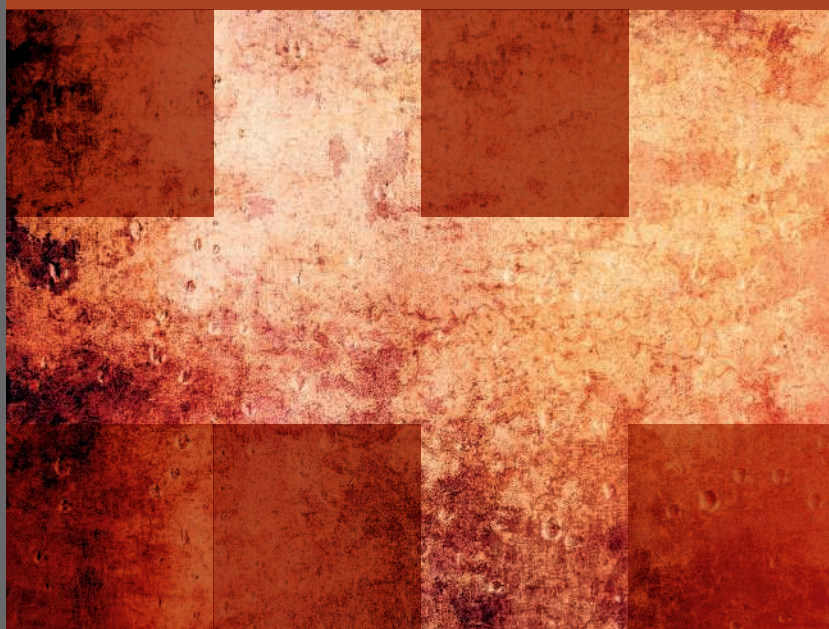


La casación en materia tributaria a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo



Director

Isaac Merino Jara

Coordinadoras

Sandra González de Lara Mingo

Irene Suberbiola Garbizu

La casación en materia tributaria a la luz de la doctrina del Tribunal Supremo

Director

Isaac Merino Jara

Coordinadoras

**Sandra González de Lara Mingo
Irene Suberbiola Garbizu**

© Varios autores, 2023

© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

LA LEY Soluciones Legales, S.A.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es

<https://www.laley.es>

Primera edición: Septiembre 2023

Depósito Legal: M-27637-2023

ISBN versión impresa: 978-84-9954-827-2

ISBN versión electrónica: 978-84-9954-828-9

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.

Printed in Spain

© **LA LEY Soluciones Legales, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Isaac Merino Jara

Magistrado de la Sala Tercera del Tribunal Supremo

Cumplidos siete años desde la entrada en vigor de la regulación del recurso de casación, introducida en la Ley 29/98, de 13 de junio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa por la Ley Orgánica 7/2015 nos encontramos con un gran conjunto de sentencias y recursos. Ello está en consonancia con el elevado número de recursos de casación registrados y resueltos desde 2016. Así, a título ilustrativo, en el año 2021 se registraron 9.080 y en el 2022 se registraron 9.232 (y se resolvieron 8.934). La reciente reforma realizada por el Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio determinará una bajada significativa de dichas cifras en el futuro. Después daremos cuenta de los cambios introducidos, en particular, del que tiene, entre otras finalidades, por objeto mejorar su grado de eficiencia.

Es la actividad jurisdiccional desarrollada por la Subsección 102 de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, el objeto de esta obra. Se ocupa de la materia tributaria, siendo la competente, según las normas de reparto aprobadas por *Acuerdo de 1 de diciembre de 2022, de la Comisión Permanente del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 7 de noviembre de 2022, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, relativo a la composición y funcionamiento de las salas y secciones del Tribunal Supremo y asignación de ponencias para el año judicial 2023*, que fue publicada en el BOE del 20 de junio de 2022. Así ha sido desde 2016.

Efectivamente la Sección Segunda es competente en «recursos en única instancia, recursos de casación y cuestiones de ilegalidad que se refieran a actos o disposiciones generales en las materias que a continuación se detallan: tributos, precios públicos y, en general, cualesquiera otros ingresos de Derecho público, de todas las Administraciones públicas y de sus Organismos autónomos». Igualmente, esta regla de atribución a la Sección Segunda será aplicable «en recursos sobre otras materias cuando la única cuestión controvertida en el pleito, en el grado en que se encuentre ante el Tribunal Supremo, verse sobre la interpretación y aplicación de normas de Derecho Tributario». En el pasado, ha sido competente dicha Sección de otras materias que ahora no hacen al caso.

Interesa destacar que la Sección Cuarta es competente de «cualquiera que fuera la materia cuando el procedimiento planteado o seguido en la instancia sea el regulado en el título V, capítulo I, de la LRJCA o, en su caso, en la Sección I de la Ley 62/1978» (derechos fundamentales), de manera que, aunque la materia sea tributaria no será la Sección Segunda la competente. Ejemplos recientes de ello han sido la Sentencia de la Sección cuarta de 14 de junio de 2023 RCA 6104/2022 relativa a la entrada al domicilio de una sociedad y al acceso a los correos electrónicos por parte de la Inspección tributaria y la sentencia de la misma Sección de 13 de julio de 2013, RCA 6662/2022, relativa a la responsabilidad solidaria en concepto de IRPF de un menor que no obtuvo rentas en el ejercicio y la discriminación con respecto a los hijos mayores de edad que ello supone.

Asimismo, importa señalar que la Sección Quinta es la competente en recursos en única instancia, recursos de casación, y cuestiones de ilegalidad que se refieran a actos o disposiciones generales en materia de responsabilidad patrimonial y responsabilidad patrimonial del Estado legislador. Baste citar un ejemplo reciente, la Sentencia de esta Sección de 16 de mayo de 2023, RCA 434/2022, referida a la responsabilidad patrimonial del Estado legislador derivada de la declaración de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre, en relación al pago fraccionado del Impuesto sobre sociedades.

Aunque, como decimos, la responsabilidad del Estado legislador no corresponde a la Sección Segunda, y, por tanto, no es objeto de análisis en este libro, no es esa una cuestión ajena a los tributaristas; de ahí que no pueda dejar de decir que el *Informe sobre el Anteproyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas y de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de régimen jurídico del sector público, en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por daños derivados de la infracción del Derecho de la Unión* (con abundantes casos, como bien se sabe, relativos a la fiscalidad) aprobado por el Pleno del Consejo General del Poder Judicial en su reunión del día 19 de julio de 2023 se ha expresado críticamente con respecto a todo ello.

El Anteproyecto modifica en su Disposición final primera el diseño del recurso de casación contencioso-administrativo, potenciando la función nomofiláctica del TS en esta materia, puesto que permite que todas las sentencias que declaren la contradicción de una norma nacional con el Derecho europeo sean recurribles en casación. Efectivamente, así se desprende del nuevo párrafo 2 del artículo 86.1 LJCA que se propone, cuyo tenor es: «*En todo caso, siempre cabrá recurso de casación contra las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo o en apelación por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y por las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, cuando dichas sentencias declaren la contradicción de una norma nacional con el derecho europeo*».

De especial interés resulta la adición propuesta de un segundo párrafo al artículo 89 LJCA, establecido que: «*En todo caso la Administración competente para tramitar el expediente de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por incumplimiento del Derecho de la Unión en función del origen de la norma con rango de ley afectada, tendrá legitimación activa para recurrir en casación las sentencias dictadas en única o primera instancia que hayan declarado la contradicción entre el derecho nacional y el Derecho de la Unión si se hubieran dictado en procedimientos en los que no haya sido parte y cuando de las referidas sentencias pudiera resultar responsabilidad patrimonial por vulneración del Derecho de la Unión*».

Crítico se muestra el Informe citado, en particular, con esta última modificación, puesto que «se lleva a cabo un desdoblamiento de la personalidad jurídica de la Administración de tal forma que estarían legítimas para presentar el recurso de casación tanto la Administración que ha sido parte del procedimiento original, como la Administración competente para tramitar el expediente de responsabilidad patrimonial, por lo que no solo surge la duda de si podrán actuar ambas a la vez y bajo la misma representación procesal, por parte de la Abogacía del Estado, sino que se instaura además una evidente desigualdad de armas en el proceso, donde el particular interesado, que habría obtenido una sentencia estimatoria a sus pretensiones en instancia, deberá enfrentarse en el recurso de casación a una administración desdoblada y, por ende, sobredimensionada. Resulta difícil determinar, en definitiva, que tal modificación proyectada camine en el sentido de inspirar planamente el principio de efectividad en la regulación interna del derecho a obtener una reparación por los perjuicios ocasionados por el Estado legislador al vulnerar al Derecho de la Unión Europea».

Pero lo que realmente importa para este libro es la actividad del Tribunal Supremo en materia tributaria. En ese sentido, y no solo para esa materia, resulta muy valioso el extenso documento titulado la Práctica procesal del recurso de casación contencioso-administrativo (2016-2023), que puede consultarse en la página web del Tribunal Supremo¹. De él se han servido con profusión las autoras y los autores de los diferentes capítulos de este libro.

Hemos dado algún dato general relativo a la actividad de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, ahora daremos una información específica referida a su Sección Segunda. En el año 2019 se resolvieron 1576 asuntos, en 2020 se resolvieron 1662, en 2021 se resolvieron 1716 y en 2022 se resolvieron 1623. Por otra parte, en 2021 se dictaron 469 sentencias por la Sección Segunda y en 2022 se dictaron 470.

Antes hemos mencionado el Real Decreto-ley 5/2023, de 29 de junio, ahora vamos a dar cuenta de algunos aspectos del mismo.

Se estructura en una parte expositiva y una parte dispositiva que consta de cinco libros, conformados por 226 artículos, cinco disposiciones adicionales, diez disposiciones transitorias, una disposición derogatoria y nueve disposiciones finales.

Es en el título VII del libro quinto donde se incluyen diversas medidas de carácter procesal, modificando la normativa reguladora del proceso en los diferentes órdenes jurisdiccionales. El capítulo II del libro quinto está dedicado al orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

En su introducción el Real Decreto-ley explica:

«Por un lado, se mejora el mecanismo del pleito testigo para lograr una mayor eficiencia en la gestión del fenómeno de la litigiosidad en masa. Dicha medida será de gran utilidad especialmente para la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en relación con los miles de recursos interpuestos en materia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador por los daños generados por la declaración de inconstitucionalidad de los Reales Decretos que declararon el estado de alarma por razón de la epidemia de COVID-19.

Por su parte, con la finalidad de reducir la actual pendencia en juzgados y tribunales y la masiva entrada de asuntos en la citada Sala del Tribunal Supremo, se introduce la facultad de

1. <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Tribunal-Supremo/Actividad-del-TS/Estudios/Practica-procesal-del-recurso-de-casacion-contencioso-administrativo--2016-2023->

que los órganos jurisdiccionales puedan suspender los procedimientos en la instancia una vez que la referida Sala haya admitido algún recurso de casación en el que se suscite la misma cuestión controvertida que en aquellos.

Por otra parte, en lo que se refiere al recurso de casación, resulta procedente dotar de mayor agilidad su tramitación, acortando los plazos previstos para algunos trámites intermedios; en concreto, el de personación de las partes ante la Sala de lo Contencioso administrativo del Tribunal Supremo que sigue a la decisión de la Sala de instancia de tener por preparado el recurso, y el previsto para la eventual audiencia a las partes personadas que, con carácter excepcional, puede acordar la Sala si considera que las características del asunto aconseja oírles acerca de si el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia. La reducción de los plazos con que cuentan estos trámites intermedios no altera, por el contrario, la de los previstos para formular los escritos de preparación del recurso y los de interposición y oposición, cuya duración actual se estima ajustada a su relevancia y elevada complejidad técnica».

Aunque las modificaciones introducidas son analizadas cumplidamente por los autores en este libro, también debemos hacer alguna referida a ellas por su novedad e importancia.

Y así, en primer lugar, nos referimos al pleito testigo. Hasta ahora el apartado 2 del artículo 37 de la LJCA establecía que «usando ante un Juez o Tribunal estuviera pendiente una pluralidad de recursos con idéntico objeto, el órgano jurisdiccional, si no se hubiesen acumulado, deberá tramitar uno o varios con carácter preferente previa audiencia de las partes por plazo común de cinco días, suspendiendo el curso de los demás hasta que se dicte sentencia en los primeros». A partir del Real decreto-ley 5/2023, su redacción es la siguiente: «Cuando ante un juez o tribunal estuviera pendiente una pluralidad de recursos con idéntico objeto, el órgano jurisdiccional, si no se hubiesen acumulado, tramitará uno o varios con carácter preferente previa audiencia de las partes por plazo común de cinco días, suspendiendo el curso de los demás, en el estado en que se encuentren, hasta que se dicte sentencia en los primeros.

En caso de que esa pluralidad de recursos con idéntico objeto pudiera, a su vez, agruparse por categorías o grupos que planteen una controversia sustancialmente análoga, el órgano jurisdiccional, si no se hubieran acumulado, tramitará uno o varios de cada grupo o categoría con carácter preferente, previa audiencia de las partes por plazo común de cinco días, suspendiendo el curso de los demás en el estado en que se encuentren hasta que se dicte sentencia en los tramitados preferentemente para cada grupo o categoría».

Nos hallamos pues ante otro intento de que el «pleito testigo» enraíce verdaderamente.

En segundo lugar, se regula el efecto suspensivo del proceso relativo a un determinado recurso debido a la admisión previa de otro recurso con el que presenta una identidad sustancial. Ello se lleva a cabo mediante la inclusión de un nuevo apartado, el 5, en el artículo 56 LJCA, siendo su redacción la siguiente:

«Presentados los escritos de demanda y contestación, si un juzgado o tribunal, en cualquier momento anterior a dictar sentencia, tuviese conocimiento, por cualquier medio, de que la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo ha admitido un recurso de casación que presenta una identidad jurídica sustancial con la cuestión debatida en el recurso del que está conociendo, oír a las partes personadas por el plazo común de diez días sobre su posible suspensión, adjuntándoles copia del referido auto.

Una vez presentadas las alegaciones o transcurrido el plazo, si el juzgado o tribunal apreciase una identidad jurídica sustancial y que la resolución que se dicte en casación puede

resultar relevante para resolver el procedimiento, acordará la suspensión hasta que se dicte resolución firme en el recurso de casación. Contra el auto que resuelva sobre la suspensión no cabrá recurso alguno.

El auto que acuerde la suspensión se remitirá a la Sección de Enjuiciamiento de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo indicada en el auto de admisión, que, a su vez, remitirá testimonio de la sentencia que recaiga en el recurso de casación al juzgado o tribunal remitente.

Recibido el testimonio de la sentencia del recurso de casación, el juzgado o tribunal alzaré la suspensión y dará un nuevo trámite de audiencia a las partes personadas, por plazo común de diez días, a fin de que aleguen sobre la incidencia que dicho pronunciamiento tiene para resolver el recurso. Evacuado el traslado o transcurrido el plazo conferido, se continuará la tramitación del procedimiento en el momento en que se encontrare antes de la suspensión, salvo que las partes desistan del recurso o se allanen, en cuyo caso el juzgado o tribunal resolverá lo procedente».

Como se desprende del nuevo apartado, la suspensión exige valorar en cada caso la existencia o no de una identidad sustancial, de ahí que se abra un trámite con audiencia de las partes.

En tercer lugar, se cambia la definición del motivo de casación relativo al apartamiento deliberado de la jurisprudencia existente, en tanto en cuanto se modifica la letra b) del apartado 3 del artículo 88 LJCA. Supone una clara ampliación de los contornos de este motivo, puesto que se introduce la mención a que el apartamiento pueda ser de carácter material, esto es, cuando la desviación de la jurisprudencia existente obedezca a que esta se considera errónea, y, asimismo extendiendo este motivo de casación a cuando el apartamiento ha sido inmotivado pese a haber sido citada en el debate o ser doctrina asentada (noción esta última novedosa, que no se define). Todo ello viene a reforzar la función nomofiláctica del Tribunal Supremo.

En cuarto lugar, se acortan los plazos procedimentales del recurso de casación, mediante la modificación del apartado 5 del artículo 89 y el apartado 1 del artículo 90 LJCA, disminuyendo de 30 a 15 días hábiles la comparecencia de las partes ante el Tribunal Supremo una vez tenido por preparado el recurso de casación en la instancia.

En quinto lugar, se modifica la letra a) del apartado 3 del artículo 90 LJCA con objeto de precisar la forma de admisión e inadmisión, y, en particular, indicando expresamente que las providencias de inadmisión deben tener una motivación sucinta.

En sexto lugar, se regula el «recurso testigo» para la resolución de los recursos de casación. La idea es la generalización de los efectos de las sentencias de casación. A tal fin se recupera el artículo 94 LJCA, introduciéndose en él la siguiente redacción:

«1. Cuando por la Sección de admisión de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo se constate la existencia de un gran número de recursos que susciten una cuestión jurídica sustancialmente igual, podrá acordar la admisión de uno o varios de ellos, cuando cumplan las exigencias impuestas en el artículo 89.2 y presenten interés casacional objetivo, para su tramitación y resolución preferente, suspendiendo el trámite de admisión de los demás hasta que se dicte sentencia en el primero o primeros.

2. Una vez dictada sentencia de fondo se llevará testimonio de esta a los recursos suspendidos y se notificará a los interesados afectados por la suspensión, dándoles un plazo de alegaciones de diez días a fin de que puedan interesar la continuación del trámite de su recurso

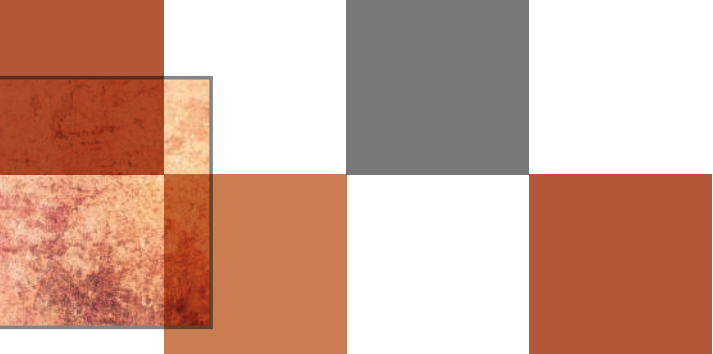
de casación, o bien desistir del mismo. En caso de que interesen la continuación valorarán la incidencia que la sentencia de fondo dictada por el Tribunal Supremo tiene sobre su recurso.

3. Efectuadas dichas alegaciones y cuando no se hubiera producido el desistimiento, si la sentencia impugnada en casación resulta coincidente, en su fallo y razón de decidir, con lo resuelto por la sentencia o sentencias del Tribunal Supremo, se inadmitirán por providencia los recursos de casación pendientes.

Por el contrario, si la sentencia impugnada en casación no resulta coincidente, en su fallo y razón de decidir, con lo resuelto por la sentencia o sentencias del Tribunal Supremo, se dictará auto de admisión y se remitirá el conocimiento del asunto a la Sección correspondiente, siempre que el escrito de preparación cumpla las exigencias impuestas en el artículo 89.2 y presente interés casacional objetivo.

4. Remitidas las actuaciones, la Sección resolverá si continua con la tramitación prevista en el artículo 92 o si dicta sentencia sin más trámite, remitiéndose a lo acordado en la sentencia de referencia y adoptando los demás pronunciamientos que considere necesarios».

Finalizamos señalando que todas estas novedades han sido analizadas en la presente obra, obra que, como se desprende de su propio título, se ha centrado en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, habiéndose llevado a cabo un estudio muy riguroso de muchas de las cuestiones que el recurso de casación plantea.



Cumplidos siete años desde la entrada en vigor de la regulación del recurso de casación, introducida en la Ley 29/98, de 13 de junio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa por la Ley Orgánica 7/2015, nos encontramos con un amplio conjunto de sentencias y recursos. La reforma ha sido muy fructífera. Baste indicar, el elevado número de recursos de casación registrados y resueltos desde 2016. Así, a título ilustrativo, en el año 2021 se registraron 9.080 y en el 2022 tuvieron entrada 9.232. La reciente reforma realizada por el Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, determinará una bajada significativa de dichas cifras en el futuro.

La clave de bóveda de la regulación actual del recurso de casación es el interés casacional. La regulación del recurso de casación ha permanecido igual desde su regulación en 2015, a salvo de pequeñas variaciones —ninguna de las cuales afecta a la materia tributaria— y, asimismo de los cambios introducidos mediante el Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio.

El presente libro lleva a cabo un extenso análisis, riguroso y pormenorizado de su régimen jurídico. La perspectiva es eminentemente judicial, pensando, fundamentalmente, en los profesionales cuyo ámbito de actuación es la jurisdicción contencioso-administrativa. Muchas son las sentencias y autos dictados en estos siete años de vigencia del actual recurso de casación. No resulta ocioso indicar que las autoras y autores que han redactado los distintos capítulos pertenecen a ámbitos académicos o judiciales (o tienen relaciones con ambos), debiendo destacarse la intervención de un notable número de miembros actuales o pasados del Gabinete Técnico del Tribunal Supremo, que conocen de primera mano el desarrollo del recurso de casación contencioso-administrativo en lo que respecta, además, a sus peculiaridades tributarias.

ISBN: 978-84-9954-827-2



ER-0280/2005



GA-200501/00