



El derecho tributario frente al interés casacional objetivo

Álvaro González Arias

*Senior International Tax and Transactions Services en EY Abogados
Doctorando en Derecho*

alvarogonzarias@gmail.com | <https://orcid.org/0000-0002-6872-9362>

Este trabajo ha sido finalista del **Premio «Estudios Financieros» 2021** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Agustín Fernández Pérez, don Ubaldo González de Frutos, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, don José Andrés Rozas y don Félix Alberto Vega Borrego.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

La nueva configuración del recurso de casación en el orden contencioso-administrativo ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS) dada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, ha supuesto un auténtico giro copernicano en la configuración de la jurisprudencia en dicha jurisdicción en lo que se refiere a la supresión de los tradicionales motivos tasados de casación y su sustitución por la noción del «interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia». Va a ser este concepto, denominado la «piedra angular» del recurso por la propia Sala Tercera, en torno al cual se ha de construir una jurisprudencia sobre un ámbito tan amplio y diverso como el derecho administrativo, en el que se incluye el derecho tributario como una parcela del ordenamiento jurídico esencial para el funcionamiento del Estado y que afecta a la práctica totalidad de los ciudadanos en su condición de contribuyentes.

El objetivo de este trabajo es revisar cómo ha operado el interés casacional objetivo en la admisión de recursos de casación en materia tributaria, con el fin de conocer las posibilidades que el actual sistema ofrece y definir el criterio de la Sección de Admisión de la Sala Tercera del TS en los últimos años.

Palabras clave: recurso de casación; derecho tributario; Tribunal Supremo.

Fecha de entrada: 04-05-2021 / Fecha de aceptación: 10-09-2021 / Fecha de revisión: 12-12-2021

Cómo citar: González Arias, Á. (2022). El derecho tributario frente al interés casacional objetivo. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 466, 5-42.



Tax law in face of the objective interest of the cassation appeal

Álvaro González Arias

Abstract

The new appeal in cassation before the Third Chamber of the Supreme Court following Organic Law 7/2015, of 21 July, has meant a true Copernican twist in the configuration of case law in this jurisdiction with regard to the suppression of the traditional fixed grounds for cassation appeal and their replacement by the notion of the «objective interest in the formation of case law». This concept, called the «cornerstone» of the appeal by the Third Chamber itself, will be the basis on which to build case law on such a broad and diverse field as administrative law, which includes tax law as an essential part of the legal system for the functioning of the State and which affects practically all citizens in their capacity as taxpayers.

The aim of this paper is to review how this objective interest has operated in the admission of cassational appeals in tax matters, in order to ascertain the possibilities offered by the current system and to define the criteria of the Admission Section of the Third Chamber of the Supreme Court in recent years.

Keywords: cassation appeal; tax law; Supreme Court.

Citation: González Arias, Á. (2022). El derecho tributario frente al interés casacional objetivo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 466, 5-42.



Sumario

Introducción

1. El recurso de casación contencioso-administrativo tras la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio
2. La función del recurso de casación y la jurisprudencia en el ámbito tributario
3. Objeto del estudio y metodología de análisis
4. La configuración del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia (art. 88 LJCA)
 - 4.1. Indicadores de interés casacional objetivo (art. 88.2 LJCA)
 - 4.1.1. Resoluciones contradictoras ante cuestiones sustancialmente iguales
 - 4.1.2. Doctrina gravemente dañosa para los intereses generales
 - 4.1.3. Afectación a un gran número de situaciones
 - 4.1.4. Derecho de la Unión Europea
 - 4.2. Presunciones del interés casacional objetivo (art. 88.3 LJCA)
 - 4.2.1. Inexistencia de jurisprudencia

5. Conclusión

Referencias bibliográficas

Bibliografía



Dejo a Sísifo al pie de la montaña. Se vuelve a encontrar siempre su carga. Pero Sísifo enseña la fidelidad superior que niega a los dioses y levanta las rocas. Él también juzga que todo está bien. Este universo en adelante sin amo no le parece estéril ni fútil. Cada uno de los granos de esta piedra, cada fragmento mineral de esta montaña llena de oscuridad, forma por sí solo un mundo. El esfuerzo mismo para llegar a las cimas basta para llenar un corazón de hombre. Hay que imaginarse a Sísifo dichoso.

Albert Camus,
El mito de Sísifo

Introducción

La Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, introdujo importantes modificaciones en el ordenamiento procesal, destacando una nueva configuración del recurso de casación en el orden contencioso-administrativo que altera de forma sustancial su regulación y que pretende su consolidación como instrumento por excelencia para asegurar la uniformidad en la aplicación judicial del derecho administrativo. Como principal novedad, la admisión del recurso se hace pivotar sobre el concepto de interés casacional objetivo, que elimina las limitaciones por razones de cuantía de la anterior regulación y amplía de forma notable la diversidad de asuntos que pueden acceder a casación en el orden contencioso-administrativo.

En ningún otro ámbito ha tenido más trascendencia esta novedad como en el tributario. En efecto, en estos cinco años el Tribunal Supremo (TS) se ha convertido en un auténtico catalizador de criterios en materia tributaria al incorporar a su jurisprudencia interpretaciones de normas y cuestiones antes vedados a casación o cuyo acceso era improbable; ello ha llevado a que el Alto Tribunal haya podido sentar jurisprudencia en materias tales como los impuestos municipales o las exenciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) para las que no existía un criterio unificador. En consecuencia, la labor interpretativa del TS en el ámbito tributario, potenciada por el interés casacional objetivo como criterio de admisión, ha tenido su reflejo en aquellas cuestiones objeto de examen casacional.

El objetivo de este trabajo es revisar cómo ha operado el interés casacional objetivo en la admisión de recursos de casación en materia tributaria, a fin de conocer las posibilidades

que el sistema ofrece y definir el criterio de la Sección de Admisión de la Sala Tercera del TS en los últimos años. De esta forma, tras abordar en un primer estudio la configuración actual del recurso tras la Ley Orgánica 7/2015 y su función en el ordenamiento tributario, se planteará un análisis de autos de admisión de recursos de casación en materia tributaria a fin de encontrar un patrón en las materias objeto de admisión y las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.

1. El recurso de casación contencioso-administrativo tras la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio

La Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, en su disposición final tercera, introduce una nueva configuración del recurso de casación contencioso-administrativo que reformula por completo los artículos 86 a 93 de la LJCA¹. En su exposición de motivos (apartado XII) se pone de manifiesto que la finalidad de esta reforma es que el recurso de casación ante la Sala Tercera del TS² «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». De esta forma, la piedra angular de la actual configuración del recurso de casación contencioso-administrativo es la desaparición de los motivos de casación y su sustitución por el concepto del interés casacional objetivo acompañado de un conjunto de circunstancias ejemplificativas de su existencia (art. 88.2 LJCA) y de un listado de presunciones (art. 88.3 LJCA).

Como antecedente inmediato (Fernández Farreres, 2015; Velasco Caballero, 2017) de dicha reforma encontramos el *Informe explicativo y propuesta de anteproyecto de la ley de eficiencia de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*³, en cuya parte primera se apunta a la reforma del recurso de casación «como forma de evitación de litigios», en tanto que este es un medio idóneo para evitar el conflicto jurídico y la mejora de la seguridad jurídica en la aplicación de norma. Bajo esta consideración, el Informe concluye que la función de la jurisprudencia en el ordenamiento administrativo se encuentra «actualmente muy debilitada» y considera que el recurso de casación «no es –en la actualidad– un instrumento procesal idóneo para la forma-

¹ Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (BOE núm. 167, de 14 de julio de 1998).

² A lo largo de este estudio todas las referencias al TS se entenderán referidas a la Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo. Asimismo, las referencias a la Audiencia Nacional (AN) y a los Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) harán referencia a sus respectivas Salas de lo Contencioso-Administrativo. Asimismo todos los autos citados se refieren a la Sección Primera de Admisión de la Sala Tercera del TS.

³ Elaborado por la Comisión General de Codificación del Ministerio de Justicia y publicado en marzo de 2013. Sección Especial para la Reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. En concreto, los comentarios arriba citados corresponden a la sección 39, páginas 63 a 65.

ción de jurisprudencia». A juicio de la Sección Especial que elaboró el Informe, las razones para ello son que muchas materias y asuntos no tienen acceso a casación y que el recurso está configurado para la tutela de determinados derechos e intereses de las partes⁴. Entre las causas de este problema, se encontraría la limitación del ámbito de conocimiento de la Sala Tercera en un doble sentido (Santamaría Pastor, 2015) con la exclusión de aquellas cuestiones cuya cuantía no excediese de 600.000 euros⁵ –*summa gravaminis*– y la limitación de sentencias recurribles a aquellas dictadas por los órganos colegiados de la jurisdicción en única instancia, dejando fuera del recurso tanto aquellas sentencias dictadas por los juzgados de unipersonales como aquellas dictadas por los TSJ y la AN en vía de apelación⁶.

Con la entrada en vigor de la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2015, el 22 de julio de 2016⁷, se introduce un nuevo modelo de recurso de casación en la LJCA, que viene a alterar de forma sustancial la estructura del modelo casacional contencioso-administrativo. De una parte, se produce una ampliación de las resoluciones recurribles y, por ende, la extensión del ámbito objetivo de conocimiento del recurso, permitiendo su interposición contra sentencias dictadas por los TSJ y la AN en vía de apelación y las dictadas en única instancia por los órganos jurisdiccionales unipersonales. De otra parte, se introduce el instrumento del interés casacional objetivo que viene a sustituir a los antiguos motivos específicos de admisión y que, como tendremos ocasión de comentar en detalle, viene a otorgar un amplio margen de discrecionalidad al tribunal en la admisión del recurso. Sobre este último aspecto, como apunta la exposición de motivos de la Ley Orgánica 7/2015, la casación contencioso-administrativa en su actual configuración busca perfeccionar el cumplimiento de la «función nomofiláctica» del recurso⁸, lo que se traduce en la formación de una juris-

⁴ La Sección a la luz de las conclusiones de su informe planteó una propuesta normativa para la reforma del recurso de casación contencioso-administrativo, siendo algunas de las pautas desarrolladas en la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2015. Entre ellas encontramos a) supresión de la delimitación objetiva de las sentencias recurribles, b) simplificación de las tipologías de recurso de casación, c) deslinde funcional entre el TS y los TSJ en función del derecho aplicable o d) la ampliación del ámbito del recurso de casación con su objetivación.

⁵ Antiguo requisito contemplado en el artículo 86.2 b) de la LJCA anterior a la reforma. Dicha *summa gravaminis* fue incrementado de 150.000 euros a 600.000 euros por la reforma operada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal; notable incremento del umbral de casación destinado a la limitación de entrada de recursos en la Sala Tercera del TS.

⁶ Sobre este aspecto, la doctrina ha coincidido en señalar el agotamiento del anterior modelo casacional en tanto que este no resultaba operativo dada la elevada cuantía de acceso, su carácter marcadamente formalista y su incapacidad para unificar la doctrina de los tribunales inferiores ni defender el ordenamiento jurídico (Alonso Mas, 2015).

⁷ De conformidad con la disposición final tercera de la Ley Orgánica 7/2015, el recurso entraría en vigor el 22 de julio de 2016, un año exacto tras su publicación en el BOE núm. 174, de 22 de julio de 2015.

⁸ Una definición tradicional de dicha función nomofiláctica podemos encontrarla en la Sentencia del TS de 27 de junio de 2000 (rec. cas. 927/1994), en la que el Alto Tribunal considera que el recurso de casación se caracteriza por:

prudencia uniforme que contribuya a la seguridad jurídica en la aplicación del derecho público por los distintos operadores jurídicos (Velasco Caballero, 2017)^{9, 10}.

De esta forma, nos encontramos ante un instrumento que enfatiza el *ius constitutionis* (labor nomofiláctica y unificadora de la jurisprudencia) sobre el *ius litigationis* (obtención de una respuesta razonada y fundada en derecho) (Huelin Martínez de Velasco, 2017a). Sobre este aspecto, debe señalarse que el común denominador de los criterios de admisión será en todo caso la capacidad que tenga el asunto en cuestión para la formación de la jurisprudencia (según la propia acepción del art. 88.1 LJCA) y la conveniencia de un pronunciamiento, lo que vendrá a exigir al recurrente en casación una argumentación especial a este respecto en la formulación del recurso. En consecuencia, el nuevo modelo de casación se vertebra sobre el interés casacional objetivo como presupuesto del que se hace depender la admisión, siendo un instrumento al servicio de la «formación de la jurisprudencia» que intensifica la defensa del *ius constitutionis* frente a la garantía del *ius litigationis*¹¹. Con este plan-

venir concebido como un medio de defensa de la Ley y de unificación de los criterios interpretativos judiciales para llevar a cabo una depuración del Ordenamiento Jurídico que elimine del mismo y de su interpretación jurisprudencial las deficiencias que pueden existir en la sentencia impugnada en cuanto a garantías procesales y a la aplicación de las normas que integran el Ordenamiento.

⁹ Sobre dicho apunte, se señala que la reforma de 2015 está destinada a:

primero, facilitar que casi todo el Derecho, incluso el que se aplica en asuntos secundarios, pequeños o de baja cuantía, pueda ser interpretado por el Tribunal Supremo (o, si es Derecho autonómico, por el correspondiente tribunal superior de justicia); segundo, que la interpretación del Derecho por el Tribunal Supremo (o el correspondiente TSJ) sea relativamente temprana (al menos, en los asuntos que no pueden ser objeto de apelación); y tercero, que del Tribunal Supremo derive verdadera jurisprudencia: criterios coherentes y asequibles (y no tantos criterios como casos) (Velasco Caballero, 2017, párrafo 4).

¹⁰ Así lo expresa la Sección de Admisión de la Sala Tercera del TS en su Auto de 19 de junio de 2017 (rec. cas. 273/2017) al indicar que la configuración actual del recurso de casación «presenta una decidida vocación de erigirse como un instrumento procesal volcado en la labor hermenéutica del Derecho Público, administrativo y tributario, con el objetivo de proporcionar certeza y seguridad jurídica en la aplicación de este sector del Ordenamiento».

¹¹ No obstante, como ha tenido ocasión de matizar la Sala en su Auto de 1 de junio de 2017 (rec. cas. 1592/2017): «en ningún caso puede caracterizarse como un cauce para plantear cuestiones interpretativas del Ordenamiento en abstracto y, por ende, desligadas de las circunstancias concurrentes en el caso litigioso concernido». A pesar de que la nueva regulación del recurso refuerza la labor interpretativa del derecho por parte de la Sala Tercera, la configuración legal actual no lo convierte en un recurso abstracto, sino que este se halla vinculado a intereses legítimos de las partes en la instancia.

El propio TS ha tenido ocasión de reflexionar sobre este aspecto en su Auto de 31 de enero de 2018 (rec. cas. 1193/2017). En el mismo, el TS considera que:

la nueva ordenación de la casación ponga el énfasis en el llamado *ius constitutionis*, con cierta relegación o relativización del *ius litigatoris*, no autoriza a configurar el recurso de un modo abstracto o desvinculado de los concretos intereses legítimos en debate. Significa que el interesado –quien realmente lo sea en el proceso de que se trate–, además de pretender la satisfacción

teamiento, el recurso de casación potencia su función para dar seguridad jurídica, certeza y predictibilidad al ordenamiento, logrando así la eficiencia de la jurisdicción al otorgar la Sala un poder de selección discrecional de asuntos que se aproxima a los sistemas jurídicos de *common law* (Ruiz López, 2017).

Partiendo de esta idea, más allá del objetivo de la configuración del recurso de casación y la introducción del interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, merece la ocasión detenerse en algunos antecedentes a la reforma. En este sentido, la doctrina ha querido identificar en la especial trascendencia constitucional del artículo 50.1 b) de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional¹² como requisito de admisión del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional un antecedente procesal a la regulación actual del recurso de casación contencioso-administrativo, encontrando numerosos paralelismos con el planteamiento actual de la casación (Velasco Caballero, 2017).

Adicionalmente, la mayoría de la doctrina (Velasco Caballero, 2017; De Juan Casadevall, 2020) coincide en señalar que la inspiración del recurso de casación se encuentra en el *writ of certiorari* norteamericano que da acceso al recurso ante el TS de los Estados Unidos¹³. Más allá de aquellas consideraciones que se podrían realizar en torno a la competencia, el procedimiento y los criterios de admisión de este mecanismo jurisdiccional comparado, el TS norteamericano disfruta de una discrecionalidad casi ilimitada en lo que se refiere a la admisión del recurso que lleva a los miembros del tribunal a elegir libremente aquellos asuntos cuya relevancia sea merecedora de su atención, pudiendo extender su conocimiento únicamente a aquellas cuestiones específicas que quieran someter a su decisión. De esta forma, diversos elementos fuera del control de los recurrentes entran en juego en la decisión de la admisión, tales como las propias orientaciones políticas o ideológicas de

de su derecho eventualmente vulnerado por la sentencia o auto que se recurre en casación, ha de justificar también que el asunto presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, que es un interés que, obviamente, no está en sus solas manos y trasciende el ámbito de sus intereses.

¹² Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional.

¹³ El *Informe explicativo y propuesta de anteproyecto de la ley de eficiencia de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, antecedente inmediato a la reforma del recurso de casación, basa su propuesta de reforma en la configuración de distintos sistemas comparados que establecen alguna forma de selección objetiva de los recursos. Entre otros ordenamientos, en la página 66 se hace la siguiente descripción del sistema estadounidense:

El sistema vigente en los Estados Unidos de Norteamérica (*writ of certiorari*) responde a las mismas pautas. La revisión por el Tribunal Supremo no se configura como un derecho del recurrente sino como una potestad discrecional de los máximos Jueces federales. Las pautas seguidas para admitir un recurso son, sin ánimo agotador, la falta de jurisprudencia sobre una cuestión relevante de Derecho federal y la existencia de doctrina contradictoria de los distintos tribunales de apelación entre sí o con la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre cuestiones de relevancia federal.

los magistrados; el coste de oportunidad de pronunciarse sobre una determinada materia que permita la formación de una jurisprudencia de calidad; la racionalidad en los recursos que le lleva a decidir sobre un número muy pequeño de asuntos o la propia falta de deliberación colegial en la adopción de la decisión sobre la admisión (Velasco Caballero, 2017).

Partiendo de esta comparativa con el *writ of certiorari* estadounidense, lo que se hace patente con la introducción del interés casacional objetivo como criterio de admisión del recurso de casación contencioso-administrativo es que estamos ante un concepto jurídico indeterminado que otorga una amplia discrecionalidad a la Sección de Admisión de la Sala Tercera del TS al estimar su concurrencia (Razquin Lizarraga, 2017). Si bien es cierto que los poderes del TS en materia del recurso de casación y la discrecionalidad otorgada por la LJCA no son idénticos a los planteamientos del *writ of certiorari*, no puede obviarse el amplio margen otorgado a nuestro TS en la decisión de la admisión que podrá evolucionar hacia una tendencia más legalista que lleve a considerar los supuestos ejemplificativos del artículo 88.2 de la LJCA como motivos de casación, o bien, caminar hacia un desarrollo menos reglado basado en un catálogo de circunstancias para la creación de una admisión no reglada bajo el paraguas del interés casacional objetivo (Velasco Caballero, 2017; Cancer Minchot, 2017)¹⁴.

2. La función del recurso de casación y la jurisprudencia en el ámbito tributario

Planteada la anterior introducción a la configuración actual del recurso de casación contencioso-administrativo, ha de hacerse notar que el cambio en el criterio de admisión adquiere una especial relevancia en el ámbito tributario. Frente a una rama del ordenamiento compleja, con escasa estabilidad legislativa y en la que se produce una dilación considerable en la obtención de una resolución final, la regulación del recurso ahora derogada hacía particularmente ineficiente el recurso de casación al abordar la materia fiscal, problema agravado por la existencia de una *summa gravaminis* que limitaba considerablemente

¹⁴ El propio TS ha tenido ocasión de reflexionar sobre la potencial evolución futura del recurso de casación en su configuración actual. Así, el Auto de 31 de enero de 2018 (rec. cas. 1193/2017) viene a realizar *obiter dicta* la siguiente reflexión:

Es de notar que ese riesgo temido es realmente existente, esto es, que la fijación de jurisprudencia, dadas las notas distintivas del nuevo modelo casacional, podría cerrar el paso, probablemente, a los futuros recursos de casación sobre la misma materia y cuestiones, aunque no por ello se debe conferir la oportunidad de alegación bajo la mera invocación de una noción de la legitimación fundada en el interés que se posee en asuntos diferentes y de futuro e hipotético examen. Pero también es verdad que tal riesgo está previsto y tácitamente aceptado por el legislador, esto es, conforma una consecuencia natural del sistema casacional mismo inspirado en el *ius constitutionis*, ya innecesario cuando se ha esclarecido definitivamente la cuestión necesitada de pronunciamiento jurisprudencial.

el acceso al recurso. De esta forma, con la definición del interés casacional objetivo, el juicio de subsunción que ha de realizar la Sección de Admisión ha permitido y permitirá que el TS se pronuncie sobre numerosas figuras tributarias y actos que son inéditos en la jurisprudencia, lo que contribuye a la obtención de criterios de interpretación uniformes que mejoren la seguridad jurídica en la aplicación del derecho por la Administración tributaria.

Sobre dicha labor interpretativa, la Sección Segunda de la Sala Tercera se encuentra ante un sector del ordenamiento que se caracteriza por su extraordinaria complejidad normativa y la variedad de sus contenidos (Huelin Martínez de Velasco, 2017b); una regulación compleja en cuya elaboración va a intervenir una amplia variedad de poderes públicos (Estado, comunidades autónomas, corporaciones locales e incluso la Unión Europea), que abordarán la delimitación de la potestad tributaria y su incidencia en el patrimonio de los ciudadanos en su deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Estamos también ante un área del ordenamiento muy amplia que abarca multitud de manifestaciones de la capacidad económica de los contribuyentes, lo que a menudo está asociado a una gran complejidad técnica y a una escasa estabilidad normativa dada la necesidad de hacer frente a las condiciones económicas y sociales, además del cumplimiento de los objetivos de ingresos marcados por las Administraciones públicas.

En definitiva, al tratar la materia tributaria, el TS se encuentra ante un escenario jurídico inseguro y escasamente estable con una gran incidencia en nuestro sistema económico, afectando a la práctica totalidad de los ciudadanos y las empresas. A tal efecto, la función nomofiláctica que pretende potenciarse con la actual configuración del recurso de casación se erigiría como un instrumento destinado al incremento de la certeza jurídica y la eficiencia en el gasto en la aplicación de las normas tributarias (Velasco Caballero, 2017).

El anterior modelo casacional impedía el acceso a casación de numerosas cuestiones en este ámbito, sobre todo aquellas relativas a impuestos municipales y al IRPF. En particular, la materia tributaria se enfrentaba en la configuración del recurso de casación ordinario a una *summa gravaminis* de elevada cuantía que no favorecía el acceso de determinadas materias y que también ocasionaba innumerables problemas en torno a la determinación de la cuantía litigiosa del recurso. Frente a un sistema casacional contencioso-administrativo ineficiente para abordar la materia tributaria, la supresión de la cuantía del recurso tributario permite la entrada al recurso de un mayor número de parcelas del derecho tributario (Ruiz Garijo, 2018), como son los tributos locales, el impuesto sobre el valor añadido (IVA) (cuyo periodo de liquidación trimestral o mensual restringía su acceso) o el IRPF¹⁵. Asimismo, el

¹⁵ En particular, resultan inéditos los pronunciamientos en materia de exenciones, como las relativas al artículo 7 e) de la LIRPF en materia de indemnizaciones por despido de trabajadores con contratos de alta dirección (Auto de 27 de octubre de 2017, rec. cas. 2727/2017), la exención del artículo 7 h) en materia de prestaciones por maternidad (Auto de 17 de enero de 2018, rec. cas. 4483/2017) o la exención de la ganancia patrimonial del artículo 31.4 b) obtenida de la transmisión de la vivienda por mayores de 65 años (Auto de 15 de enero 2017, rec. cas. 3392/2017).

interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia como criterio de admisión del recurso tendría la capacidad de traducirse en un gran dinamismo para el ordenamiento jurídico-tributario ante la existencia de numerosas cuestiones que carecen de un criterio jurisdiccional interpretativo, permitiendo así dar una respuesta a la aplicación de las normas tributarias y alcanzar la previsión y certeza necesaria por las partes afectadas (mayormente los operadores económicos y la propia Agencia Tributaria).

Bajo estas premisas, el recurso de casación contencioso-administrativo tras la reforma refuerza especialmente su función nomofiláctica, al permitir que la Sección Segunda de la Sala Tercera del TS pueda conocer de un sector más amplio del derecho tributario, hecho que puede contribuir a mejorar la aplicación del derecho, incrementar la seguridad jurídica y aportar certidumbre en la relación jurídico-tributaria. Sobre este aspecto, con la eliminación de la barrera de la cuantía litigiosa, el recurso de casación contencioso-administrativo se erige como una potencial solución al problema de la conflictividad tributaria al permitir la formación de jurisprudencia que no existía en numerosas materias fiscales (Cancio Fernández, 2020).

Por todo ello, usando la terminología kantiana, se ha hablado en ocasiones de que la configuración actual del recurso de casación supone un *giro copernicano* dentro de la jurisdicción contencioso-administrativa en tanto que el recurso aparece vertebrado por el interés casacional del asunto litigioso y no por la tutela de determinadas situaciones jurídicas (Ruiz López, 2017). Esta perspectiva ha sido puesta en relación con la eficacia vinculante de la jurisprudencia, en tanto que la interpretación realizada por el TS ha de guiar las decisiones judiciales, las de los órganos económico-administrativos, la actuación de la Administración tributaria y los contribuyentes; en este sentido, el interés casacional objetivo como criterio de admisión contribuiría a la creación de un criterio más cuidadoso y una mejor selección de los asuntos objeto de admisión, lo que permitiría mejoras en la elaboración de las sentencias e incrementar el conocimiento de la jurisprudencia por parte de dicha comunidad jurídica (Velasco Caballero, 2017). Ahora bien, es cierto que, como apunta cierto sector de la doctrina (Ruiz López, 2017), no existen mecanismos procesales que aseguren que los criterios fijados en la jurisprudencia contencioso-administrativa sean seguidos por la actuación de los tribunales y la Administración; así, salvo apartamiento deliberado de la jurisprudencia¹⁶, el TS se vería abocado a la inadmisión del recurso al carecer la cuestión de interés casacional objetivo, o bien, proceder a su admisión de cara a matizar o concretar el criterio existente.

3. Objeto del estudio y metodología de análisis

Una vez planteados los términos de la reforma del recurso de casación y la redefinición de su papel en el ámbito contencioso-tributario, se hace necesario examinar de qué manera la

¹⁶ Presunción del interés casacional objetivo establecida en el artículo 88.3 b) de la LJCA: «Cuando dicha resolución se aparte deliberadamente de la jurisprudencia existente al considerarla errónea».

Sección de Admisión de la Sala Tercera del TS ha venido entendiendo el «interés casacional objetivo» en materia tributaria. Con este objetivo se partirá del estudio denominado *Repertorio sistematizado de los Autos de Admisión de recursos de casación dictados por la Sección Primera (de Admisión) de la Sala Tercera*¹⁷ en el que el gabinete técnico de la Sala de lo Contencioso-Administrativo realiza una recopilación de autos de admisión en materia tributaria, cuyo enjuiciamiento corresponde a la Sección Segunda de la Sala Tercera, para los años 2017, 2018 y 2019.

Partiendo de dicha recopilación, se ha podido examinar un total de 508 autos de admisión de los que se ha podido extraer tanto el sector del ordenamiento tributario al que pertenecen como el precepto de interés casacional objetivo en el que se motiva la admisión. El objeto de dicho estudio parte de la idea de que, tras cinco años de vigencia de la configuración actual del recurso de casación, se ha establecido un patrón en las materias de admisión dentro de los diversos indicadores de interés casacional objetivo y presunciones del artículo 88 de la LJCA. De esta forma, se buscaría conocer de un lado qué criterios de admisión han sido los más utilizados por la Sección de Admisión en materia tributaria y en cuáles de ellos se han engarzado con mayor frecuencia las distintas áreas del derecho tributario.

Así, de una primera parte encontramos que dentro de los 508 autos examinados se hacen 710 referencias a los diversos apartados del artículo 88 de la LJCA en la motivación de la admisión del recurso de casación. La frecuencia de dichos preceptos para cada uno de los ejercicios puede resumirse en la siguiente tabla:

Tabla 1. Preceptos utilizados en la admisión de recurso de casación en materia tributaria

Precepto citado	2017	2018	2019	Total	Porcentaje
Artículo 88.2	2	3	2	7	0,99 %
Artículo 88.2 a)	60	40	55	155	21,83 %
Artículo 88.2 b)	15	25	11	51	7,18 %
Artículo 88.2 c)	51	53	68	172	24,23 %



¹⁷ Repertorio sistematizado de los Autos de Admisión de recursos de casación dictados por la Sección Primera (de Admisión) de la Sala Tercera, en aplicación de la nueva regulación del recurso de casación introducida por la Ley Orgánica 7/2015. <<https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Tribunal-Supremo/Portal-de-Transparencia/Te-puede-interesar---/Estudios/Repertorio-sistematizado-de-los-Autos-de-Admisión-de-recursos-de-casación-dictados-por-la-Sección-Primera--de-Admisión-de-la-Sala-Tercera--en-aplicación-de-la-nueva-regulación-del-recurso-de-casación-introducida-por-la-Ley-Organica-7-2015>> (consultado por última vez el 12 de diciembre de 2021).

Precepto citado	2017	2018	2019	Total	Porcentaje
▶					
Artículo 88.2 d)	1	0	0	1	0,14 %
Artículo 88.2 e)	2	0	6	8	1,13 %
Artículo 88.2 f)	22	18	5	45	6,34 %
Artículo 88.2 g)	2	0	1	3	0,42 %
Artículo 88.3 a)	65	83	102	250	35,21 %
Artículo 88.3 b)	0	1	4	5	0,70 %
Artículo 88.3 c)	1	4	8	13	1,83 %
Total	221	227	262	710	100%

Planteado en los términos anteriores encontramos que diversos apartados no forman parte de los criterios de admisión mientras que otros son citados en menos un 5 % de los autos. Por ello, en aras de centrar el análisis en aquellos que son utilizados con mayor frecuencia únicamente se hará un estudio en profundidad de los supuestos a), b), c) y f) del apartado 2 del artículo 88 y únicamente la presunción a) del apartado 3 del artículo 88.

Por su parte, también resulta interesante revisar la distribución de los autos de admisión entre la clasificación de materias tributarias planteadas. La distribución podría resumirse en la siguiente tabla:

Tabla 2. Materias admitidas a casación

Materia	2017	2018	2019	Total	Porcentaje
Aduanas	9	1	2	12	2 %
Impuesto sobre el patrimonio	0	1	0	1	0 %
Impuesto general indirecto canario	2	0	0	2	0 %
Impuesto sobre actividades económicas	3	0	2	5	1 %
Impuesto sobre bienes inmuebles	19	12	5	36	7 %





Materia	2017	2018	2019	Total	Porcentaje
▶					
Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	5	0	6	11	2%
Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana	8	0	7	15	3%
Impuesto sobre el valor añadido	20	22	10	52	10%
Impuesto sobre la renta de las personas físicas	19	20	11	50	10%
Impuesto sobre sociedades	9	23	22	54	11%
Impuesto sobre sucesiones y donaciones	10	12	3	25	5%
Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados	21	21	12	54	11%
Impuestos autonómicos	3	0	3	6	1%
Impuestos especiales	5	1	1	7	1%
Procedimientos tributarios	30	36	61	127	25%
Tasas y precios públicos	7	20	24	51	10%
Total	170	169	169	508	100%

Partiendo de las anteriores clasificaciones, se ha realizado un estudio cruzado de los motivos de casación con la clasificación de materias tributarias planteada, pudiendo resumir la distribución de los datos de la siguiente forma:



Tabla 3. Distribución de materias tributarias sobre los preceptos citados en la admisión del recurso

Materia	Artículo 88.2		Artículo 88.2 a)		Artículo 88.2 b)		Artículo 88.2 c)	
	Frecuencia	%	Frecuencia	%	Frecuencia	%	Frecuencia	%
Aduanas	0	0%	3	1,94%	0	0%	2	1,16%
Impuesto sobre el patrimonio	0	0%	0	0%	0	0%	1	0,58%
Impuesto general indirecto canario	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Impuesto sobre actividades económicas	0	0%	3	1,94%	0	0%	1	0,58%
Impuesto sobre bienes inmuebles	0	0%	24	15,48%	14	27,5%	15	8,72%
Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	0	0%	9	5,81%	0	0%	7	4,07%
Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana	0	0%	3	1,94%	8	15,7%	8	4,65%
Impuesto sobre el valor añadido	0	0%	8	5,16%	4	7,8%	18	10,47%
Impuesto sobre la renta de las personas físicas	0	0%	12	7,74%	0	0%	23	13,37%
Impuesto sobre sociedades	1	14,29%	18	11,61%	4	7,8%	12	6,98%
Impuesto sobre sucesiones y donaciones	1	14,29%	7	4,52%	6	11,8%	1	0,58%
Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados	2	28,57%	16	10,32%	1	2%	16	9,30%
Impuestos autonómicos	0	0%	0	0%	0	0%	2	1,16%
Impuestos especiales	0	0%	2	1,29%	0	0%	0	0%
Procedimientos tributarios	3	42,86%	27	17,42%	13	25,5%	44	25,58%
Tasas y precios públicos	0	0%	23	14,84%	1	2%	22	12,79%
Total frecuencia	7	100%	155	100%	51	100%	172	100%



Materia	Artículo 88.2 d)		Artículo 88.2 e)		Artículo 88.2 f)		Artículo 88.2 g)	
	Frecuencia	%	Frecuencia	%	Frecuencia	%	Frecuencia	%
Aduanas	0	0%	0	0%	6	13,33%	0	0%
Impuesto sobre el patrimonio	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Impuesto general indirecto canario	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Impuesto sobre actividades económicas	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Impuesto sobre bienes inmuebles	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	0	0%	0	0%	0	0%	1	33,33%
Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana	0	0%	6	75%	0	0%	0	0%
Impuesto sobre el valor añadido	0	0%	0	0%	25	55,56%	0	0%
Impuesto sobre la renta de las personas físicas	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Impuesto sobre sociedades	0	0%	0	0%	4	8,89%	0	0%
Impuesto sobre sucesiones y donaciones	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados	0	0%	0	0%	2	4,44%	2	66,67%
Impuestos autonómicos	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Impuestos especiales	1	100%	0	0%	2	4,44%	0	0%
Procedimientos tributarios	0	0%	2	25%	0	0%	0	0%
Tasas y precios públicos	0	0%	0	0%	6	13,33%	0	0%
Total frecuencia	1	100%	8	100%	45	100%	3	100%



Materia	Artículo 88.3 a)		Artículo 88.3 b)		Artículo 88.3 c)		Total
	Frecuencia	%	Frecuencia	%	Frecuencia	%	
Aduanas	4	1,60%	0	0%	0	0%	15
Impuesto sobre el patrimonio	1	0,40%	0	0%	0	0%	2
Impuesto general indirecto canario	2	0,80%	0	0%	0	0%	2
Impuesto sobre actividades económicas	2	0,80%	0	0%	0	0%	6
Impuesto sobre bienes inmuebles	14	5,60%	0	0%	0	0%	67
Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras	2	0,80%	0	0%	0	0%	19
Impuesto sobre el incremento de valor de terrenos de naturaleza urbana	3	1,20%	0	0%	0	0%	28
Impuesto sobre el valor añadido	20	8%	0	0%	0	0%	75
Impuesto sobre la renta de las personas físicas	29	11,60%	1	20%	0	0%	65
Impuesto sobre sociedades	34	13,60%	0	0%	0	0%	73
Impuesto sobre sucesiones y donaciones	11	4,40%	0	0%	0	0%	26
Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados	27	10,80%	0	0%	0	0%	66
Impuestos autonómicos	5	2%	0	0%	0	0%	7
Impuestos especiales	3	1,20%	0	0%	0	0%	8
Procedimientos tributarios	72	28,80%	4	80%	1	7,69%	166
Tasas y precios públicos	21	8,40%	0	0%	12	92,31%	85
Total frecuencia	250	100%	5	100%	13	100%	710

4. La configuración del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia (art. 88 LJCA)

Como ya hemos tenido ocasión de señalar, el recurso de casación reformado por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, tiene como «piedra angular»¹⁸ la exigencia de un «interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia» en sede de admisión del recurso. Sobre la definición de este concepto, la Sección de Admisión de la Sala Tercera del TS ha venido a matizar sus notas características, que van a estar dominadas por dos elementos: de una parte, que sea un interés casacional *objetivo* y, de otra, que es un interés casacional *para la formación de jurisprudencia*.

La exigencia de que dicho interés casacional sea *objetivo* lleva a dejar fuera aquellas «cuestiones puramente casuísticas y singularizadas, carentes como tales de una dimensión hermenéutica del Ordenamiento que permite apreciar su proyección o repercusión, al menos potencial sobre otros posibles asuntos»¹⁹. Adicionalmente, el recurso de casación ha de servir «para la formación de la jurisprudencia», debiendo descartar aquellas controversias sobre las que ya existe jurisprudencia²⁰. El recurso de casación ha de circunscribirse a «un territorio inexplorado por el Tribunal Supremo y sobre el que no se haya pronunciado»²¹, pudiendo llegar incluso a que se produzca la pérdida sobrevenida de dicho interés casacional cuando la cuestión litigiosa ha sido resuelta en sentido contrario a la pretensión del recurrente por parte del TS²².

¹⁸ Esta es la definición literal que le ha dado el TS; así, en su Auto de 19 de junio de 2017 (rec. cas. 273/2017).

¹⁹ Auto de 29 de septiembre de 2018 (recurso de queja 238/2018). La Sección de Admisión de la Sala Tercera ha manifestado en numerosas ocasiones que el término «objetivo» exige la proyección de las circunstancias del caso a una generalidad de situaciones actuales o futuras que exigen una interpretación por parte del TS. Sobre esta perspectiva, resulta relevante destacar el Auto de 26 de noviembre de 2018 (rec. cas. 2754/2018) en el que se razona lo siguiente:

el actual recurso de casación se aparta del caso concreto y de la solución particularizada y se dirige a la solución de situaciones problemáticas generales y potencialmente relevantes para un gran número de situaciones, de modo que solo se puede estimar presente un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia cuando la interpretación normativa pretendida por la parte tiene una proyección significativa para una multitud de circunstancias presentes y, en particular, futuras, sirviendo así el principio de seguridad jurídica exigido por el art. 9.3 de la CE.

²⁰ Auto de 5 de diciembre de 2018 (rec. cas. 5363/2017).

²¹ Auto de 8 de enero de 2019 (rec. cas. 4346/2018).

²² El Auto de 2 de abril de 2018 (rec. cas. 1772/2017), ante un conjunto de recursos formulados por la Comunidad de Madrid sobre una misma cuestión de fondo, considera lo siguiente:

Así las cosas, insistimos, es claro que el presente recurso de casación ha quedado desprovisto, bien que de forma sobrevenida, de cualquier interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia (art. 88.1 LJCA), al versar sobre cuestiones que ya cuentan con una doctrina jurisprudencial consolidada en sentido contrario al pretendido por la parte recurrente.

Sobre el funcionamiento de este binomio, la tarea del Alto Tribunal se aproxima en la admisión del recurso a la realización de un juicio de subsunción y de un juicio de elección (Huelin Martínez de Velasco, 2017a). Según Huelin Martínez de Velasco (2017a), la definición del «interés casacional objetivo» se aproxima a un juicio de subsunción pues la Sala ha de comprobar que la cuestión suscitada en la resolución recurrida «puede» encuadrarse en alguno de los supuestos del artículo 88.2 (o en otros supuestos dado el carácter de *numerus apertus*) o se «debe» articular dentro de las presunciones del artículo 88.3. No obstante, la subsunción no determina *per se* la admisión automática por cuanto es necesario que la cuestión litigiosa sea considerada apta para la formación de jurisprudencia. Es en este punto donde la tarea de subsunción pasa de ser un juicio de elección, otorgando al TS una amplia discrecionalidad en la admisión. Ahora bien, como señala Velasco Caballero (2017), aunque la configuración legal de dicho régimen de admisión permite al TS un amplio margen de discrecionalidad, la configuración del listado ejemplificativo a los efectos del artículo 88 define un régimen de admisión *tendencialmente reglado* en el que las decisión de admisión o inadmisión no descansa en la oportunidad del propio tribunal, sino que la decisión se adopta de forma subsuntiva, sin que el listado de circunstancias pueda llegar a considerarse un listado de motivos reglados de admisión.

Se debe realizar un apunte adicional en cuanto a la cuestión litigiosa a ser examinada en sede de casación, en tanto que el artículo 87 bis.1 viene a establecer que el recurso de casación «se limitará a las cuestiones de derecho, con exclusión de las cuestiones de hecho»²³. En efecto, el interés casacional objetivo se va a restringir a cuestiones de calificación jurídica, esto es, determinar las consecuencias, implicaciones o valoraciones de carácter puramente jurídicos de los hechos dimanantes del litigio²⁴.

Ahora bien, esta limitación del debate casacional no alcanza a aquellas cuestiones relativas a las normas jurídicas que regulan la carga de prueba y su interpretación, por ser esta una materia de carácter jurídico y no fáctico²⁵. Llevado este extremo al terreno tribu-

²³ Resulta de interés apuntar, que el juego que realiza el TS frente a la controversia planteada es similar a la resolución de consultas tributarias vinculantes por parte de la Dirección General de Tributos. Así, la Ley General Tributaria (LGT) en su artículo 88.1 establece que el obligado tributario podrá plantear consultas tributarias únicamente «respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda».

²⁴ Auto de 10 de diciembre de 2018 (recurso de queja 462/2018).

²⁵ Esta es la conclusión a la que llega el Auto de 10 de mayo de 2019 (recurso de queja 116/2019), al amparo del siguiente razonamiento:

La apreciación del Tribunal de instancia sobre los hechos que constituyen la base del litigio no puede ser controvertida en casación, pero la pura valoración jurídica que esos hechos merecen, o lo que es lo mismo, la calificación jurídica de dichos hechos, o la determinación de las consecuencias jurídicas que de tales hechos fluyen, son cuestiones que precisamente por residenciarse en el terreno de los juicios de carácter jurídico resultan susceptibles de problematizarse en casación siempre y cuando se desenvuelvan en este específico ámbito de la discusión jurídica y no pretendan encubrir bajo el mismo una discusión puramente fáctica.

tario, el TS ha tenido oportunidad de pronunciarse en diversos asuntos relacionados con la distribución de la carga de la prueba entre el contribuyente y la Administración tributaria. Como paradigma de la importancia de esta valoración de las normas relativas a la carga de la prueba, encontramos la jurisprudencia sobre el impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, siendo objeto de debate cuestiones relativas a la prueba de la existencia del hecho imponible por parte de la Administración o la de la inexistencia de plusvalía por parte del sujeto pasivo²⁶. Asimismo, sobre la interpretación del alcance del artículo 106 de la LGT, la Sala ha tenido ocasión de pronunciarse en materiales tales como la prueba de la realidad de los desplazamientos y manutención respecto a dietas exentas en IRPF²⁷.

4.1. Indicadores de interés casacional objetivo (art. 88.2 LJCA)

El artículo 88.2 de la LJCA incluye un listado abierto de supuestos, *entre otras circunstancias*, en virtud de los cuales el tribunal *podrá* apreciar que existe interés casacional objetivo de concurrir en la resolución impugnada. La definición de dicho listado en tales términos lleva a pensar que estamos ante un conjunto de supuestos ejemplificativos no exhaustivo siendo este un *numerus apertus*. No obstante, pese al carácter abierto del 88.2, la Sala de Admisión ha subrayado la excepcionalidad de la invocación de otras circunstancias a las enumeradas, imponiendo al recurrente el deber de fundamentar la concurrencia del interés casacional al caso, argumentando que la casuística objeto de recurso no es reconducible dentro de los parámetros de los apartados 2 y 3 del artículo 88²⁸.

Planteada la anterior definición, solo restaría examinar su tratamiento por la Sección de Admisión de la Sala Tercer bajo la metodología propuesta. Sin embargo, como ya adelantamos (*vid. supra*), debemos examinar de forma más breve aquellos que han tenido una menor virtualidad en la formación de la jurisprudencia tributaria. Entre aquellos que no serán objeto de nuestro estudio encontramos los indicadores contemplados en los apartados d) y e) del artículo 88.2²⁹, relativos respectivamente a las dudas sobre la constitucionalidad de la norma

²⁶ Entre otras muchas, la Sentencia del TS de 8 de junio de 2020 (rec. cas. 2923/2018).

²⁷ Sentencia del TS de 20 de enero de 2020 (rec. cas. 4258/2018).

²⁸ Autos del TS de 15 de marzo de 2017 (rec. cas. 93/2017), de 7 de mayo de 2018 (recurso de queja 738/2018) y de 26 de noviembre de 2018 (recurso de queja 397/2018), entre otros.

²⁹ «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: [...]

d) 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.

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

cuando en la instancia se ha debatido la cuestión de inconstitucionalidad y a la aplicación errónea de la doctrina del Tribunal Constitucional, en la fundamentación de la resolución recurrida. Quizás el único ámbito donde encontramos que estas circunstancias han tenido alguna trascendencia ha sido en el de la plusvalía municipal (un 75 % de los recursos admitidos sobre la circunstancia del apartado e) del art. 88.2), lo que ha permitido pronunciamientos sobre la constitucionalidad de dicho tributo y la determinación de la base imponible.

Adicionalmente, debe mencionarse el apartado g) relativo a que la resolución impugnada resuelva un proceso en el que se impugnó de forma directa o indirecta una disposición de carácter general. Si bien este supuesto entronca con la presunción *iure et de iure* de interés casacional del artículo 88.3 c), la relación entre ambos es de especialidad³⁰, dado que la circunstancia del artículo 88.2 g) actúa en un ámbito más restringido o específico, en tanto que la nulidad no alcanza a la totalidad de la norma rebatida sino a una parte (Huelin Martínez de Velasco, 2017a)³¹. Considerada esta delimitación, este supuesto no ha tenido mayor trascendencia en materia tributaria; si bien es cierto que, ante el papel que a menudo juegan los reglamentos en materia tributaria esta vía ha planteado la posibilidad de que tengan acceso a casación impugnaciones indirectas de disposiciones generales relevantes para la resolución del litigio principal. No obstante, junto a la circunstancia del artículo 88.2 c) por considerar que la norma afecta a multitud de contribuyentes, se han admitido a casación recursos sobre la exención en transmisiones patrimoniales onerosas y la ilegalidad de las disposiciones contenidas en el reglamento de dicho impuesto³² o la afectación de elementos patrimoniales a una actividad en el IRPF ante determinadas disposiciones del reglamento que son impugnadas por contravenir la LGT y la LIRPF³³.

4.1.1. Resoluciones contradictoras ante cuestiones sustancialmente iguales

El primer supuesto al que hace referencia el artículo 88.2 a) es 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 contradictorio con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido».

³⁰ Autos del TS de 3 de mayo de 2017 (rec. cas. 189/2017), de 25 de octubre de 2017 (rec. cas. 2668/2017), de 9 de marzo de 2018 (rec. cas. 6541/2017) y de 4 de abril de 2019 (rec. cas. 3314/2018).

³¹ Asimismo, como señala Cancr Minchot (2017), el interés casacional establecido en el artículo 88.2 g) resulta únicamente indiciario frente a la operatividad de la presunción del 88.3 c). De esta forma, este supuesto se acabaría circunscribiendo únicamente a recursos indirectos contra disposiciones de carácter general (esto es, cuando se plantee la impugnación con ocasión de la impugnación del acto según la posibilidad del art. 26 LJCA).

³² Auto de 15 de enero de 2018 (rec. cas. 4660/2017).

³³ Auto de 19 de julio de 2018 (rec. cas. 1463/2017).

Desde el primer momento, al hilo de la identidad exigida en el derogado recurso para la unificación de doctrina³⁴, el TS ha matizado que debe existir una «sustancial igualdad» de las cuestiones resueltas en unas y otra, en el bien entendido de que la «cuestión» cuya igualdad se predica viene determinada tanto por la norma aplicada como por la realidad a la que se aplica³⁵.

En lo que se refiere a la jurisprudencia de contraste, se exige «la cita precisa y detallada, que habilite sin mayor esfuerzo su identificación y localización, de las sentencias firmes de otros órganos jurisdiccionales eventualmente contradictorias con la recurrida», a la par que se debe hacer un análisis que permita contrastar la «sustancial igualdad» de las cuestiones tratadas con «la expresión de que las sentencias confrontadas optan por tesis hermenéuticas divergentes, contradictorias e incompatibles»³⁶. A su vez, se ha venido a matizar que la expresión «otros órganos jurisdiccionales» del artículo 88.2 a) implica descartar «el análisis del supuesto invocado cuando la sentencia que se aporta como contradictoria proviene del mismo órgano judicial»³⁷. Ahora bien, esta delimitación no es absoluta ya que³⁸ «si la jurisprudencia está formada, el interés casacional objetivo del recurso preparado existiría únicamente si fuera necesario matizarla, precisarla o concretarla para realidades jurídicas diferentes a las ya contempladas en esa jurisprudencia»; consideración que permite abrir la puerta a la utilización de la jurisprudencia de la propia Sala Tercera en orden a reforzar la jurisprudencia cuando exista un solo pronunciamiento³⁹ o cuando se considere necesaria una revisión de la doctrina existente.

Un aspecto adicional relativo a la sentencia que se utilice a efectos de contrastar la eventual contradicción es la posibilidad de invocar la jurisprudencia emanada de otros órdenes

³⁴ En concreto, el derogado artículo 96.1 definía el acceso en unificación de doctrina en los siguientes términos:

Podrá interponerse recurso de casación para la unificación de doctrina contra las sentencias dictadas en única instancia por las Salas de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, Audiencia Nacional y Tribunales Superiores de Justicia cuando, respecto a los mismos litigantes u otros diferentes en idéntica situación y, en mérito a hechos, fundamentos y pretensiones sustancialmente iguales, se hubiere llegado a pronunciamientos distintos.

Tras la reforma dichos preceptos quedaron sin contenido.

³⁵ Auto de 30 de octubre de 2017 (rec. cas. 302/2016).

³⁶ Criterios mantenidos de forma reiterada en los Autos de 7 de febrero de 2017 (rec. cas. 161/2016), de 8 de marzo de 2017 (rec. cas. 40/2017), de 5 de noviembre de 2018 (recurso de queja 427/2018).

³⁷ Auto de 16 de abril de 2018 (recurso de queja 47/2018). En el mismo sentido, Autos de 16 de octubre de 2017 (rec. cas. 2787/2017) y de 15 de marzo de 2018 (recurso de queja 694/2017).

³⁸ Auto de 23 de mayo de 2018 (rec. cas. 527/2018). En el mismo sentido, Autos de 3 de mayo de 2017 (rec. cas. 189/2017), de 16 de mayo de 2017 (rec. cas. 685/2017), de 24 de mayo de 2017 (rec. cas. 678/2017) y de 16 de enero de 2019 (rec. cas. 6950/2019), entre otros.

³⁹ Serán supuestos en los que un segundo pronunciamiento está en orden para la que sea considerada como jurisprudencia a los efectos del artículo 1.6 del Código Civil. Autos de 7 de mayo de 2017 (rec. cas. 685/2017) y de 6 de junio de 2017 (rec. cas. 1137/2017).

jurisdiccionales que no sean el contencioso-administrativo. Así, la Sala ha venido a admitir la posibilidad de invocar jurisprudencia ajena al orden contencioso-administrativo cuando esta tenga una clara incidencia en el proceso, pues el artículo 88.2 a) «no puede ser interpretado en el sentido reduccionista de que por tales órganos jurisdiccionales solo puedan entenderse los incardinados en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo»⁴⁰. Esta posibilidad de argumentar la contradicción existente sobre la doctrina emanada de otros órganos jurisdiccionales adquiere especial relevancia en el ámbito tributario. Un ejemplo paradójico lo encontramos precisamente en impuestos que gravan el tráfico patrimonial *inter vivos* y *mortis causa* a los efectos de impuestos tales como el impuesto sobre sucesiones y donaciones o el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en tanto que la concreta tributación de las operaciones estará condicionada por su calificación jurídica en el ámbito civil a la luz de la jurisprudencia de la Sala Primera⁴¹. Otro ámbito jurisdiccional del que se ha hecho eco el TS a la hora de valorar este supuesto de posible admisión es el social, siendo relevante la utilización de la jurisprudencia de la Sala Cuarta del TS.

Trasladada la aplicación de este supuesto al ámbito tributario, la admisión de este supuesto de interés casacional ha llevado a que la Sección Segunda se pronuncie sobre numerosas materias en las que existían importantes discrepancias en el seno de la *jurisprudencia menor*, pudiendo solventar incongruencias surgidas en el seno de los TSJ y la AN. Así, superadas las limitaciones impuestas por el anterior modelo de recurso de casación para la unificación de doctrina, las Sentencias del TS han podido unificar el criterio interpretativo de la norma tributaria frente a pronunciamientos que son considerados contradictorios. En este sentido, la circunstancia del artículo 88.2 a) ha tenido notable repercusión en el ámbito tributario al permitir resolver sobre preceptos que generaban divergencias en el seno de los tribunales de instancia (particularmente los TSJ) y que nunca habían sido abordados por el TS.

Quizás uno de los casos más relevantes sea la exención del IRPF de la prestación por maternidad, asunto que se ha venido caracterizando por la falta de uniformidad en el criterio de los diversos TSJ y la ausencia de seguridad jurídica en la aplicación de la exención prevista en el artículo 7 h) de la LIRPF; así, constatada la existencia de sentencias contradictorias, el TS resolvió admitir el recurso sobre la circunstancia del artículo 88.2 a) ante la existencia de soluciones jurisdiccionales contradictorias⁴². A su vez, este criterio ha sido utilizado para la defensa por parte del TS de su propia jurisprudencia en materia tributaria, como ocurre en el Auto de 29 de marzo de 2017 (rec. cas. 176/2017) en el que se admite un recurso de casación contra una sentencia del TSJ de Galicia, en materia del plazo máximo de las actuaciones inspectoras, que «sigue una doctrina –propia de la Sala sentenciadora– frontalmente contraria a la sentada por esta Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo y por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional para una cuestión igual en

⁴⁰ Auto de 19 de junio de 2017 (recurso de queja 346/2017).

⁴¹ En este sentido, el Auto de 19 de junio de 2017 (recurso de queja 346/2017).

⁴² Auto de 7 de enero de 2018 (rec. cas. 4483/2017).

las sentencias reseñadas». Así, el apartado a) del artículo 88.2 ha sido utilizado en un 7,74 % para la admisión de asuntos de IRPF y en un 11,61 % en el impuesto sobre sociedades.

Otra cuestión relevante por el impacto económico para la administración española y la aplicación del derecho de la Unión Europea es la devolución del impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos⁴³, conocido como céntimo sanitario, en lo que se refiere a la devolución de este impuesto declarado contrario al derecho de la Unión Europea⁴⁴. Sobre este aspecto, los diversos TSJ se encontraban divididos en lo que se refiere al legitimado para la obtención de la devolución ante las solicitudes formuladas por consumidores finales. Asimismo, en el ámbito de los procedimientos tributarios (un 17,42 % del total) también ha permitido resolver las sentencias contradictorias del TSJ de Madrid en la utilización del procedimiento de verificación de datos (art. 131 LGT)⁴⁵ en lo que se refiere a la interrupción del plazo de prescripción tributaria.

4.1.2. Doctrina gravemente dañosa para los intereses generales

La siguiente circunstancia en la que puede ser apreciado el interés casacional objetivo consiste en que la resolución impugnada «b) Siente una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales».

Este supuesto ha sido matizado en ocasiones por la Sala, quien ha insistido en que lo que ha de ser calificado como dañoso para los intereses generales es la doctrina que sienta la resolución objeto del recurso y no la cuantía debatida en el litigio⁴⁶. A esto se añade la necesidad de que el recurrente razone los motivos por los cuales la doctrina es susceptible de ocasionar un grave daño a los intereses generales, vinculando dicho perjuicio a la realidad a la que resulte aplicable la doctrina de la resolución impugnada⁴⁷.

⁴³ Autos del TS de 28 de abril de 2017 (rec. cas. 284/2017), de 3 de mayo de 2017 (rec. cas. 285/2018), de 24 de mayo de 2017 (rec. cas. 651/2017), entre otros muchos.

⁴⁴ Sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2017 (Transportes Jordi Besora SL y Generalitat de Catalunya, asunto C-82/12).

⁴⁵ Autos de 10 de mayo de 2017 (rec. cas. 696/2017) y de 24 de octubre de 2017 (rec. cas. 2532/2017).

⁴⁶ Sobre este asunto, el Auto de 25 de enero de 2017 (rec. cas. 15/2016) viene a pronunciarse en el siguiente sentido:

Sin embargo, no cabe acoger este argumento, por cuanto no queda acreditado en qué medida la doctrina resulta gravemente dañosa para los intereses generales, toda vez que la sentencia de instancia aborda esta cuestión excluyendo el alegado enriquecimiento injusto, dado que existían posibilidades alternativas en manos de las Administraciones Públicas afectadas. Debiendo destacarse que el interés casacional viene dado cuando la «doctrina» sentada, que no la cuantía debatida, es gravemente dañosa para los intereses generales.

⁴⁷ El Auto de 29 de marzo de 2017 (rec. cas. 302/2016) viene a definir esta exigencia dentro de los requisitos del escrito de preparación del recurso del artículo 89.2 f), haciendo la siguiente enumeración del contenido de la argumentación del recurrente:

La doctrina ha venido interpretando el ámbito de actuación de este supuesto dentro de la jurisprudencia que venía a admitir el antiguo recurso de casación por interés de ley (González-Varas Ibáñez, 2016). Así, se debe considerar que el «pronunciamiento puesto en entredicho por la entidad actora sea susceptible de trascender con efecto de futuro»⁴⁸, de tal suerte que se trata de evitar que se perpetúe una doctrina jurisprudencial que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales⁴⁹. Sobre este aspecto concreto y como puede afectar al ámbito tributario, la Sentencia del TS de 20 de octubre de 1997 (rec. cas. 3850/1995) viene a precisar que, respecto al tipo de interés de demora aplicable a varios periodos de liquidación, «el criterio mantenido por la sentencia recurrida es erróneo y gravemente dañoso, para el interés general, en su proyección generalizada a toda la gestión tributaria», lo que se traduce en evitar que una doctrina contraria a la norma jurídica pueda afectar a las futuras relaciones entre la Administración y los contribuyentes. Más recientemente, sobre la actual regulación del recurso de casación, la Sala ha venido a mantener un criterio similar respecto a esta proyección sobre los intereses de las partes involucradas, «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»⁵⁰.

En lo que se refiere a la delimitación del concepto de interés general en los litigios contencioso-tributarios, la Sala ha venido a puntualizar que la afirmación o alegación fundamentada en que la doctrina impugnada puede llevar a una reducción de ingresos públicos no implica de forma automática que aquella sea gravemente dañosa para los intereses generales, pues «el interés general no debe confundirse con el interés de la administración o la mera conveniencia administrativa»⁵¹. En concreto, sobre si la doctrina impugnada afecta a los ingresos públicos, resulta relevante reproducir el Auto de 5 de abril de 2017 (rec. cas. 249/2017) que, al hilo de una sustancial reducción de la base imponible del IRPF como consecuencia de la sentencia impugnada, hace el siguiente comentario:

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 obtener una mayor recaudación [mero «interés recaudatorio»], sino en obtener la recaudación que derive de la realización de un siste-

(i) se expliciten, de manera sucinta pero expresiva, las razones por las que la doctrina que contiene la sentencia discutida pueda resultar gravemente dañosa para los intereses generales, (ii) vinculando el perjuicio a tales intereses con la realidad a la que la sentencia aplica su doctrina, (iii) sin que baste al respecto la mera afirmación apodíctica de que el criterio de la sentencia los lesiona.

⁴⁸ Sentencia del TS de 3 de febrero de 1998.

⁴⁹ En este sentido, Sentencias del TS de 21 de junio de 1997 y de 12 de julio de 1995.

⁵⁰ Auto de 27 de febrero de 2017 (rec. cas. 36/2017).

⁵¹ Sentencia del TS de 27 de mayo de 2011 (rec. cas. 2182/2007).

ma tributario justo, mediante la puesta en práctica de los principios que proclama el artículo 31 de la Constitución Española [verdadero «interés general»].

Aunque algunos autores coinciden en señalar la limitada aplicación de esta circunstancia de admisión en materia tributaria (Huelin Martínez de Velasco, 2017b), este supuesto puede potencialmente fijar un criterio frente a la virtualidad expansiva de los planteamientos del órgano de instancia, siendo habitual la admisión conjunta con el supuesto del artículo 88.2 c) por su potencial afección a un gran número de situaciones, como sería el caso de impuestos objeto de liquidación colectiva. Así, lo ha venido admitiendo el TS como ocurrió con el acceso a casación del debate sobre la necesidad de impugnación de los valores catastrales en caso de impugnación de la liquidación del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI) (dicho impuesto supone el 27,5 % de las admisiones por el apartado b), cuando en el Auto de 1 de marzo de 2017 (rec. cas. 128/2018) considera que:

la sentencia impugnada puede potencialmente afectar a un gran número de situaciones si se generaliza la doctrina que propugna [art. 88.2 c) LJCA], incidiendo desfavorablemente y de manera grave sobre los intereses generales si se concluyera que esa doctrina es contraria al ordenamiento jurídico [art. 88.2 b) LJCA].

A su vez, el Auto de 12 de julio de 2017 (rec. cas. 2800/2017), en un supuesto en el que se produce un cambio de criterio por parte de la Administración sobre la exigencia de un tributo foral en relación con la confianza legítima de los contribuyentes, señala que:

la cuestión notoriamente afecta a un gran número de situaciones y, de ser incorrecta la tesis de la Sala de instancia, sería susceptible de causar graves daños al interés general, por lo que ha de concluirse que este recurso reúne interés casacional objetivo [art. 88.2 LJCA, letras c) y b)], haciéndose necesario un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, creando así jurisprudencia sobre el particular.

4.1.3. Afectación a un gran número de situaciones

El siguiente supuesto que lleva a la apreciación del interés casacional objetivo pasa por que la resolución impugnada: «c) Afecte a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso». La Sala Tercera ha venido a considerar que este supuesto está íntimamente relacionado con la virtualidad expansiva que tiene la doctrina en cuestión⁵², además de su capacidad de trascender al objeto del proceso con una posible aplicación a litigios presentes o futuros⁵³. Sobre este punto, han de señalarse las considera-

⁵² Auto de 1 de febrero de 2017 (rec. cas. 31/2016).

⁵³ Auto de 2 de noviembre de 2017 (rec. cas. 2911/2017)

ciones contenidas en el Auto de 29 de marzo de 2019 (recurso de queja 106/2019), en el que viene a considerar la especial contribución a la formación de jurisprudencia esta *vis expansiva* de la doctrina impugnada, siendo la misión del TS en la resolución del recurso de casación la de «iluminar la interpretación y aplicación del Derecho por los Tribunales inferiores en los litigios pendientes ante ellos».

En lo que respecta a su aplicación en el ámbito tributario, ha de apuntarse que las decisiones de la Sección de Admisión de la Sala Tercera han llevado a que este es uno de los supuestos que más relevancia ha tenido en los últimos cinco años. Así, esta circunstancia de interés casacional ha sido invocada con frecuencia por los recurrentes a la hora de fundamentar su recurso por la eventual «virtualidad expansiva» de la sentencia recurrida hacia una multitud de situaciones litigiosas presentes o futuras, estando ante una vía para la admisión de asuntos que venían generando una gran conflictividad fiscal (Ruiz Garijo, 2018).

Sin ánimo de ser exhaustivo, han sido dos ámbitos concretos sobre los que se ha planteado especialmente el recurso de casación por esta vía: la regulación relativa a los procedimientos tributarios y aquellas figuras tributarias de aplicación masiva que afectan a una generalidad de contribuyentes. En lo que se refiere al ámbito de los procedimientos tributarios (un 25,58 % del total), este supuesto ha permitido la admisión de recurso en materia de derivación de responsabilidad tributaria⁵⁴, los límites de los procedimientos de comprobación de valores⁵⁵. Asuntos todos ellos que por su cuantía o incidencia no hubieran tenido acceso a casación bajo la anterior regulación del recurso y han sido inéditas en la jurisprudencia de la Sala, pero que han podido ser examinados en sede casacional con el nuevo planteamiento.

De otra parte, esta posibilidad ha permitido la admisión de asuntos relacionados con figuras impositivas que afectan de manera masiva a los contribuyentes pero que por su reducida cuantía nunca habían sido objeto de examen en casación. Así, el TS ha tenido ocasión de abordar determinados aspectos relacionados con el IBI⁵⁶ (un 8,72 %) o el IRPF⁵⁷ (un 13,37 %).

4.1.4. Derecho de la Unión Europea

El supuesto de interés casacional contemplado en el apartado f) del artículo 88.2 viene a referirse a aquellos casos en los 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 este a título prejudicial».

⁵⁴ Autos de 8 de febrero de 2017 (rec. cas. 86/2017) y de 15 de marzo de 2017 (rec. cas. 53/2017), entre otros.

⁵⁵ Autos de 15 de marzo de 2017 (rec. cas. 212/2017), de 29 de marzo de 2017 (rec. cas. 572/2017), de 7 de junio de 2017 (rec. cas. 669/2017) y de 20 de mayo de 2017 (rec. cas. 696/2017).

⁵⁶ Auto de 10 de mayo de 2018 (rec. cas. 652/2018).

⁵⁷ Entre otros Autos de 19 de julio de 2017 (rec. cas. 1463/2017), de 25 de octubre de 2017 (rec. cas. 2727/2017), de 6 de noviembre de 2017 (rec. cas. 3940/2017) y de 7 de marzo de 2018 (rec. cas. 7375/2018).

Esta previsión viene a ser una manifestación del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE)⁵⁸ en el marco de las cuestiones prejudiciales, por cuanto se viene a atribuir al TS la obligación de plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)⁵⁹, como órgano jurisdiccional cuyas resoluciones no son susceptibles de recurso conforme al derecho interno. De esta forma, con la introducción de este supuesto de posible interés casacional objetivo, el TS ve reforzada su posición como vértice de la organización jurisdiccional contencioso-administrativa, «en lo relativo a la aplicación del derecho de la UE y a la interpretación y aplicación de los componentes del ordenamiento jurídico interno que son transposición del mismo o que, simplemente, inciden en su ámbito material» (Huelin Martínez de Velasco, 2017a, p. 7).

Más allá del papel que pueda jugar el TS con respecto a nuestro ordenamiento interno, el supuesto plantea el interés casacional objetivo en una correcta interpretación de la jurisprudencia del TJUE en caso de que la resolución impugnada la aplique de forma contradictoria. A tal efecto, el criterio de la Sala para la admisión establece que la correcta invocación de este supuesto exigirá la identificación de la jurisprudencia del TJUE invocada⁶⁰, exponiendo la existencia de contradicción y razonando la divergencia existente en la interpretación del derecho de la UE. Se trata en definitiva de «fundamentar la pertinencia de esa comparación entre la resolución judicial combatida en casación y la del TJUE que supuestamente se contradice»⁶¹.

Al amparo de este indicador de interés casacional objetivo el TS ha tenido ocasión de pronunciarse en bastantes ocasiones en materia tributaria cuando el criterio de las salas de instancia se considera que no es conforme con la jurisprudencia de la Unión Europea. El ámbito donde más incidencia ha tenido sin dudas esta vía del recurso de casación es

⁵⁸ «Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal».

⁵⁹ En este sentido, el Auto de 21 de febrero de 2018 (rec. cas. 5941/2017).

⁶⁰ Auto de 25 de junio de 2018 (recurso de queja 181/2018).

⁶¹ Auto de 1 de marzo de 2019 (recurso de queja 43/2019). Dicho auto a modo de recapitulación indica lo siguiente:

Y en cuanto al subapartado f), quien sostiene su concurrencia bajo la tesis de que se ha contradicho la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, debe: i) identificar con suficiente precisión las resoluciones del TJUE que, según se afirma, interpretan el Derecho de la Unión Europea de forma contradictoria con la interpretación seguida en la resolución judicial que se impugna; ii) exponer el objeto o contenido de esas resoluciones sometidas a contraste y explicar en qué medida son, como se afirma, contradictorias; iii) razonar la incidencia de la divergencia interpretativa del Derecho europeo así puesta de manifiesto sobre el sentido del «fallo» de la resolución judicial combatida en casación; y iv), en definitiva, fundamentar la pertinencia de esa comparación entre la resolución judicial combatida en casación y la del TJUE que supuestamente la contradice.

en materia de imposición indirecta⁶²; en concreto, al ser el IVA (un 55,56 % de las admisiones por esta letra), los impuestos especiales (un 4,44 %) y aduanas (un 13,33 %) objeto de armonización en todo el territorio de la Unión Europea a través de directivas, el examen de numerosas cuestiones reflejadas en la normativa transpuesta debe hacerse a la luz de la interpretación que el TJUE ha venido haciendo de la norma comunitaria. De esta forma en materia de IVA, el TS ha podido entrar a conocer sobre materias inéditas al TS, como son la deducción del IVA soportado en la adquisición de vehículos⁶³, la armonización de las obligaciones formales de los obligados tributarios⁶⁴, en materia de operaciones ocultas no facturadas descubiertas por la Inspección⁶⁵ o la existencia de establecimiento permanente a efectos de IVA en el territorio de aplicación del impuesto cuando existe una filial⁶⁶.

Asimismo, este supuesto de interés casacional objetivo ha permitido analizar la compatibilidad de tributos autonómicos y locales con el derecho de la Unión Europea. En lo que respecta a los impuestos propios de las comunidades autónomas, hemos de referirnos al impuesto sobre grandes establecimientos comerciales⁶⁷, planteando en este caso la cuestión prejudicial ante el TJUE quien resolvió sobre la incompatibilidad de dicho tributo con los artículos 49 y 54 del TFUE⁶⁸. En el ámbito de tributos locales cabe destacar su utilización en el debate surgido en torno a las tasas por aprovechamientos especiales del suelo, vuelo y subsuelo del dominio público local y su compatibilidad con las directivas en materia de autorización de redes y servicios y telecomunicaciones⁶⁹.

Por último, aunque si bien de menor incidencia, encontramos que esta circunstancia ha llevado a la admisión de recurso de casación en materia tributaria cuando la norma enjuiciada en la *ratio decidendi* de la sentencia de instancia puede ser contraria a las libertades en

⁶² Materia armonizada en el ámbito de la Unión Europea en virtud de lo dispuesto en el artículo 113 del TFUE:

El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.

⁶³ Autos de 2 de marzo de 2017 (rec. cas. 103/2016) y de 15 de marzo de 2017 (rec. cas. 102/2016).

⁶⁴ Auto de 31 de mayo de 2017 (rec. cas. 1246/2017).

⁶⁵ Auto de 15 de marzo de 2017 (rec. cas. 165/2016).

⁶⁶ Auto de 11 de julio de 2018 (rec. cas. 3013/2018).

⁶⁷ Autos de 24 de mayo de 2017 (rec. cas. 408/2017) y de 31 de mayo de 2017 (rec. cas. 647/2017).

⁶⁸ Sentencias del TJUE de 26 de abril de 2018, en los asuntos relativos a diversas comunidades autónomas, Cataluña (asunto C-233/16), Asturias (asuntos C-234/16 y C-235/16) y Aragón (asuntos C-236/16 y C-237/16).

⁶⁹ Directiva 2002/20/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de marzo de 2002, relativa a la autorización de redes y servicios de comunicaciones electrónicas (Directiva autorización). Sobre esta materia, entre otros, los Autos de 31 de mayo de 2017 (rec. cas. 3190/2017) y de 21 de junio de 2017 (rec. cas. 1636/2017).

el ámbito comunitario. En este sentido, se han admitido diversos recursos de casación en materia de retenciones por el impuesto sobre la renta de no residentes (un 8,89 %) cuando estos pueden resultar contrarios a la libertad de establecimiento⁷⁰ y la libre circulación de capitales⁷¹; a su vez, en este ámbito también se han admitido recursos de casación sobre si el régimen sancionador relativo a la obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720) es acorde a las libertades comunitarias⁷².

4.2. Presunciones del interés casacional objetivo (art. 88.3 LJCA)

A pesar de la afirmación inicial del artículo 88.3 de la LJCA en virtud de la cual «se presumirá que existe interés casacional objetivo», la jurisprudencia de la Sala se ha encargado

⁷⁰ Auto de 24 de enero de 2018 (rec. cas. 5405/2017), resuelto por la Sentencia del TS de 27 de marzo de 2019. En este caso, el objeto del recurso versaba sobre el siguiente asunto:

Determinar si, con el fin de evitar un tratamiento fiscal discriminatorio restrictivo de la libre circulación de capitales y contrario, por tanto, al Derecho de la Unión Europea, los dividendos percibidos en España por organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios no residentes sin establecimiento permanente con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, han de ser sometidos al mismo tipo de gravamen que el previsto para las instituciones de inversión colectiva residentes en territorio español.

⁷¹ Auto de 27 de junio de 2018 (rec. cas. 3023/2018), recurso resuelto por la Sentencia del TS de 13 de noviembre de 2019, en el que se plantea el recurso sobre la aplicación de retenciones a fondos de inversión estadounidenses. En concreto, la primera cuestión admitida en el recurso fue la siguiente:

Determinar si el análisis de comparabilidad entre las instituciones de inversión colectiva residentes en Estados Unidos de América, sin establecimiento permanente en España, y las instituciones de inversión colectiva residentes en España, al objeto de determinar si el diferente tratamiento tributario de los dividendos percibidos de sociedades residentes en España supone o no una restricción a la libre circulación de capitales contraria al Derecho de la Unión Europea, se debe realizar conforme a la legislación española de fuente interna sobre instituciones de inversión colectiva o conforme a la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios.

⁷² Auto de 2 de julio de 2019 (rec. cas. 6202/2019). En concreto la cuestión planteada en el Auto de admisión es la siguiente:

Determinar si un acto sancionador, consistente en una multa pecuniaria fija por cumplimiento tardío –sin requerimiento previo de la Administración–, de la obligación de suministrar información a través del modelo 720 sobre bienes y derechos situados en el extranjero (Disposición adicional 18.^a de la Ley General Tributaria) puede resultar incompatible con el derecho de la Unión Europea, considerando el principio de proporcionalidad y las libertades fundamentales del Tratado de Funcionamiento de la UE, en particular y sin perjuicio de otras que pudieran resultar afectadas, la libre circulación de capitales, interpretadas a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

de matizar el alcance de esta presunción al indicar que «el hecho de que concurra un supuesto de presunción de interés casacional no conlleva, de forma automática, que se deba admitir el recurso de casación»⁷³. Por ello, el recurrente habrá de justificar la concurrencia del interés casacional objetivo que permita la formación de jurisprudencia, de conformidad con las exigencias del artículo 88.2 f) de la LJCA⁷⁴. Si bien es cierto que se han planteado críticas a esta configuración dual de los criterios orientadores del artículo 88.2 y las presunciones del artículo 88.3, la doctrina ha venido a concluir que resultará más fácil la admisión por las presunciones del artículo 88.3 que por los criterios del 88.2 de la LJCA (Santamaría Pastor, 2015). Asimismo, se ha venido a hacer una distinción entre dos tipos de presunción dentro del listado de las presunciones del artículo 88.3 (Huelin Martínez de Velasco, 2017a). De una parte, una presunción *iure et de iure* en los supuestos de la letra b) (apartamiento deliberado de la jurisprudencia) y c) (declaración de nulidad de disposiciones de carácter general). De otro parte, presunciones *iuris tantum* en las letras a) (inexistencia de jurisprudencia), d) (actos y disposiciones de organismos reguladores) y e) (actos y disposiciones de Consejos de Gobierno Autonómicos)⁷⁵.

Como ya apuntamos en epígrafes anteriores (véase epígrafe 3 *supra*), la utilización de las presunciones por parte de la Sección de Admisión del TS en materia tributaria se reduce de forma abrumadora al apartado a) del artículo 88.3 (en un 35,21 % de los recursos) frente a los supuestos de los apartados b) (un 0,70 %) y c) (un 1,83 %), lo que nos lleva a realizar únicamente un estudio pormenorizado de la presunción a) relativa a la inexistencia de jurisprudencia. Como breve apunte ha de indicarse que el artículo 88.3 b)⁷⁶ ha venido a ser in-

⁷³ Auto de 8 de marzo de 2017 (rec. cas. 75/2017).

⁷⁴ Entre otros, los Autos de 8 de marzo de 2017 (rec. cas. 75/2017), de 9 de marzo de 2018 (rec. cas. 6541/2017) y de 5 de abril de 2017 (rec. cas. 628/2017).

⁷⁵ Esta diferenciación entre tipos de presunciones tiene su reflejo en el artículo 88.3 *in fine*, cuyo tenor literal viene a permitir la inadmisión por auto motivado en los supuestos del a), d) y e) «cuando el Tribunal aprecie que el asunto carece manifiestamente de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia». Este régimen jurídico de la resolución de inadmisión en supuestos de presunción de interés casacional ha sido matizado por el TS, definiendo que el adverbio «manifiestamente» «implica que la carencia de interés ha de ser claramente apreciable sin necesidad de complejos razonamientos o profundos estudios del tema litigioso» (Auto de 10 de abril de 2017, rec. cas. 225/2017). No obstante, aun habiéndose invocado los presupuestos del artículo 88.3, el TS ha concluido que cabría la admisión mediante providencia cuando «se constata que no concurre el presupuesto para que opere la presunción legal que se invoca». Ante las posibles dudas que pueda generar esta aproximación y la vulneración de derechos fundamentales, la Sala puntualiza en su Auto de 28 de febrero de 2019 (rec. cas. 5394/2018) que:

la mera forma de la resolución –providencia y no auto– no es, en sí misma, originadora de lesión del derecho fundamental denunciado, máxime cuando la providencia dictada ha sido motivada conforme al repetido artículo 90.4 LJCA, haciendo saber a su destinatario, de forma inequívoca, las razones de la inadmisión del recurso de casación.

⁷⁶ «Se presumirá que existe interés casacional objetivo: [...] b) Cuando dicha resolución se aparte deliberadamente de la jurisprudencia existente al considerarla errónea».

terpretado como un instrumento del propio TS para la «defensa de la jurisprudencia»⁷⁷ ante una separación «voluntaria, intencionada y hecha a propósito porque el juez de la instancia»⁷⁸ es quien considera equivocada la jurisprudencia. Aunque la aplicación de este precepto ha sido muy limitada en el ámbito tributario, ha sido utilizado en la admisión del recurso de casación para la determinación del alcance de la impugnación de normativa foral sobre jurisprudencia que interpreta la LGT⁷⁹.

Por su parte, la presunción del artículo 88.3 c)⁸⁰ ha tenido un alcance práctico limitado en el ámbito fiscal, encontrando la admisión del recurso de casación en los casos en que se pretendía la declaración de nulidad de ordenanzas fiscales. Aunque si bien esta posibilidad ha sido limitada en ocasiones⁸¹, el TS ha venido admitiendo recursos contra diversas ordenanzas fiscales basando su trascendencia en el hecho de «que es notorio que las previsiones declaradas nulas se reproducen miméticamente en las ordenanzas fiscales de un número elevado de municipios»⁸². Otro caso relevante a este respecto fue la Ordenanza Fis-

⁷⁷ Así lo define el Auto de 10 de mayo de 2017 (rec. cas. 1150/2017): «un instrumento para la defensa de la jurisprudencia, pero también para su evolución, permitiendo que los órganos jurisdiccionales de instancia llamen la atención sobre la necesidad de alterar los criterios jurisprudenciales ya asentados».

⁷⁸ Como apunta la Sala en el Auto de 24 de abril de 2017 (rec. cas. 611/2017) esta presunción exige que: se haya producido una separación [...] voluntaria, intencionada y hecha a propósito porque el juez de la instancia considera equivocada la jurisprudencia, sin que baste, por tanto, con una mera inaplicación o eventual contradicción con la jurisprudencia por el órgano de instancia, sino que se exige que haga mención expresa a la misma, señale que la conoce y la valore jurídicamente, y se aparte de ella por entender que no es correcta.

⁷⁹ Recursos de casación 2494/2019, 2504/2019, 2994/2019 y 2996/2019.

⁸⁰ «Se presumirá que existe interés casacional objetivo: [...] Cuando la sentencia recurrida declare nula una disposición de carácter general, salvo que esta, con toda evidencia, carezca de trascendencia suficiente».

⁸¹ Sobre este aspecto, el Auto de 13 de febrero de 2017 (rec. cas. 28/2016), el TS ha denegado el interés casacional objetivo a determinadas normas de ámbito local como es un plan de ordenación urbana. El razonamiento seguido en dicha resolución es el siguiente:

Tampoco ha lugar a apreciar la existencia del supuesto contemplado en la letra c), porque la cuestión realmente controvertida, el carácter sustancial de las modificaciones introducidas, ha de resolverse en función de las singulares circunstancias concurrentes en el caso –que es justamente en lo que la Sala de instancia se embarca en la fundamentación de su sentencia (particularmente, a lo largo de su extenso FJ 2.º)– y solo a partir de ellas puede llegar a deducirse o no el indicado carácter. No cabe, sin dejar de referirse a tales circunstancias, llegar a establecer una pauta general que venga a dar solución a todas las soluciones y trascender así al caso objeto del recurso.

En este mismo sentido, el Auto de 27 de febrero de 2017 (rec. cas. 189/2016).

⁸² Auto de 7 de junio de 2017 (rec. cas. 1068/2017), en este caso se impugnaba una ordenanza fiscal que regulaba una tasa por la ocupación o aprovechamiento especial del dominio público local por compañías que operan en el sector del transporte de energía eléctrica, gas, agua e hidrocarburos. En este mismo sentido, se han admitido recursos semejantes, como el Auto de 21 de junio de 2017 (rec. cas. 1800/2017) sobre la nulidad de una ordenanza fiscal que establecía una tasa por la prestación de un

cal del Ayuntamiento de Barcelona que establecía la tasa municipal de servicios de inspección y el control sobre las viviendas declaradas vacías o permanentemente desocupadas⁸³.

4.2.1. Inexistencia de jurisprudencia

El artículo 88.3 a) de la LJCA viene a definir la presunción de interés casacional objetivo «cuando en la resolución impugnada se hayan aplicado normas en las que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia».

Ante la reiterada invocación de este motivo, la Sección de Admisión ha venido a matizar los criterios que han de concurrir para definir la «inexistencia de jurisprudencia» como presunción del interés casacional. La matización de este concepto por definir que se considera jurisprudencia a estos efectos y cuando esta es inexistente; a tal fin la Sala acude al concepto de jurisprudencia definido en el artículo 1.6 del Código Civil⁸⁴, siendo las sentencias del TS «las que fijan la doctrina hermenéutica que coadyuva a una adecuada interpretación y aplicación del ordenamiento jurídico»⁸⁵. Ahora bien, en una línea continuista con el anterior recurso de casación, la Sala ha entendido que una única sentencia no constituye jurisprudencia en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil y, por tanto, se hace necesario un pronunciamiento para la formación de la jurisprudencia. Sobre este aspecto se pronuncia el Auto de 5 de diciembre de 2017 (rec. cas. 2717/2017)⁸⁶ en el siguiente sentido:

la existencia de una única sentencia de este Tribunal, si bien con un alcance no idéntico al caso de autos, hace aconsejable –para formar jurisprudencia mediante la doctrina reiterada a la que se refiere el artículo 1.6 del Código Civil– que la Sala se pronuncie para reafirmar, reforzar o completar aquel criterio o, en su caso, para cambiarlo o corregirlo en los términos –en ambos supuestos– que la Sección de Enjuiciamiento tenga por conveniente.

En relación con esta concepción de la inexistencia de jurisprudencia, el criterio de la Sala también ha abierto la posibilidad a admitir a casación cuestiones litigiosas en las que ya existe jurisprudencia, pero se hace necesario que esta sea reafirmada, reforzada o cla-

servicio de vigilancia especial y prevención del riesgo de usurpación de viviendas vacías propiedad de entidades financieras.

⁸³ Auto de 14 de marzo de 2017 (rec. cas. 6197/2019), resultado en la Sentencia del TS de 8 de junio de 2020.

⁸⁴ «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».

⁸⁵ Auto de 8 de enero de 2019 (rec. cas. 4346/2018).

⁸⁶ En el mismo sentido, Auto de 29 de octubre de 2018 (rec. cas. 3847/2018).

rificada en algún punto. Dicho criterio es el sostenido en el Auto de 15 de marzo de 2017 (rec. cas. 93/2017)⁸⁷ que viene a definir esta posibilidad en los siguientes términos:

La «inexistencia de jurisprudencia» a que se refiere ese artículo no ha de entenderse en términos absolutos, sino relativos, por lo que cabe hablar de la misma, estando llamado el Tribunal Supremo a intervenir, no solo 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 jurisprudencia.

Como cuestión adicional ha de mencionarse la problemática que ofrece la formación de jurisprudencia sobre preceptos derogados de forma sobrevenida, cuestión relevante en el ámbito tributario dada la escasa estabilidad normativa que caracteriza a dicho sector del ordenamiento. Aunque la propia Sala rechaza la interpretación de legislación derogada, se matiza este criterio en la necesidad de que esta sea interpretada para la formación de jurisprudencia, exigiendo una especial argumentación por parte del recurrente de la concurrencia del interés casacional. A estos efectos, el Auto de 2 de noviembre de 2017 (rec. cas. 2827/2017) viene a señalar algunos ejemplos en los que esta circunstancia se daría:

cuando la controversia planteada en el proceso versa sobre la aplicación de normas derogadas, la apreciación del interés casacional pasa por constatar que a pesar de tal derogación, aun así, la resolución del litigio sigue presentando interés, art. 88.1 LJCA. Por ejemplo, porque la norma derogada ha sido sustituida por otra que presenta –en cuanto importa– el mismo o similar contenido; o porque a pesar de tal derogación la cuestión interpretativa del Derecho planteada resulta susceptible de seguir proyectándose sobre litigios futuros; o cuando el tema debatido en el proceso presenta en sí mismo una trascendencia social y/o económica de tal magnitud que hace preciso su esclarecimiento por este Tribunal Supremo.

Planteada la anterior explicación de cómo opera esta presunción de interés casacional objetivo, resulta innegable el potencial que este motivo puede tener para la admisión de cuestiones en las que sea necesario formar jurisprudencia sobre normativa tributaria. Sobre este punto, resulta patente la escasez de interpretación de normas del ordenamiento tributario por parte del Alto Tribunal. Así lo ha reconocido la propia Sala en su Auto de 8 de enero de 2019 (rec. cas. 4346/2018) en los siguientes términos:

Pero aun admitiéndose que no existiera «jurisprudencia» sobre los preceptos invocados (desde un entendimiento estricto de dicho término), es preciso explicitar

⁸⁷ Doctrina que se ha mantenido de forma continuada por parte de la Sala en Autos de 26 de octubre de 2017 (rec. cas. 2727/2017), de 11 de abril de 2018 (rec. cas. 5683/2017) y de 15 de marzo de 2019 (rec. cas. 5945/2018).

que, habida cuenta de la complejidad del sistema jurídico y del límite cuantitativo que condicionaba el anterior sistema de casación, resulta ciertamente lógico que la inmensa mayoría de nuestro ordenamiento –y, particularmente, en lo que respecta a las normas fiscales– se encuentre ayuno de una concreta interpretación por parte de este Tribunal Supremo.

Bajo esta consideración se abriría la posibilidad de que el TS tenga ocasión de interpretar amplias secciones del ordenamiento tributario al amparo de esta presunción que, si bien opera *iuris tantum* y no puede ser desligada del carácter objetivo del recurso para la formación de jurisprudencia, facilita el acceso a casación de una amplia variedad de materias no sujetas a límite cuantitativo alguno. De esta forma, esta presunción puede hacer frente a una rama del Derecho como el tributario cuya peculiaridad reside en un alto grado de complejidad de sus normas sujetas a continuas modificaciones o revisión, permitiendo la creación de criterios interpretativos con una mayor admisibilidad de recursos (Ruiz López, 2017) e introduciendo un elemento dinámico sobre la jurisprudencia existente que evita su fosilización (De Juan Casadevall, 2020).

Esta perspectiva parece haber quedado confirmada con la práctica de la Sección de Admisión del TS de los últimos cuatro años que ha venido utilizando de forma recurrente esta presunción para aceptar la fundamentación del interés casacional objetivo en recurso de casación en materia tributaria. Así, la función unificadora del TS se ha visto reforzada por esta vía al resolver tanto sobre cuestiones procedimentales relativas a los procedimientos tributarios como cuestiones sustantivas sobre aspectos concretos de la regulación de determinadas figuras tributarias (Huelin Martínez de Velasco, 2017b). En lo que se refiere a aspectos del procedimiento tributario (un 28,80 % de los recursos), la Sección ha venido a utilizar la presunción del artículo 88.3 a) para apreciar la existencia de interés casacional objetivo en lo que se refiere a supuestos como derivación de responsabilidad⁸⁸, el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras con requerimientos de información previo⁸⁹, el cálculo de intereses de demora tributarios⁹⁰ o el concepto de opción tributaria⁹¹. Por su parte, en lo que se refiere a la regulación de figuras tributarias, el TS ha tenido ocasión de pronunciarse en materias desconocidas para el tribunal, como sería el caso de numeros aspectos del IRPF e impuesto sobre sociedades (un 11,60 % y un 13,60 %, respectivamente) como residencia fiscal⁹², rendimientos irregulares para la actividad del abogado y, en es-

⁸⁸ Autos de 15 de marzo de 2017 (rec. cas. 427/2017), de 30 de octubre de 2017 (rec. cas. 3326/2017) y de 5 de febrero de 2018 (rec. cas. 4540/2017).

⁸⁹ Autos de 24 de mayo de 2017 (recs. cas. 1423/2017 y 1415/2017) y de 7 de marzo de 2018 (rec. cas. 6513/2017).

⁹⁰ Autos de 29 de enero de 2018 (rec. cas. 4872/2017) y de 8 de enero de 2019 (rec. cas. 4235/2018).

⁹¹ Auto de 4 de abril de 2018 (rec. cas. 6189/2017).

⁹² Auto de 24 de abril de 2017 (rec. cas. 815/2017).

pecial, las exenciones a los efectos del artículo 7 de la LIRPF⁹³. A su vez, resulta relevante su utilización en materia del impuesto sobre actividades económicas⁹⁴ y el tratamiento de determinados tributos autonómicos como el impuesto sobre viviendas vacías establecido por la Comunidad Autónoma de Cataluña⁹⁵.

5. Conclusión

La nueva configuración del recurso de casación en el orden contencioso-administrativo tras la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, ha supuesto un auténtico giro copernicano en la configuración de la jurisprudencia en dicha jurisdicción en lo que se refiere a la supresión de los tradicionales motivos tasados de casación y su sustitución por la noción del «interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia». Va a ser este concepto, denominado la «piedra angular» del recurso por la propia Sala Tercera, en torno al cual se ha de construir una jurisprudencia sobre un ámbito tan amplio y diverso como el derecho administrativo, en el que se incluye el derecho tributario como una parcela del ordenamiento jurídico esencial para el funcionamiento del Estado y que afecta a la práctica totalidad de los ciudadanos en su condición de administrados-contribuyentes.

Dejando al margen aquellos aspectos en los que se ha planteado una necesidad de reforma o una mejora de la técnica legislativa, no puede obviarse el hecho de que el recurso de casación en el orden contencioso-administrativo tras la reforma puede contener todos los elementos para lograr un sistema de justicia administrativa más completo. Con la potenciación de la función nomofiláctica del TS, se facilita una aplicación uniforme del derecho que redundaría en última instancia en decisiones judiciales que compensen la posición de desventaja en la que con frecuencia se encuentran los ciudadanos frente a la Administración.

No obstante, el planteamiento de un recurso de carácter objetivo cuya admisión está sujeta a que el asunto potencialmente contribuya a la formación de la jurisprudencia puede provocar que este fin principal se acabe convirtiendo en el predominante sobre la tutela del derecho del litigante en casación, entrando en claro conflicto con el derecho a la tutela judicial efectiva y la seguridad jurídica, lo que deja al margen cuestiones tan relevantes en el control jurisdiccional en sede de casación como los vicios *in procedendo*. Asimismo, el hecho de que el interés casacional objetivo se haga pivotar sobre un *numerus apertus* de circunstancias, estableciendo un listado de supuestos ejemplificativos y presunciones, plantea dudas sobre la propia admisión del recurso en tanto que se otorga al TS un margen de

⁹³ A modo de ejemplo, Autos de 6 de noviembre de 2017 (rec. cas. 3774/2017), de 9 de abril de 2018 (rec. cas. 6740/2017), de 11 de abril de 2018 (rec. cas. 6693/2017) y 20 de junio de 2018 (rec. cas. 2345/2018).

⁹⁴ Autos de 1 de febrero de 2017 (rec. cas. 36/2017) y de 5 de abril de 2017 (rec. cas. 181/2017).

⁹⁵ Auto de 25 de abril de 2018 (rec. cas. 306/2018).

discrecionalidad que se acerca a los ordenamientos de *common law* (esto es, el *writ of certiorari* norteamericano) que concibe el recurso en una prerrogativa del tribunal de casación más que en un mecanismo para la defensa e interpretación del ordenamiento.

La evolución actual de la jurisprudencia está haciendo del Alto Tribunal un verdadero intérprete de la norma tributaria, convirtiendo en actualidad no solo los fallos de sus sentencias sino también los propios autos de admisión que aportan información sobre los asuntos a tratar y cómo estos pueden afectar a las relaciones administración-contribuyente. De esta forma, frente a la anterior configuración del recurso de casación que limitaba la admisión a casación a aquellas liquidaciones cuya cuantía superaba los 600.000 euros, la nueva casación facilita el acceso a casación de cuestiones huérfanas de un criterio unificado tanto en los órganos económico-administrativos como en los tribunales de instancia, primando la necesidad de crear jurisprudencia frente a la cuantía del acto tributario impugnado.

Partiendo de esta base y en línea con las dudas planteadas anteriormente, la falta de mecanismos *per se* que permita que el TS garantice la efectividad de su propia jurisprudencia frente a tribunales de instancia y la prolongación en el tiempo de los litigios contencioso-tributarios podrían limitar el alcance de los futuros criterios jurisprudenciales que se establezcan. Sobre este aspecto, no es inusual en el ámbito fiscal que una cuestión sobre la que el TS fija un criterio interpretativo sea en parte ineficiente, ya sea porque afecte de forma irremediable a gran multitud de situaciones (piénsese en la figura de la prescripción de la deuda tributaria y la consolidación de situaciones jurídicas que son contrarias al criterio establecido por el TS) cuando se obtenga la resolución o porque se han producido los cambios normativos que reparan dicha situación o suplen la incertidumbre que se produce. Es en estos casos en los que la casación en el ámbito contencioso-tributario, aunque potencialmente pueda fijar un criterio interpretativo y alcanzar a un gran abanico de cuestiones, pueda acabar convirtiéndose en el castigo a Sísifo, como si escalar hasta el TS tras un largo proceso de reclamaciones en vía administrativa y contencioso-administrativa fuera un ejercicio inútil cuando la roca baja nuevamente hasta el pie de la montaña.

Referencias bibliográficas

- Alonso Mas, M. J. (2015). El acceso al recurso de casación en el orden contencioso-administrativo: una oportunidad perdida. *Revista de Administración Pública*, 197.
- Cancio Fernández, R. (2020). Casación y reconstrucción económica. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 7.
- Juan Casadevall, J. de. (2020). La apreciación del interés casacional objetivo en el recurso contencioso-tributario. *Quincena Fiscal*, 1.
- Fernández Farreres, G. (2015). Sobre la eficiencia de la jurisdicción contencioso-administrativa y el nuevo recurso de casación «para la formación de jurisprudencia». *Revista Española de Derecho Administrativo*, 174.
- González-Varas Ibáñez, S. (2016). Comentarios al nuevo recurso de casación (2): artículos 88 y 89 de la LJCA. Interés casacional objetivo y escrito de preparación del recurso de casación. *Revista Aranzadi Doctrinal*, 8.
- Huelin Martínez de Velasco, J. (2017a). La nueva casación contencioso-administrativa (primeros pasos). *Revista General de Derecho Constitucional*, 24.
- Huelin Martínez de Velasco, J. (2017b). El nuevo recurso de casación en el orden contencioso-administrativo: Un instrumento al servicio de la seguridad jurídica en el ámbito tributario. *Quincena Fiscal*, Núm. Especial Septiembre 2017.
- Razquin Lizarraga, J. A. (2017). El interés casacional objetivo según el Tribunal Supremo. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 188.
- Ruiz López, M. A. (2017). El nuevo recurso de casación contencioso-administrativo: primeras resoluciones, balance y perspectivas. *Revista de Administración Pública*, 204.
- Santamaría Pastor, J. A. (2015). Una primera aproximación al nuevo sistema casacional. *Revista de Administración Pública*, 198.
- Santamaría Pastor, J. A. (2018). La orientación legal acerca del interés casacional: excesos y defectos del artículo 88. *Revista de Administración Pública*, 207.
- Velasco Caballero, F. (2017). Poderes del Tribunal Supremo en la casación contencioso-administrativa. *Revista Española de Derecho Administrativo*, 182.
- Cancer Minchot, P. (2017). Interés casacional objetivo y discrecionalidad en el nuevo paradigma casacional. En L. M. Cazorla Prieto y R. C. Cancio Fernández (Coords.), *Estudios sobre el Nuevo Recurso de Casación Contencioso-Administrativo*. Aranzadi.
- Ruiz Garijo, M. (2018). El derecho tributario, sin muro cuantitativo, conquista la última instancia de casación. En L. M. Cazorla Prieto y R. C. Cancio Fernández (Dirs.), *El Interés Casacional Objetivo en su Interpretación Auténtica*. Aranzadi.

Bibliografía

- Álvarez Menéndez, E. (2018). *El recurso de casación en materia tributaria*. Aranzadi.