

ARTÍCULOS

REFLEXIONES EN TORNO AL FUTURO DE LA CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA Y SU ESPECIAL INCIDENCIA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

MIGUEL CREMADES SCHULZ y MANUEL VÉLEZ FRAGA
Abogados (*)

Reflexiones en torno al futuro de la casación contencioso-administrativa y su especial incidencia en el ámbito tributario

El recurso de casación contencioso-administrativo se enfrenta en el corto plazo a una reforma que tendrá como efecto práctico que se estreche el canal de acceso al Tribunal Supremo. En estas reflexiones se plantea la incidencia que ello puede tener con respecto a la formación de jurisprudencia en el ámbito tributario, así como las propuestas que de lege ferenda podrían hacer compatible la inaplazable reducción de la sobrecarga de trabajo que sufre el Tribunal Supremo con el menor menoscabo posible para la función institucional de la casación en nuestro ordenamiento.

Reflections on the future of the contentious- administrative cassation appeal and its implications for tax law

The contentious-administrative cassation appeal will soon undergo an amendment that will reduce the possibilities of appealing to the Spanish Supreme Court. These reflections deal with the impact of this amendment on the creation of new case law with regard to tax regulations. We also propose certain amendments that seek to achieve the necessary reduction in the number of cases that the Supreme Court has to judge but at the same time maintain the institutional role of the contentious-administrative cassation appeal.

1 · UN BREVE REPASO A LA EVOLUCIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Desde su introducción en nuestra legislación procesal contencioso-administrativa, el recurso de casación se ha mantenido «dentro de la línea típica de estas acciones de impugnación cuya finalidad básica es la protección de la norma y la creación de pautas interpretativas uniformes que presten la máxima seguridad jurídica conforme a las exigencias de un Estado de Derecho»¹. Su finalidad es, en definitiva, la depuración del ordenamiento jurídico y la fijación de la doctrina legal que complementa el ordenamiento jurídico en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil².

La evolución que ha experimentado la regulación de este recurso ha estado marcada, desde los primeros años, por la sobrecarga de trabajo soportada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo. La finalidad de estrechar el cauce que permite el acceso a la casación contencioso-administrativa fue expresamente manifestada por el legislador en la primera modificación importante que experimentó ésta con ocasión de la aprobación de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa («LJCA»). Los términos en los que se expresaba el legislador de 1998 hablan por sí solos:

«La Ley eleva sustancialmente la cuantía de los [asuntos] que tienen acceso a la casación ordinaria y en menor medida la de los que pueden acceder a la casación para unificación de doctrina. Aunque rigurosa, la medida es necesaria a la vista de la experiencia de los últimos años, pues las cuantías fijadas por la Ley 10/1992 no han permitido reducir la abrumadora carga de trabajo que pesa sobre la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. Si bien las nuevas reglas eliminan la posibilidad de doble instancia en muchos supuestos,

* Abogados del Área Fiscal y de Derecho Procesal de Uría Menéndez (Madrid).

¹ Cfr. exposición de motivos de la Ley 10/1992, de 30 de abril, de medidas urgentes de reforma procesal.

² Cfr. sentencia del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 2006 (rec. n.º 9039/03).

la alternativa sería consentir el agravamiento progresivo de aquella carga, ya hoy muy superior a lo que sería razonable. Los efectos de tal situación son mucho más perniciosos, pues se corre el riesgo de alargar la resolución de los recursos pendientes ante el Tribunal Supremo hasta extremos totalmente incompatibles con el derecho a una justicia efectiva. Por otro lado, no es posible aumentar sustancialmente el número de Secciones y Magistrados del Alto Tribunal, que ha de poder atender a su importantísima función objetiva de fijar la doctrina jurisprudencial»³.

Este desolador diagnóstico del problema estaba realizado, con datos de 1997, con un número de 14.386 asuntos ingresados en el año en el Tribunal Supremo y 24.354 asuntos pendientes al finalizar ese periodo (ha de indicarse que no todos ellos eran recursos de casación). El número de asuntos ingresados en el Tribunal Supremo ha ido descendiendo paulatinamente hasta alcanzar la cifra de 7.900 asuntos ingresados en 2008, con 13.426 asuntos pendientes de resolver al finalizar ese año⁴.

A pesar de ello, la carga de trabajo que pesa sobre el Tribunal Supremo sigue siendo, como veremos, uno de los factores que en mayor medida condicionan tanto la interpretación de los criterios de admisión de la casación contencioso-administrativa, como los proyectos de reforma de la LJCA. Así, el futuro más inmediato anuncia una evolución de la legislación procesal hacia fórmulas más restrictivas del acceso a la casación —como ya sucediera en la LJCA de 1998— y la jurisprudencia más reciente muestra una reinterpretación de los criterios de admisión que está empezando a traducirse en numerosas inadmisiones a trámite.

El objeto de estas reflexiones, obligadamente sucintas, es, por un lado, dar cuenta de esa doble tendencia, normativa y jurisprudencial, encaminada a

estrechar la vía de acceso a la casación contencioso-administrativa. Y, por otra parte, reflexionar sobre la incidencia que esta evolución puede tener en el ámbito tributario, considerando qué puede suceder con respecto a la «creación de pautas interpretativas uniformes» sobre cierto tipo de normas fiscales.

2 · EL ESTADO MÁS RECIENTE DE LA CUESTIÓN RELATIVA A LA ADMISIÓN DE LA CASACIÓN CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA. PERSPECTIVA JURISPRUDENCIAL Y NORMATIVA

2.1 · El Auto del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2011: nueva interpretación de los requisitos que debe cumplir el escrito de preparación del recurso de casación

La caracterización del recurso de casación como una vía extraordinaria de impugnación de las sentencias dictadas por la Audiencia Nacional o los Tribunales Superiores de Justicia ha estado vinculada desde su origen a la consideración de que es necesario cumplir una serie de requisitos formales ineludibles para que el recurso sea admitido a trámite por la Sala Tercera. Y una de las fases en las que más se juega con respecto al cumplimiento de esos requisitos formales es la de preparación del recurso, fase que se ventila ante la Sala de instancia según lo dispuesto en el artículo 89 de la LJCA. Conforme a este precepto, el recurrente debe preparar el recurso de casación mediante la presentación de un escrito ante la Sala que hubiera dictado la resolución recurrida dentro del plazo de diez días desde que ésta se notificó. Todo lo que señala el artículo 89 de la LJCA con relación a este escrito es que en él deberá contenerse una «*sucinta exposición de la concurrencia de los requisitos de forma exigidos*»; y, en el caso de que la sentencia recurrida haya sido dictada por un Tribunal Superior de Justicia, «*habrá de justificarse que la infracción de una norma estatal o comunitaria europea ha sido relevante y determinante del fallo de la sentencia*».

Esta última exigencia está vinculada a la propia lógica de nuestro Estado autonómico, en el cual los Tribunales Superiores de Justicia culminan la organización judicial en el ámbito territorial de las Comunidades Autónomas (artículo 152.1 de la Constitución). De ello se deriva que la interpretación del Derecho autonómico queda reservada a esos Tribunales, sin intervención del Tribunal Supremo. En consecuencia, cuando la casación pretenda fundarse en infracciones *in iudicando* por parte de sentencias

³ Cfr. exposición de motivos de la LJCA. En relación con la configuración de la casación en la LJCA de 1998 un sector de la doctrina advertía que «*en la reforma ha primado la intención de reducir la carga de los órganos jurisdiccionales o la decisión de agilizar el conocimiento del resultado final de los asuntos, más que otras finalidades tan merecedoras, al menos, de [igual] consideración*» (HERNÁNDEZ MARQUÉS, Hilario: «Recurso de casación contencioso-administrativo», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 26, julio 2003, pág. 58).

⁴ Los datos estadísticos que citamos están tomados del «Estudio Preliminar sobre el Control Judicial de las Administraciones Públicas», contenido en MARTÍN REBOLLO, Luis: *Leyes Administrativas*, Cizur Menor: Aranzadi-Thomson Reuters, 2010 (16.ª ed.), págs. 1181 y 1182.

dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia, el recurso sólo será admisible si se funda en la vulneración de normas de Derecho estatal o comunitario (artículo 86.4 de la LJCA). La LJCA impone, pues, al recurrente la carga de justificar en el escrito de preparación cómo, por qué y en qué forma la sentencia ha infringido normas de Derecho estatal o autonómico. La omisión de ese juicio de relevancia o su defectuosa articulación, determinará la inadmisión posterior del recurso de casación⁵.

La parquedad del artículo 89 de la LJCA deja, sin embargo, en el aire cuestiones de tanta importancia como las siguientes: ¿cuáles son los «requisitos de forma exigidos» de los que hay que hacer sucinta exposición? ¿Es subsanable en el escrito de formalización de la casación la posible omisión [en el escrito de preparación] de esos «requisitos de forma».

En relación con la primera pregunta, haremos enseguida referencia al Auto del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2011 (rec. n.º 2927/2010) que ha ampliado el sentido de la expresión «requisitos de forma exigidos». En cuanto a lo segundo —la subsanabilidad de defectos del escrito de preparación en el escrito de interposición— el Tribunal Supremo ha evolucionado desde unos comienzos en los que se admitía dicha subsanación hasta el que la doctrina ha denominado «el más exagerado formalismo [...] con la elogiada resistencia de algunos Magistrados»⁶. Es decir, según el criterio jurisprudencial predominante, los defectos en el escrito de preparación determinan inexcusablemente la inadmisión del posterior recurso de casación que se haya formalizado. Ello exige, por consiguiente, prestar especial atención a los criterios jurisprudenciales que definen los requisitos que debe cumplir el escrito de preparación, máxime cuando puede estar en juego nada menos que un supuesto de responsabilidad civil del abogado por negligencia profesional si el recurso de casación es inadmitido por haber sido defectuosamente preparado⁷.

Es en ese contexto donde el Auto del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2011 (rec. n.º 2927/2010) se presenta como una novedad particularmente destacable con relación a la fase de preparación de la casación contencioso-administrativa. Este auto da una nueva interpretación a los requisitos que ha de cumplir el escrito de preparación en el siguiente sentido:

«Es carga del recurrente en casación indicar ya en la fase de preparación el concreto o concretos motivos en que se fundará el recurso y no en cualesquiera otras razones no contempladas en la Ley Jurisdiccional, con indicación de los concretos preceptos o jurisprudencia que se reputan infringidos o del contenido de las infracciones normativas o jurisprudenciales que se pretendan denunciar y desarrollar en el escrito de interposición del recurso de casación, aunque fuere de forma sucinta. Si así no se exigiera, es decir, si se estimara innecesario anticipar el motivo o motivos al que se acogerá el escrito de interposición en los términos expresados, el trámite de preparación quedaría privado de su sentido y finalidad característicos, desde el momento que el Tribunal a quo quedaría desprovisto de elementos de juicio para verificar que el recurso de casación cumple el más primario requisito de procedibilidad, cual es que se funda formalmente en uno de esos cuatro motivos, con indicación de las infracciones normativas o jurisprudenciales denunciadas, y no en otro tipo de consideraciones ajenas al sistema de la Ley procesal, y la parte recurrida carecería de la información necesaria al respecto para adoptar la posición procesal que estimara pertinente.

Esta exigencia de expresión de las concretas infracciones normativas o jurisprudenciales en el escrito de preparación existe tanto cuando la resolución impugnada procede de los Tribunales Superiores de Justicia como de la Audiencia Nacional y cualquiera que sea el motivo del artículo 88.1 que se utilice».

En otras palabras, a efectos prácticos, a partir de este auto es exigible que el escrito de preparación indique de forma expresa en cuáles de los motivos

⁵ Cfr. sentencia del Tribunal Supremo de 8 de julio de 2010 (rec. n.º 903/2007) y auto del Tribunal Supremo de 11 de octubre de 2007 (rec. n.º 4.937/2006).

⁶ Cfr. GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús: *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, Cizur Menor: Thomson-Civitas, 2008 (5ª Ed.), pág. 1775.

⁷ La sentencia de la Sección 10.ª de la Audiencia Provincial de Madrid de 3 de diciembre de 2010 (rec. n.º 720/2010) declara la responsabilidad civil de un bufete por negligencia profesional de uno de sus abogados por no haber preparado correctamente un recurso de casación civil, siendo esa preparación defectuosa causa de inadmisión del recurso. Es determinante para la

citada sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid que en el momento de redactarse aquel escrito de preparación «ya existía un reiteradísimo criterio reflejado en multitud de autos de la Sala Primera del Tribunal Supremo relativo a que ha de ser, en todo caso, en la fase de preparación de dicho recurso, y no en el de interposición, cuando se ha de acreditar el interés casacional». El desconocimiento de la jurisprudencia reiterada es, en consecuencia, causa de la negligencia profesional determinante de la responsabilidad civil.

previstos en el artículo 88.1 de la LJCA pretende fundarse el ulterior recurso de casación, con indicación en cada caso de los concretos preceptos que se reputan infringidos. Si así no se hiciera, el recurso de casación formalizado con posterioridad será inadmitido o, como mínimo, serán inadmitidos todos aquellos motivos que no hayan sido anunciados en el escrito de preparación. La invocación en el escrito de interposición de la vulneración de un precepto legal no citado en el escrito de preparación acarreará la inadmisión a trámite de ese concreto motivo casacional (salvo que se trate de citas de preceptos meramente complementarias o que se planteen en conexión con otros preceptos citados en el escrito de preparación).

Esta doctrina está provocando numerosas inadmisiones en fechas recientes, particularmente en relación con aquellos recursos de casación preparados antes de conocerse el auto. En algún caso planteado ante la Audiencia Nacional, el recurrente ha presentado dentro del plazo de diez días para la preparación de la casación un escrito complementario en el que procedía a hacer las indicaciones que exige el auto del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2011. Y no es descartable que el número de inadmisiones a trámite crezca hasta el momento en el que el criterio sea definitivamente conocido por los profesionales jurídicos.

Sin entrar en otras valoraciones, lo cierto es que, a día de hoy, la mera lectura de los artículos 86.4 y 89 de la LJCA no resulta suficiente para redactar de manera correcta el escrito de preparación de la casación contencioso-administrativa. Asimismo, a día de hoy es necesario hacer la reflexión de qué motivos concretos se alegarán en el escrito de interposición, no bastando con deferir ese análisis al momento de la interposición del recurso de casación. De este modo, el trámite de preparación del recurso de casación no queda limitado tan sólo a cumplir la finalidad de que se conozca en un breve plazo si la sentencia queda o no firme; sino que esta fase constituirá una anticipación de los términos en los que va a plantearse el posterior recurso de casación y un auténtico test de resistencia de la admisibilidad del recurso.

2.2 · El Proyecto de Ley de medidas de agilización procesal y su impacto en la casación contencioso-administrativa

A los pocos días de dictarse el citado auto de 10 de febrero de 2011, el Boletín Oficial de las Cortes

Generales publicaba el denominado «*Proyecto de Ley de medidas de agilización procesal*» (el «**Proyecto**»), en el que se prevé una modificación de varias leyes procesales que, concretamente, afectará a los artículos 86.2.b) y 93.2.e) de la LJCA⁸. Las notas más relevantes de la reforma proyectada con respecto al recurso de casación contencioso-administrativo son dos:

- (i) La elevación a 800.000 euros de la cuantía que debe superarse para que el asunto tenga acceso a la casación (la cuantía actual es de 150.000 euros conforme al artículo 86.2.b) de la LJCA).
- (ii) La ampliación del concepto de interés casacional en el ámbito contencioso-administrativo, que pasa a definirse como aquel supuesto en que el asunto plantea «*cuestiones reiteradamente resueltas por el Tribunal Supremo o no afectar a un gran número de situaciones o no poseer el suficiente contenido de generalidad*».

Nuevamente, la exposición de motivos del Proyecto no oculta que la reforma está animada por la idea de hacer posible la adecuada gestión de la carga de trabajo que soportan los tribunales. Y lo hace en los siguientes términos:

«El sobrevenido aumento de la litigiosidad es indicativo de la confianza cada vez mayor que los ciudadanos depositan en nuestra Administración de Justicia como medio para resolver sus conflictos y peticiones, pero al propio tiempo ha puesto de manifiesto la necesidad de introducir profundas reformas para asegurar la sostenibilidad del sistema y garantizar que los ciudadanos puedan disponer de un servicio público de calidad».

Como es lógico, la reducción de la sobrecarga de trabajo de los tribunales no constituye un fin en sí mismo, sino que se trata de una medida instrumental para preservar la finalidad que el legislador pretende para el recurso de casación en cuanto vía para la depuración del ordenamiento jurídico y la determinación de la doctrina jurisprudencial que sirva de complemento de ese ordenamiento⁹. La

⁸ Cfr. *Boletín Oficial de las Cortes Generales* núm. 117-1, de 10 de marzo de 2011, Proyecto de Ley núm. 121/000117.

⁹ En estos términos se presentaba la reforma por parte del Secretario de Estado de Justicia, que destacaba que la reducción de asuntos que accedan a la casación removería el obstáculo que actualmente representa la gran cantidad de litigios que debe resolver el Tribunal Supremo (Europa Press, 2 de marzo de 2011, http://www.elderecho.com/actualidad/Gobierno-presentara-anteproyecto-tiempos-Justicia_0_239625158.html).

cuestión que se suscita probablemente sea la de si el incremento de la cuantía que permite el acceso a la casación, que indudablemente reducirá el número de asuntos de los que conocerá la Sala Tercera del Tribunal Supremo, permite satisfacer en todo caso la finalidad última de reforzar el carácter nomofiláctico del recurso. Y ello, porque la reforma plantea, al igual que hace la actual LJCA, un sistema en el que el acceso a la casación exige en todo caso la superación de un límite cuantitativo y, además, la posibilidad de que el Tribunal inadmita recursos que carezcan de interés casacional.

Como seguidamente expondremos al mencionar las particularidades que se presentan en el ámbito tributario, existen determinados ámbitos normativos donde puede no ser fácil que un asunto alcance la cuantía de 800.000 euros. En esos casos, pueden producirse situaciones en las cuales la drástica reducción de los asuntos que acceden al recurso de casación dificulte la formación de una doctrina jurisprudencial uniforme. A la vez, como efecto reflejo de esa circunstancia, puede aumentar el número de recursos de casación para unificación de doctrina que, con posterioridad a la reforma, seguirían siendo posibles ante asuntos de cuantía superior a 18.000 euros¹⁰.

Esto es, a nuestro juicio, es posible imaginar situaciones en las que existan normas jurídicas novedosas o que no hayan dado lugar a pronunciamientos por parte del Tribunal Supremo y que, a pesar de la importancia que puedan revestir en el tráfico, no generen asuntos que individualmente superen la cuantía de 800.000 euros. El riesgo de que pueda producirse una situación como ésta seguramente podría salvarse mediante una reconsideración del concepto de interés casacional en el ámbito contencioso-administrativo, en un modo más o menos semejante al modelo de la casación civil (sin perjuicio de las importantes matizaciones que en ese modelo ha introducido la jurisprudencia de la Sala Primera con respecto a los supuestos en los que cabe la invocación del interés

casacional)¹¹. En suma, a nuestro juicio, seguramente resultaría más equilibrado un modelo en el que, con independencia de que exista un límite general que restrinja por su cuantía los asuntos que acceden al Tribunal Supremo, se abra una vía alternativa con base en el interés casacional que permita a la Sala Tercera conocer aquellos asuntos que por su trascendencia jurídica o por la ausencia de jurisprudencia constituyan una ocasión adecuada para la fijación de una concreta doctrina.

Ello suscita una última reflexión en torno a la proyectada reforma del artículo 93.2.e) de la LJCA, único precepto que en el texto actualmente en vigor menciona el interés casacional. Actualmente, el artículo 93.2.e) de la LJCA se refiere al interés casacional en un sentido negativo y vinculado a los asuntos de cuantía indeterminada. La Sala Tercera puede inadmitir un recurso por falta de interés casacional si éste: **(i)** es de cuantía indeterminada; **(ii)** el recurso pretende fundarse en errores *in iudicando* (artículo 88.1.d) de la LJCA); **(iii)** el asunto no se refiere a la impugnación directa o indirecta de una disposición general; y **(iv)** no presenta interés casacional por no afectar a un gran número de situaciones o no poseer el suficiente contenido de generalidad. En la práctica, son muy escasas las ocasiones en las que el Tribunal Supremo inadmite un recurso de casación con base en su falta de interés casacional al amparo del artículo 93.2.e) de la LJCA.

El Proyecto mantiene el carácter negativo del interés casacional en el ámbito contencioso-administrativo, de modo que éste sólo opera como supuesto de hecho habilitante para una decisión de inadmisión, pero no como un supuesto que abra la vía para la admisión de asuntos que no superen los

¹⁰ Conviene hacer notar que el Proyecto no prevé la modificación del artículo 96.3 de la LJCA donde se fija el límite de 18.000 euros para el recurso de casación para la unificación de doctrina. Sin embargo, sí se prevé una elevación de la cuantía que permite el acceso al recurso de apelación para fijarla en 35.000 euros. En el momento de enviar estas páginas a imprenta, se ha podido comprobar la existencia de dos enmiendas propuestas al texto que plantean eliminar a 80.000 euros el umbral de acceso a la casación por unificación de doctrina.

¹¹ El artículo 477.3 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil define el interés casacional a efectos de la casación civil de la siguiente manera: «Se considerará que un recurso presenta interés casacional cuando la sentencia recurrida se oponga a doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo o resuelva puntos y cuestiones sobre los que exista jurisprudencia contradictoria de las Audiencias Provinciales o aplique normas que no lleven más de cinco años en vigor, siempre que, en este último caso, no existiese doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo relativa a normas anteriores de igual o similar contenido». La jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo ha establecido que el cauce del recurso de casación por razón de su interés casacional sólo procede cuando el procedimiento judicial que ha dado lugar a él se ha tramitado por el cauce del juicio ordinario en razón de su materia y no en razón de su cuantía (cfr. por todos el auto de la Sala Primera del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2008, rec. n.º 75/2004).

800.000 euros de cuantía. Es más, tal y como está planteada la reforma, la inadmisión por falta de interés casacional no se encuentra vinculada a que el asunto sea de cuantía indeterminada, sino simplemente a si pretende fundarse en el motivo contemplado en la letra d) del artículo 88.1 de la LJCA y el recurso no se refiere a la impugnación directa o indirecta de una disposición general (lo que plantea, de entrada, la duda interpretativa de si la reforma pretende excluir también del acceso a la casación los asuntos de cuantía indeterminada, a diferencia de lo sucede actualmente).

Es esa articulación puramente negativa del interés casacional la que, a nuestro juicio, merecería una reconsideración desde la perspectiva de evitar que la encomiable intención de reducir la sobrecarga de trabajo que sufre la Sala Tercera, menoscabe indirectamente la función primordial de la casación contencioso-administrativa con relación a cierto tipo de asuntos que por su materia sean relevantes pero que no alcancen la cuantía de 800.000 euros.

3 · EL IMPACTO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO DE LOS CRITERIOS RELATIVOS A LA ADMISIÓN DEL RECURSO DE CASACIÓN

3.1 · El criterio general con respecto a la determinación de la cuantía que permite el acceso al recurso de casación en el ámbito tributario: la divisibilidad de los periodos de liquidación de los tributos. La incidencia de la futura reforma de la casación contencioso-administrativa

En el ámbito tributario la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha establecido ya desde hace tiempo unas pautas para interpretar los criterios de admisión de la casación, sobre las cuales se proyectará en el futuro la posible reforma que anuncia el Proyecto antes comentado.

El criterio general con respecto a la admisión de la casación en asuntos tributarios toma como punto de partida las reglas de determinación de la cuantía que se contienen en el artículo 42 de la LJCA. Según este precepto, cuando la pretensión del recurrente en la vía contencioso-administrativa consista en la anulación de un acto —que será el supuesto típico en el ámbito tributario— la cuantía vendrá determinada por «*el débito principal, pero no los recargos, las costas ni cualquier otra clase de responsabilidad, salvo que cualquiera de éstos fuera de importe superior a aquél*». De esa norma se desprende que,

en principio, en el ámbito tributario la cuantía del asunto viene determinada por el importe de la cuota tributaria a la que se refiere al acto impugnado, quedando excluidos otros conceptos tales como el recargo de apremio y los intereses de demora.

Junto a esa regla, es doctrina reiterada de la Sala Tercera que la cuantía de un asunto debe dividirse en atención a los periodos de liquidación del tributo de que se trate, considerando que la cuantía de una liquidación que pueda hacerse en el curso de una inspección no es sino una «*acumulación de pretensiones*» referidas a cada periodo de liquidación que no es relevante para alterar las reglas acerca del acceso a la casación. Así un factor como el periodo de liquidación, en principio, ligado a meras consideración de gestión del tributo, se convierte en determinante de la posibilidad de obtener respecto al tributo en cuestión una jurisprudencia que uniforme su aplicación.

De este modo, por ejemplo en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, es necesario atender según los casos a los periodos de liquidación trimestrales o mensuales¹² para determinar si en relación con alguno de esos periodos una liquidación o sanción tributaria supera la *summa gravaminis* que permite el acceso al recurso de casación. Sólo con respecto a aquellos periodos de liquidación en los que se supere ese umbral será admisible la casación¹³. Este criterio tendente a la división de la cuantía con relación a los distintos periodos o actos de liquidación de un tributo se aplica por parte de la Sala Tercera con carácter general en cualquier supuesto. En la misma situación de declaración mensual/trimestral se encuentran la obligación de practicar retenciones e ingresos a cuenta o las declaraciones relativas a impuestos especiales. Se puede citar como caso paradigmático el de los recursos planteados en materia aduanera. El auto del Tribunal Supremo de 16 de junio de 2005 (rec. n.º 6907/2003), entre otros, estima que en esta clase de asuntos «*la cuantía del recurso viene determinada por cada uno de los documentos aduaneros [los denominados Documentos Unificados Aduaneros], de forma que solo será admisible respecto de cada uno*

¹² Según el artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1.642/1992, tienen periodo de declaración mensual las empresas que en el año anterior hayan tenido un volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 euros

¹³ Cfr. entre los más recientes, el auto del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 2011, rec. n.º 2823/2010.

de ellos siempre que la cuota a satisfacer por los conceptos individualmente considerados de Exacción Reguladora, intereses compensatorios, IVA a la importación o intereses de demora supere la cifra de 25 millones de pesetas».

El criterio que determina la división de la cuantía con relación a los distintos periodos o actos de liquidación supone una discriminación entre los distintos tributos en relación con sus posibilidades de acceso a la vía casacional, ya que las posibilidades de superar la cuantía mínima no son las mismas en liquidaciones por el Impuesto sobre Sociedades (de periodo de liquidación anual) que por ejemplo en IVA, donde dicha cuantía ha de superarse en cada periodo de liquidación (en su caso, doce periodos al año). Ello no parece justificado desde un punto de vista lógico.

Este criterio ha de ponerse además en relación con lo anteriormente comentado acerca de la posible elevación a 800.000 euros de la cuantía de los asuntos que permiten el acceso al recurso de casación.

Esto es, la elevación de la cuantía que permite el acceso a la casación en combinación con el criterio consolidado acerca de la división que ha de aplicarse por periodos o actos de liquidación puede conducir inevitablemente en términos prácticos a que queden excluidos de casación por cuantía determinados tributos, como los citados IVA, retenciones, impuestos especiales o la materia aduanera, y a una sustancial reducción de los tributos de declaración anual y, por tanto, de dar ocasión al Tribunal Supremo para fijar doctrina jurisprudencial.

Aunque haya que dejar a salvo de lo anterior la vía del recurso de casación para la unificación de doctrina, debemos tener en cuenta que en los tributos de gestión estatal, cuando los actos recurridos tengan una cuantía de la cuota exigida superior a 150.000 euros¹⁴ (sin dividir o fraccionar en función de los periodos liquidados), es obligatorio que tales asuntos pasen a conocimiento del Tribunal Económico-Administrativo Central, lo que determina la competencia de la Audiencia Nacional en la vía contencioso-administrativa, por lo que en asuntos de cierta envergadura será ésta, y no el Tribunal Supremo, la que conozca de ellos en última instancia.

¹⁴ Artículo 36 del Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobada por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

Es evidente que el efecto inmediato de la reforma será el de acortar el tiempo de resolución de los procedimientos que afectan a cuestiones tributarias en la vía contencioso-administrativa, puesto que un mayor número de casos concluirá una vez agotada la instancia ante la Audiencia Nacional o ante los Tribunales Superiores de Justicia. Y ese efecto supondrá un evidente beneficio para las arcas públicas en el sentido de que se reducirán los plazos en los que la deuda tributaria resulte exigible, considerando que, muy frecuentemente, la jurisdicción contencioso-administrativa suspende cautelarmente la ejecutividad de los actos de naturaleza tributaria¹⁵. Pero, nuevamente, y a nuestro juicio, esa estimable aspiración no debería perjudicar en determinados supuestos el cumplimiento de la función institucional del recurso de casación ante materias que, sin alcanzar el importe de 800.000 euros, presenten un interés suficiente como para que sea necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo. Como antes exponíamos, consideramos que probablemente un modelo que admitiera recursos de casación con base en un concepto de interés casacional definido en términos positivos, podría permitir equilibrar las distintas exigencias que la realidad práctica impone —la necesidad de reducir el canal de acceso a la casación— con la existencia de una vía que en determinadas circunstancias permita al Tribunal Supremo entrar a conocer de un asunto susceptible de generar una jurisprudencia relevante.

3.2 · Un ejemplo adicional: la necesaria matización de la regla de admisión conforme al concepto del «débito principal» en el caso de las bases imponibles negativas

La regla que antes se ha expuesto acerca de que el «débito principal» es el elemento determinante para establecer la cuantía del asunto a efectos de la

¹⁵ En relación con lo que puede suponer este hecho para la Hacienda Pública, el Presidente del Tribunal Supremo y del Consejo General del Poder Judicial, Excmo. Sr. D. Carlos Dívar Blanco, recordaba en su discurso de apertura del año judicial pronunciado el 21 de septiembre de 2009 que «sólo en la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, encargada de resolver los asuntos de naturaleza tributaria, la cuantía total que se encuentra en litigio, sumando la que está en disputa en cada uno de los pleitos que ante aquélla penden, asciende —aproximadamente— a seis mil millones de Euros (un billón de las antiguas Pesetas), cifra equivalente al triple del presupuesto de todo el Ministerio de Justicia para el año 2009» (cfr. www.poderjudicial.es).

admisión de la casación ha de ser objeto de una importante matización. Nos referimos, en particular, a los supuestos que afectan al Impuesto sobre Sociedades, en los cuales el conflicto planteado entre la Administración y el contribuyente afecta a la eventual determinación de una base imponible negativa.

En estos casos, puede darse la situación en la que la liquidación tributaria impugnada haya determinado una cuota a ingresar muy inferior a 150.000 euros (considerando el límite actualmente en vigor con arreglo al artículo 86.2.b) de la LJCA). Sin embargo, ello puede ser debido al hecho de que la Administración tributaria ha considerado improcedentes determinadas deducciones aplicadas por el sujeto pasivo y que daban lugar a una base imponible negativa de cuantías elevadas.

En algún supuesto, la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha planteado como causa de inadmisión del recurso que éste no superase la cuantía de 150.000 euros tomando como referencia exclusivamente el «*débito principal*» derivado de la cuota a ingresar, sin atender a la minoración de una base imponible negativa de elevada cuantía.

A nuestro juicio, en estos casos la cuota a ingresar no puede ser el dato relevante para establecer la cuantía del asunto a efectos de su acceso a la casación. No conviene perder de vista que la definición del concepto «*cuantía*» contenida en el artículo 41.1 de la LJCA hace referencia al «*valor económico de la pretensión objeto del mismo* [el recurso contencioso-administrativo]». Esta previsión legal, en aquellos supuestos que afectan al Impuesto sobre Sociedades, llevaría a considerar que el valor económico de la pretensión debe determinarse mediante la aplicación del tipo impositivo del impuesto¹⁶ al incremento total de la base imponible, considerando la minoración de la base imponible negativa que haya podido existir.

Puede ponerse un sencillo ejemplo. Un sujeto pasivo determina en su declaración del Impuesto sobre Sociedades una base imponible negativa de 5.000.000 euros y la Administración tributaria, tras la oportuna inspección, practica una liquidación en la que considera incorrectamente deducidos determinados gastos y declara que la base imponible

positiva es de 1000 euros, siendo de aplicación a ese contribuyente el tipo general del 30% del Impuesto sobre Sociedades. A nuestro juicio, no sería correcto considerar que la cuantía del posible recurso contencioso-administrativo a efectos de su acceso a la casación es de 300 euros (30% de 1000), aun cuando éste pueda ser el importe de la cuota a ingresar. Y ello, porque el interés económico del asunto es mucho mayor, considerando el impacto que ha podido tener la regularización total de la situación tributaria del sujeto pasivo. De hecho, la aplicación del tipo general del 30% al incremento de la base imponible arroja una cantidad de 300.300 euros.

A nuestro modo de ver, en este caso debe primar la definición de la cuantía contemplada en el artículo 41 de la LJCA y no una exégesis descontextualizada de la expresión «*débito principal*» del artículo 42 de la misma Ley.

Esta interpretación resulta, por otro lado, coherente con los pronunciamientos jurisprudenciales más recientes que han abordado esta cuestión. Así, el Auto del Tribunal Supremo de 9 de septiembre de 2010 (rec. n.º 460/2010) señala:

«Este Tribunal ha sostenido de forma reiterada que, cuando la controversia y la correspondiente liquidación versan sobre la determinación de la base imponible a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, no puede tomarse en consideración como cuantía del recurso la diferencia entre la base imponible declarada y la comprobada, ni tampoco por el importe de la cuota diferencial devuelta a la recurrente o el importe de la cuota diferencial a devolver, sino por la incidencia en la cuota del incremento de la base imponible negativa comprobada por la Administración (Autos de 25 de enero de 2007, recurso n.º 9042/2004; de 1 de febrero de 2007, recurso n.º 7980/2004; de 15 de marzo de 2007, recurso n.º 7570/2005; de 29 de marzo de 2007, recurso n.º 893/2005; y de 12 de julio de 2007, recurso 5186/2005, entre otros).

En el supuesto que nos ocupa, la base imponible declarada [...], en relación con el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio de 2000 y 2001, según consta en la resolución del T.E.A.C objeto de impugnación en la instancia, fueron respectivamente las negativas de -10.720.999,55 euros (ejercicio 2000), que, tras la comprobación de la Administración, quedó establecida en -9.924.807,5 euros y la de -18.747.809,53 euros (ejercicio 2001), que, tras la comprobación de la Administración, quedó establecida en -18.580.701,16 euros. Por tanto, debe considerarse que el importe de la pretensión ejercitada

¹⁶ Cfr. artículo 28 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

viene dado por la repercusión en la cuota que tiene la diferencia existente entre la base imponible declarada por la entidad y la comprobada por la Administración, de donde resulta que tras aplicar el 35% de dicha diferencia a la sociedad recurrente, el importe de la pretensión resultante supera el umbral cuantitativo legalmente establecido para acceder al recurso de casación, exclusivamente, en relación con la liquidación relativa al ejercicio 2000».

El mismo criterio se expresa en otras resoluciones de la Sala Tercera como son los autos de 17 de septiembre de 2009 (rec. n.º 359/2009 y 2169/2009). Asimismo, de manera implícita la sentencia de la Sala Tercera de 30 de noviembre de 2009 (rec.

n.º 3487/2004) acoge este criterio al pronunciarse en cuanto al fondo sobre un recurso de casación que traía causa de una liquidación en la que la cuota a ingresar era de cero euros toda vez que la discusión giraba en torno a la procedencia o no de una base imponible negativa.

En resumen, la aplicación del concepto de cuantía recogido en el artículo 41 de la LJCA ha de conducir a que el acceso a la casación venga determinado por el valor económico real del litigio, que puede no coincidir en algunos casos con la cuota a ingresar dadas las particularidades que presenta un tributo como el Impuesto sobre Sociedades en el que pueden existir bases imponibles negativas.