puesto que cabe invocar otras circunstancias distintas a las ya enumeradas.

En el caso de fundamentar el recurso de casación en una circunstancia no prevista en las circunstancias indicadoras de interés casacional de los apartados 2º y 3º del artículo 88, el Tribunal Supremo exige que el recurrente lo indique así expresamente, y que justifique y fundamente de forma pormenorizada la existencia del interés casacional objetivo⁶².

C) PRESUNCIONES DE INTERÉS CASACIONAL OBJETIVO DEL ARTÍCULO 88.3 LRJCA

Por otro lado, en el apartado 3º del artículo 88 se establecen presunciones de interés casacional que sólo pueden ser desmontadas mediante un auto motivado en el que el Tribunal Supremo acredite la irrelevancia especial del asunto. Estas presunciones serán, dependiendo de su fuerza, *iuris tantum* (letras a, d y e) o *iuris et de iure* (letras b y c). Así, el carácter excepcional de estos supuestos de presunción *iuris et de iure* atendida la finalidad del vigente recurso de casación contencioso-administrativo

el Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2015 de 21 de julio (RCL 2015, 1128) , por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio (RCL 1985, 1578 y 2635) , del Poder Judicial. Así, en dicho Preámbulo se señala que ‘con la finalidad de intensificar las garantías en la protección de los derechos ciudadanos, la ley opta por reforzar el recurso de casación como instrumento por excelencia para asegurar la uniformidad en la aplicación judicial del derecho».

⁶¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Publicado en «BOE» núm. 302, de 18/12/2003.

⁶² ALONSO MURILLO (2016).

permite augurar su interpretación restrictiva⁶³. A diferencia del artículo 88.2, que establece un *numerus apertus* de indicios de interés casacional, las presunciones del artículo 88.3 se configuran en un *numerus clausus*.

Para que el Tribunal Supremo aprecie la existencia de estas presunciones y admitir el recurso de casación, no basta con la mera invocación por parte del recurrente, que debe argumentar su existencia mínimamente para que produzca sus efectos⁶⁴.

Así, de igual forma que hemos hecho con las circunstancias indicadoras de interés casacional objetivo, procedemos a analizar cada una de las presunciones.

a) Cuando en la resolución impugnada se hayan aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia

Esta presunción forma parte del núcleo de la función nomofiláctica del recurso de casación: la formación de jurisprudencia (en este caso partiendo desde la ausencia de jurisprudencia previa). Debemos señalar que, en aplicación de esta presunción, por jurisprudencia ha de entenderse la emanada del Tribunal Supremo en los términos previstos en el artículo 1.6 del Código Civil. Esta función esencial conecta directamente con la propia naturaleza de la casación, que entiende a la formación de jurisprudencia un elemento esencial del interés casacional.

Sin embargo, la inexistencia de jurisprudencia no es el único requisito esencial que justifique la *actio decidendi* del Alto Tribunal. Esta jurisprudencia en vías de ser creada debe tener una vocación de utilidad (que no tiene sentido cuando la norma es suficientemente clara⁶⁵) y de generalidad (circunstancia que nos conecta con las letras b) y c) del artículo 88.2). De igual forma, la inexistencia de jurisprudencia debe apreciarse desde una perspectiva material y no formal, por lo que si el contenido de las normas aplicadas reproduce el de otras normas anteriores en las que sí existe jurisprudencia aplicable, no se presumirá el interés casacional.

⁶³ Ibidem.

⁶⁴ Autos de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2017 (Nº de Recurso 131/2016) y de 30 de marzo de 2017 (Nº de Recurso 266/2016).

⁶⁵ Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 16 de enero de 2019 (Nº de Recurso 4132/2018).

Respecto a la «*inexistencia de jurisprudencia*», ésta no ha de entenderse en términos absolutos, sino relativos. Así, el Tribunal Supremo está llamado a intervenir no sólo cuando no haya en absoluto pronunciamiento interpretativo de la norma en cuestión, sino también cuando, habiéndolo, sea necesario matizarlo, precisarlo o concretarlo para realidades jurídicas diferentes a las ya contempladas en la jurisprudencia⁶⁶.

En aplicación del 88.3.a), sin duda uno de los asuntos que ha adquirido una mayor relevancia es el de la exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las prestaciones de maternidad de la Seguridad Social (el artículo 7.h) de la Ley reguladora del impuesto). Aunque el presupuesto de hecho (la existencia de sentencias contradictorias, habiendo algunos Tribunales que reconocían la exención y otros, siguiendo el criterio de la Administración, excluían su aplicación en este tipo de prestaciones) corresponde más a la letra a) del artículo 88.2 (existencia de resoluciones contradictorias), la inexistencia de pronunciamientos del Tribunal Supremo en esta materia específica, que sin dudas tenía una gran repercusión social (se invocaban también las letras b y c del artículo 88.2), justificada de forma más que solvente la necesidad de un pronunciamiento del Alto Tribunal, y así lo entendió la Sala de Admisiones en el Auto de 17 de enero de 2018 (Nº de Recurso 4488/2017)⁶⁷. Este sonado asunto, que culminó con la Sentencia de 3 de octubre de 2018⁶⁸, en la que se confirma la sentencia recurrida y aceptaba la tesis favorable al ciudadano, admitiendo la exención, se ha convertido sin dudas en uno de los más paradigmáticos del nuevo sistema de casación, ya que en el régimen anterior, el Tribunal Supremo no habría podido conocer el asunto por la limitación objetiva de cuantía⁶⁹.

⁶⁶ Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 15 de marzo de 2017 (Nº de Recurso 93/2017).

⁶⁷ En el Razonamiento Jurídico Segundo se lee lo siguiente:

«Por lo tanto, para una situación igual nos encontramos con soluciones jurisdiccionales contradictorias, concurriendo, por tanto, el interés casacional objetivo que define el artículo 88.2.a) LRJCA, siendo evidente que la adoptada en la sentencia impugnada puede potencialmente afectar a un gran número de situaciones si se generaliza la doctrina que propugna [artículo 88.2.c) LRJCA], no existiendo, además, jurisprudencia en relación con la norma en la que la Sala de instancia sustenta la razón de decidir [artículo 88.3.a) LRJCA]. Se hace, pues, conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que despeje toda duda sobre el particular».

⁶⁸ Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo número 1462/2018, de 3 de octubre (Nº de recurso 4483/2018).

⁶⁹ DE JUAN CASADEVALL (2020).

b) Cuando la resolución impugnada se aparte deliberadamente de la jurisprudencia existente al considerarla errónea

El sistema de Fuentes del Derecho español, a diferencia del anglosajón, no vincula a los Tribunales españoles a la jurisprudencia consolidada (salvo la del Tribunal Constitucional). De este modo, los órganos jurisdiccionales pueden separarse deliberadamente de la jurisprudencia mayoritaria y dictar sentencias que sean contrarias a la misma, manteniendo su validez y eficacia (dentro de los intrínsecos límites de la Ley y la Constitución Española, como es obvio).

A pesar de ello, es natural que el Tribunal Supremo tenga una herramienta extraordinaria para salvaguardar la unidad y la coherencia de la jurisprudencia, estableciendo una presunción de interés casacional de máximo nivel, dado que un recurso que se fundamente en esta presunción debe ser admitido a trámite en todo caso mediante Auto. Sin embargo, el propio Tribunal Supremo ha establecido una serie de requisitos para que se despliegue esta presunción de interés casacional, esto es, que la separación sea «*voluntaria, intencionada y hecha a propósito porque el juez de la instancia considera equivocada la jurisprudencia. Con ello quiere decirse que en la sentencia impugnada tiene que hacerse explícito el rechazo de la jurisprudencia por la indicada causa. No basta, por tanto, con una mera inaplicación de la jurisprudencia por el órgano de instancia, sino que se exige que (i) haga mención expresa a la misma, (ii) señale que la conoce y la valore jurídicamente, y (iii) se aparte de ella por entender que no es correcta [vid. auto de 15 de febrero de 2017 (PROV 2017, 66078) (recurso de queja 9/2017, FJ 3º)]*»⁷⁰. Sin embargo, el propio Tribunal Supremo ha flexibilizado la aplicación de algunos de estos extremos, como sería el grado de “contrariedad” o de “error” del órgano jurisdiccional *a quo*⁷¹.

c) Cuando la sentencia recurrida declare nula una disposición de carácter general, salvo que esta, con toda evidencia, carezca de trascendencia suficiente

Esta presunción de interés casacional objetivo conecta directamente, como ya indicamos anteriormente, con la letra g) del artículo 88.2. Recordemos que la gran

⁷⁰ Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 8 marzo 2017 (Nº de Recurso 40/2017).

⁷¹ DE JUAN CASADEVALL (2020).

diferencia entre ambos preceptos es que, mientras que en el indicio del apartado segundo bastaba sólo con la mera impugnación (independientemente de la decisión del órgano jurisdiccional), en el apartado tercero se exige la declaración de nulidad de la disposición de carácter general mediante sentencia, excluyéndose la casación de aquellos pronunciamientos que confirmen la legalidad de la disposición en cuestión. El Tribunal Supremo, mediante el Auto de 16 de enero de 2019, ha desarrollado la relación entre ambos preceptos, que parecen solaparse, respondiendo que “*la regla del art 88.3 c) es más específica que la del artículo 88.2.g LRJCA*”.

Por otro lado, el precepto legal exige una nota de trascendencia mínima (que puede ser rechazada, aunque entendemos que con una profusa y suficiente motivación, en respuesta a la exigencia de “*toda evidencia*”) que responde a la ya desarrollada nota de generalidad que tiene el propio recurso de casación, dado su carácter extraordinario. En este sentido, en el ámbito tributario, son las normas de ámbito local las más susceptibles de quedarse fuera del *ratio decidendi* casacional, debido a su reducido ámbito de aplicación, sin posibilidad de extrapolación, o a los limitados efectos del pronunciamiento anulatorio; como así ha demostrado ya la experiencia casacional posterior a la reforma⁷².

Debido a la especial trascendencia que tiene para el principio de legalidad y de seguridad jurídica la declaración de nulidad de una disposición de carácter general, esta presunción de interés casacional está reforzada al igual que la letra b), debiendo ser admitido a trámite el recurso salvo que la ausencia de interés casacional fuera demasiado evidente y palmaria ante la intrascendencia de la disposición general.

d) Cuando la resolución impugnada resuelva recursos contra actos o disposiciones de los organismos reguladores o de supervisión o agencias estatales cuyo enjuiciamiento corresponde a la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional

Esta presunción guarda una gran complejidad, dada la gran confusión que puede producir y dado el error procesal en el que se basa. Debemos recordar que, según el

⁷² Un ejemplo sería el Auto del Tribunal Supremo de 8 de marzo de 2017, mediante el cual se inadmite un recurso de casación que impugnaba la declaración de nulidad de unas Ordenanzas Fiscales específicas de un municipio que no superaba los dos mil habitantes.

artículo 9.1.c) de la LRJCA, el recurso contencioso-administrativo contra actos de las Agencias Estatales corresponde a los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo, y no a la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional.

En el ámbito tributario, en una primera lectura del precepto legal, puede darse la interpretación de que los actos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria pueden ser recurridos a través de esta presunción, al ser fiscalizables por la Audiencia Nacional. Sin embargo, el propio Tribunal Supremo ha cerrado esta puerta, junto a la posible incorporación de las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central, en el Auto de 18 de junio de 2018 (Nº de Recurso 117/2018): *«En cuanto a la presunción del artículo 88.3.d) LRJCA , baste señalar que en este apartado no encaja un acto administrativo proveniente del Tribunal Económico Administrativo Central, que no puede caracterizarse en modo alguno como un organismo regulador de los que contempla dicho apartado; ni tiene tampoco tal carácter la Agencia Tributaria, tal como ha señalado esta Sala con reiteración (Auto del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2017)»*. Así, el objeto del recurso no es el acto administrativo de la Agencia Estatal, sino la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (expresa o tácita) que ha resuelto el recurso económico-administrativo, previo a la vía jurisdiccional ante la Audiencia Nacional (en virtud del artículo 11.1, letra d, de la LRJCA). Por tanto, al ser dicha resolución el objeto del recurso, quedaría excluida de esta presunción.

e) Cuando la resolución impugnada resuelva recursos contra actos o disposiciones de los Gobiernos o Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas

Esta presunción refuerza el control casacional de la actividad de los Gobiernos Ejecutivos autonómicos, que tienen este acceso «privilegiado». Según el tenor literal del precepto, puede generarse confusión en la referencia explícita a “disposiciones”, ya que las disposiciones de carácter general ya tienen un acceso sui iuris a la casación, ya sea a través del indicio del artículo 88.2.g) o por la presunción del artículo 88.3.c).

Respecto a la inadmisión de los recursos de casación que se basen en una de las presunciones de interés casacional del artículo 88.3, encontramos dos formas de

presunción, dependiendo de la exigencia de motivación para cada grupo. Para las letras a), d) y e) existe una presunción *iuris tantum*, es decir, que puede ser desmontada mediante auto motivado en que el se justifique que «*el asunto carece manifestamente de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia*». Respecto a esta consideración, el propio Tribunal Supremo ha establecido unas reglas generales de carácter orientativo a la hora de no apreciar el interés casacional:

- Las cuestiones jurídicas vinculadas a normas derogadas⁷³.
- Las infracciones normativas circunscritas a las concretas vicisitudes del caso litigioso sin trascender a cuestiones dotadas de un mayor contenido de generalidad o con posible proyección a otros litigios⁷⁴.
- Las cuestiones que han sido ya abordadas y resueltas por la jurisprudencia consolidada, sin que se aporten argumentos sólidos en pro de una reconsideración o cambio de la doctrina jurisprudencial asentada en torno a dicha cuestión⁷⁵.

Por otro lado, las presunciones de las letras b) y c) (cuando la resolución de instancia se aparte deliberadamente de la jurisprudencia existente al considerarla errónea o cuando la sentencia recurrida declare nula una disposición de carácter general) son categorizadas como *iuris et de iure*, es decir, de aplicación automática y contra las que no cabe motivación contraria. Sin embargo, esto no es del todo así, ya que la propia letra c) (declaración de nulidad de disposición de carácter general) permite la inadmisión del recurso en el caso de que dicha disposición «*carezca de trascendencia suficiente*». Respecto a la letra b), se entiende que se produce un cierto automatismo en el trámite de admisión del recurso, dado que no hay en la norma ninguna excepción que matice o limite la aplicación de la presunción.

⁷³ Autos de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 7 julio (Nº de recurso 1197/2017) y de 22 de marzo (Nº de recurso 218/2016) de 2017. Debemos conectar esta exclusión con lo anteriormente dicho sobre asuntos en los que exista litigiosidad viva en Tribunales de justicia, por lo que un pronunciamiento del Tribunal Supremo sí que tendría consecuencias jurídicas.

⁷⁴ Auto de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 6 de marzo de 2017 (Nº de recurso 150/2016).

⁷⁵ Ibidem.

CONCLUSIONES

Como hemos podido observar a lo largo del presente trabajo, la reforma de la Ley Orgánica 7/2015 ha supuesto cambios sustanciales de gran calado no sólo en la tramitación del recurso de casación en el orden contencioso-administrativo. Así, a modo de resumen, los principales aspectos de la reforma de 2015 son los siguientes, a saber:

- Ampliación de los órganos judiciales *a quo*, cuyas resoluciones son susceptibles de casación (en especial se incluyen las sentencias de los Juzgados de lo contencioso-administrativo).
- Eliminación de un umbral cuantitativo para acceder al recurso.
- Desaparición del esquema estructurado de motivos de impugnación.
- Reducción de los tres tipos casacionales (común, unificación de doctrina o interés de ley) a uno único (el interés casacional objetivo).
- Nuevo trámite de admisión, dando un mayor peso al trámite de preparación del recurso.
- Subjetivación de los criterios de admisión del recurso de casación, en base al concepto de “interés casacional objetivo para la formación de doctrina”, que será la espina dorsal del nuevo sistema.

Así, nos hacemos eco de las palabras de RAZQUIN LIZARRAGA (2016), que creemos sumamente acertadas para resumir la esencia de la reforma del recurso de casación en el orden contencioso-administrativo:

- a) *«La reforma de la LRJCA por la Ley Orgánica 7/2015 entraña una profunda renovación de la casación contencioso-administrativa bajo el paradigma del cumplimiento de su finalidad nomofiláctica primordialmente para la formación y uniformidad de la jurisprudencia».*
- b) *«Esta mutación de la casación –en particular, la facultad discrecional de admisión que constituye el eje central del nuevo modelo– pretende plasmar la función constitucional del Tribunal Supremo como órgano superior en todos los órdenes –salvo en materia de garantías constitucionales– (art. 123.1 CE), atribuyendo a su Sala de lo Contencioso- Administrativo un poder total sobre*

su trabajo para que pueda encontrar su papel como tribunal de casación para la formación y uniformidad de la jurisprudencia».

- c) *«Queda en manos de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo definir la virtualidad del nuevo recurso de casación, atendiendo a un adecuado equilibrio entre su preponderante finalidad nomofiláctica y su función de defensa de los derechos de los litigantes. Tiene, por tanto, el importante reto de garantizar la predictibilidad, la seguridad jurídica y la igualdad en la aplicación de la ley mediante una pronta y buena jurisprudencia, propiciando la calidad de las resoluciones judiciales y la reducción de la litigiosidad».*

Por ello, podemos considerar, sin temor a equivocarnos, que el efecto de mayor importancia de la reforma del recurso de casación contencioso-administrativo es el tránsito de un régimen objetivo y reglado a un sistema discrecional, donde es el propio criterio del Tribunal Supremo el que determina el carácter recurrible de las pretensiones del interesado, a la luz del interés casacional objetivo para la formación de doctrina. Todo ello, independientemente de la magnitud de la infracción sustantiva o procesal de la sentencia de instancia o de la cuantía del litigio.

Este nuevo sistema genera unos grandes desequilibrios⁷⁶, aunque por otro lado remienda grandes lagunas históricas del ámbito casacional, que se han visto enmendadas con la eliminación de la barrera cuantitativa y la ampliación de la tipología de resoluciones judiciales que pueden acceder a la casación.

En el aspecto procesal, el traslado del grueso argumentativo del recurso propiamente dicho a favor del escrito de preparación tiene grandes implicaciones, como hemos podido ver. Con esta reforma, el Tribunal *a quo* gana un mayor protagonismo en la tramitación del recurso de casación, puesto que tendrá que

⁷⁶ TORRES-FERNÁNDEZ NIETO (2016) se expresa en los siguientes términos:

«La nueva regulación configura un sistema desequilibrado en el que, inmensas parcelas del ordenamiento jurídico, muy relevantes, se van a resolver a una sola sentencia, mientras que otros casos, no tan relevantes, pueden merecer hasta tres sentencias. Ese desequilibrio pudiera corregirse con una interpretación amplia de las causas de interés casacional objetivo enunciadas en sistema de “numerus apertus” por el artículo 88.2 LRJCA. También podría corregirse si la jurisprudencia fijada es acatada por los juzgadores de instancia, en cuyo caso, lo razonable es que se reforzasen la seguridad jurídica y que el resultado de los procesos sea predecible.»

pronunciarse sobre su admisibilidad, configurándose como un primer filtro. De igual forma, el trámite de admisión del recurso, y en especial la Sección de Admisiones de la Sala Tercera del tribunal Supremo han ganado un protagonismo innegable, y signo de ello son los numerosos Autos de admisión (en su grandísima mayoría de 2017), dado que dicha Sección, con el carácter subjetivo del reformado recurso de casación, se ha visto ante la necesidad de establecer e interpretar criterios que desarrollen tanto los indicios como las presunciones de interés casacional objetivo del artículo 88 de la LRJCA.

Por otro lado, en lo respectivo a la ampliación de resoluciones judiciales potencialmente recurribles, junto a la subjetivación de la evaluación de la admisión, nos hacemos eco de las palabras de ALONSO MURILLO (2016): *«son más los llamados y serán menos los elegidos»*.

Sin lugar a dudas la reforma de la Ley Orgánica 7/2015 ha supuesto grandes cambios estructurales en el recurso de casación, entendiendo que en su mayoría han sido acertados y responden a los grandes cambios que se están sucediendo en una era en la que la velocidad social, económica y política (y en consecuencia de todo ello, también jurídica) no ha hecho más sino que aumentar. Sin embargo, no podemos negar que dichas reformas son, a toda luz, insuficientes. Es evidente que la jurisdicción contencioso-administrativa, y máxime la vertiente económico-administrativa, necesitan una transformación integral, siendo el recurso de casación una clave de bóveda que se debe tener en cuenta. Por ello, no podemos terminar el presente trabajo sin realizar un esfuerzo propositivo a la luz de lo estudiado.

Así, una de las exigencias más importantes es la necesidad de reformar íntegramente la jurisdicción contencioso-administrativa a fin de generalizar la figura de la segunda instancia. Como hemos comentado a lo largo del trabajo, la propia Exposición de Motivos de la LRJCA expresa la intención de desterrar el anterior carácter de *«tercera instancia»* del recurso de casación; algo que, como ya expusimos, no tiene sentido, dado que en la mayoría de procesos de ámbito tributario carecen de una segunda instancia jurisdiccional. Generalizar la segunda instancia en la jurisdicción contencioso-administrativa no sólo aumentaría la seguridad jurídica de los ciudadanos,

sino que disminuiría la litigiosidad de la casación, que pasaría a ser de forma real y efectiva una instancia extraordinaria, y no la única vía de revisión de sentencias en única instancia.

Esta generalización de la segunda instancia en el ámbito económico-administrativo tendría un efecto sumamente positivo, dado el enorme desequilibrio que existe entre la revisión administrativa (tres niveles de recurso) y la revisión judicial (única instancia en la mayoría de casos). Así, en el ámbito económico-administrativo se podría instaurar la segunda instancia de dos formas: mediante la judicialización del Tribunal Económico-Administrativo Central o mediante recurso de apelación ante instancia superior. La primera opción es la defendida por ALONSO MURILLO (2016), que propone que el Tribunal Económico-Administrativo Central tenga un carácter mixto administrativo-judicial, formado tanto por funcionarios y jueces, pasando a ser ésta la primera instancia, y el Juzgado o Tribunal competente para conocer el recurso contencioso-administrativo sería la segunda. La segunda, como fácilmente se puede deducir, sería establecer una segunda instancia al uso mediante recurso de apelación. En nuestra (humilde) opinión, creemos más plausible la segunda opción, dada la “radicalidad reformadora” que supondría crear Tribunales de naturaleza mixta.

De igual forma, creemos necesario reiterar la necesidad de que el Legislador complete la regulación del recurso de casación «autonómico», que adolece de grandes vacíos normativos, algo que no podemos comprender, dado el gran proceso de descentralización administrativa (y especialmente tributaria) en el que se ve envuelta España.

Otra reforma que consideramos necesaria es la suspensión de las actuaciones en Juzgados y Tribunales inferiores al Tribunal Supremo cuando se haya admitido un recurso de casación que verse sobre la misma cuestión. Así, cuando acceda el asunto por casación ante el Tribunal Supremo, se suspenderían las actuaciones que tuvieran objeto idéntico o similar, para evitar así que se dicten resoluciones que puedan ser contradictorias o que sigan criterios jurisprudenciales diferentes en ese lapso de tiempo entre que es interpuesto el recurso de casación y se dicta sentencia por el Tribunal

Supremo⁷⁷. Esta reforma que propone el propio Tribunal Supremo en su Memoria del año 2019 tendría una gran repercusión en el ámbito tributario, dada su enorme litigiosidad. Así, impugnaciones masivas de normas tributarias se vería paralizadas cuando acceda la primera a la casación, a fin de que las sucesivas resoluciones judiciales sigan el criterio jurisprudencial único que determine el Tribunal Supremo. De esta forma, no sólo se ganaría en seguridad jurídica para los contribuyentes, que pese a ver dilatada la resolución de su conflicto, sí que obtendría una respuesta que siga fielmente la jurisprudencia pacífica del Tribunal Supremo, sino que además se reduciría la carga de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, al ser sumamente frecuentes interposiciones repetitivas de recursos que versan sobre asuntos muy similares.

Pero, según nuestro criterio, no tenemos dudas de que la reforma más necesaria sería, también en sede jurisdiccional, la creación del orden jurisdiccional económico-administrativo, independiente del contencioso-administrativo. Como hemos señalado en el primer apartado del presente trabajo, la gran mayoría de las resoluciones del orden contencioso-administrativo (y en especial, de la Sala Tercera del Tribunal Supremo) son de carácter tributario. El gran aumento de la litigiosidad, así como de la complejidad de los asuntos de ámbito tributario (fruto tanto de la hipertrofia regulativa y de la mayor complejidad de las transacciones económicas y financieras), hacen inviable el sistema actual, que carece de la agilidad y especialidad necesarias.

⁷⁷ Aunque en el artículo 37.2 de la LRJCA existe la figura del “pleito testigo”, sería necesario profundizar en la misma a fin de aumentar su flexibilidad para que no sea necesaria la identidad de objeto del artículo 37.

BIBLIOGRAFÍA

1. ARTÍCULOS Y MONOGRAFÍAS

ALONSO MURILLO, F. (2016) “*El interés casacional como llave de acceso a la reformada casación en materia tributaria*”. *Nueva fiscalidad* , núm. 6, 2016, págs. 61-124.

ALONSO MURILLO, F. (2016) “*El nuevo recurso de casación contencioso-administrativo en materia tributaria*“. Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

APARICIO DE LÁZARO, J.R. (2020) ”*Recursos recientemente admitidos sobre imposición autonómica, foral y local*” Ponencia realizada el 18 de junio de 2020, en la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

CANCIO FERMÁNDEZ, R. C. (2015). “*El nuevo recurso de casación en el orden contencioso-administrativo*”. Thomson Reuter (Ed Aranzadi).

CUCH-AGUILERA (Bufete) (2018). “*El recurso de casación: la cuestión del interés casacional objetivo*”. Blog del Despacho Cuch-Aguilera Legal, en <https://elblogdecuchaguilera.com/procedimiento-contencioso-administrativo/recurso-de-casacion/>

DE JUAN CASADEVALL, J. (2019). “*La apreciación del interés casacional objetivo en el recurso contencioso-tributario*”. *Revista Quincena Fiscal* núm. 1/2020.

HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, J. (2017). “*La nueva casación contencioso-administrativa (primeros pasos)*”. En *Revista General de Derecho Constitucional* núm. 24.

LOZANO CUTANDA, B. (2015). “ *La reforma del recurso de casación contencioso-administrativo por la Ley Orgánica 7/2015: análisis de sus novedades*”. Diario La Ley, núm. 8609.

LUCAS DURÁN, M. (2020) “*Preparación del recurso de casación ante el tribunal supremo en materia tributaria y panorámica general de las últimas resoluciones de la sección de admisión de la Sala Tercera*”. Ponencia realizada el 18 de junio de 2020, en la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF).

RAZQUIN LIZARRAGA, J.A. (2016) “*El recurso de casación en la jurisdicción contencioso-administrativa tras la Ley Orgánica 7/2015*” Revista Vasca de Administración Pública núm. 104.

TORRES-FERNÁNDEZ NIETO J.J. (2016). “*Régimen legal de la admisión e inadmisión en el nuevo recurso de casación contencioso-administrativo*” en la Web del Consejo General de la Abogacía Española, en <https://www.abogacia.es/actualidad/noticias/regimen-legal-de-la-admision-e-inadmisio-n-en-el-nuevo-recurso-de-casacion-contencioso-administrativo/>

TRIBUNAL SUPREMO (2020). Memoria del año 2019. Consejo General del Poder Judicial.

2. JURISPRUDENCIA

a) Autos de la Sala Tercera (de lo Contencioso-administrativo) del Tribunal Supremo

Auto de 1 de febrero de 2017 (Nº de Recurso 31/2016).

Auto de de 3 de febrero de 2017 (Nº de Recurso 203/2016).

Auto de 7 febrero de 2017 (Nº de Recurso 161/2016).

Auto de 9 de febrero de 2017 (Nº de Recurso 131/2016).

Auto de 27 de febrero de 2017 (Nº de Recurso 36/2017).

Auto de 28 de febrero de 2017 (Nº de Recurso 37/2017).

Auto de 28 de febrero de 2017 (Nº de Recurso 40/2017).
Auto de 1 de marzo de 2017 (Nº de Recurso 88/2016).
Auto de 1 marzo de 2017 (Nº de Recurso 128/2016).
Auto de 6 de marzo de 2017 (Nº de recurso 150/2016).
Auto de 8 de marzo de 2017 (Nº de Recurso 40/2017).
Auto de 15 de Marzo de 2017 (Nº de Recurso 35/2017).
Auto de 15 de marzo de 2017 (Nº de Recurso 93/2017).
Auto de 21 de marzo de 2017 (Nº de Recurso 308/2016).
Auto de 22 de marzo de 2017 (Nº de recurso 218/2016).
Auto de 27 de marzo de 2017 Nº de Recurso 263/2017).
Auto de 29 de marzo de 2017 Nº de Recurso 302/2016).
Auto de 30 de marzo de 2017 (Nº de Recurso 266/2016).
Auto de 5 abril de 2017 (Nº de Recurso 628/2017).
Auto de 19 junio de 2017 (Nº de Recurso 346/2017).
Auto de 26 junio de 2017 (Nº de Recurso 1578/2017).
Auto de 28 de junio de 2017 (Nº de Recurso 2084/2017).
Auto de 6 de julio de 2017 (Nº de Recurso 1187/2017).
Auto de 7 julio de 2017 (Nº de recurso 1197/2017).
Auto de 16 de julio de 2015 (Nº de Recurso 3101/2014).
Auto de 17 de julio de 2017 ((Nº de Recurso 2403/2017).
Auto de 21 de julio de 2017 (Nº de Recurso 1916/2017).
Auto de 17 de enero de 2018 (Nº de Recurso 4483/2017).
Auto de 28 febrero de 2018 (Nº de Recurso 239/2018).
Auto de 18 de junio de 2018 (Nº de Recurso 117/2018).
Auto de 14 de noviembre de 2018 (Nº de Recurso 4048/2018).
Auto de 16 de enero de 2019 (Nº de Recurso 4132/2018).

b) Sentencias del Tribunal Supremo

Sentencia del Tribunal Supremo número 2237/2016, de 17 de octubre de 2016 de la Sala de lo Contencioso-administrativo (Nº de Recurso 3984/2015).

Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo número 1462/2018, de 3 de octubre (Nº de recurso 4483/2018).

Sentencia del Tribunal Supremo número 1531/2018, de 23 octubre (Nº de Recurso 1168/2017).

c) Sentencias del Tribunal Constitucional

Sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 (Cuestión de inconstitucionalidad 4864-2016).