

La interpretación jurisprudencial del Artículo 41.3 LJCA: Un obstáculo en el acceso a la Casación y Apelación Tributaria

Estefanía Álvarez Menéndez

Contratada Predoctoral Severo Ochoa¹
Universidad de Oviedo

Resumen

El presente trabajo tiene por objeto examinar, desde un punto de vista crítico, la interpretación que nuestro Tribunal Supremo efectúa de la regla de determinación de cuantía de los recursos contencioso-administrativos, prevista en el art. 41.3 LJCA. No en vano, ésta constituye un importante obstáculo en el acceso a los recursos de casación y apelación, que no está previsto, como tal, por la ley, y que plantea determinados problemas en su aplicación al ámbito tributario. Asimismo, nos pronunciaremos sobre la eventual vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, consagrado en el art. 24 CE, al aplicarse esta doctrina rigorista de nuestro Tribunal Supremo.

Abstract

The purpose of this paper is to examine, from a critical point of view, the interpretation that our Supreme Court gives to the rule which determines the amount of the resources in administrative jurisdiction, contained in article 41.3 LJCA. After all, this doctrine constitutes a major obstacle in access to the appeal and the appeal on a point of law, which is not foreseen, as such, in the law. We will end up studying the possible breach of the fundamental right of effective legal protection, contained in article 24 CE, as a result of the strict doctrine applied by our Supreme Court.

Palabras claves

Recurso de casación. Recurso de apelación. Cuantía. Acumulación. Conexidad. Derecho a la tutela judicial efectiva.

Keywords

The appeal on a point of law. Appeal. Amount. Accumulation. Connection. Right of effective legal protection.

¹ Este trabajo ha sido subvencionado por el Gobierno del Principado de Asturias a través del Programa "Severo Ochoa" de Ayudas Predoctorales para la investigación y docencia del Principado de Asturias. Asimismo, se enmarca dentro del Proyecto de Investigación "La tutela judicial efectiva en Derecho Tributario" (DER 2011-28462), financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación.

Sumario

1. Introducción
2. La acumulación objetiva del Art. 41.3 LJCA en la determinación de cuantía
 - 2.1. La interpretación de nuestro Tribunal Supremo
 - 2.2. Problemas originados por la interpretación del art.41.3 LJCA
 - 2.2.1. Conexidad entre tributos o periodos de liquidación
 - 2.2.2. Prorrateo y razonabilidad en supuestos de regularización global
3. La tutela judicial efectiva y la interpretación jurisprudencial en materia de cuantía
4. Reflexiones finales
5. Bibliografía

1. Introducción

El acceso a la casación en el orden contencioso-administrativo se ha convertido en los últimos tiempos, dada la congestión jurisdiccional, en una tarea realmente compleja, con la consiguiente afectación al control de la legalidad que ello supone. Pues, si una idea ha de resaltarse desde el comienzo, es que el recurso de casación no cumple una función de reparación de injusticias particulares, sino una función de control de legalidad, que no sólo tutela el interés del litigante, sino un interés público, que trasciende a la propia contienda, de depuración y uniformidad del ordenamiento jurídico.

Indudablemente, la reforma de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa operada por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, ha desempeñado un papel importante en esa restricción del acceso, por la auténtica “eliminación procesal”², más que agilización procesal, que supone elevar la cuantía prevista para el acceso a casación en la LJCA de 1998 a los 600.000 euros en casación ordinaria y a los 30.000 euros en casación en unificación de doctrina.

Sin embargo, ésta no ha sido la única restricción legislativa introducida en materia de admisión. La Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, en palabras de SANTAMARÍA PASTOR, “*parece poseída por una fuerte querencia hacia la inadmisión de los recursos (sólo de casación)*”³. Esa querencia se vislumbra, al margen del establecimiento de una *summa gravaminis*, en las siguientes medidas:

En primer término, la LJCA permite declarar la inadmisión del recurso de casación ordinario por ausencia de cuantía, entre otros requisitos, hasta en tres momentos distintos: fase de preparación (art.90.1), trámite de admisión (art. 93.2 a) y sentencia (95.1 LJCA).

Al menos en sentido literal, de la lectura conjunta de estos preceptos parece desprenderse, sin que por ello deje de ser calificada como excesiva, la posibilidad de que el Tribunal Supremo se aparte del criterio del Tribunal a quo, pero también de su propio criterio emitido en el trámite de admisión, donde pudo haber

2 Ésos son los términos utilizados por J.R. RODRÍGUEZ CARBAJO cuando señala que la denominación que se le da a la Ley 37/2011 “de Medidas de Agilización Procesal” no es exacta, pues en ella encontramos medidas que, efectivamente, suponen una agilización del proceso contencioso-administrativo, medidas disuasorias de acceso al proceso, medidas favorecedoras del acceso al proceso, medidas neutras y medidas que no pueden calificarse de agilización sino de real eliminación procesal respecto a la situación actual, entre las que se encuentran las nuevas *summa gravaminis* para apelación y casación, vid. “¿Agilización procesal o eliminación procesal?”, Actualidad Administrativa [en línea], nº19, La Ley, 2011. Dirección URL: <http://revistas.laley.es>, pp.13 y 14.

3 La ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, 1ª edición, lustel, Madrid, 2010, p.956.

defendido el cumplimiento del requisito de cuantía dictando el correspondiente auto de admisión, para luego desdecirse en sentencia entendiendo la falta de concurrencia de dicho requisito⁴.

Así lo ha reflejado el Tribunal Supremo en su doctrina consolidada, al argumentar que *“es constante la jurisprudencia de esta Sala en cuanto a que es irrelevante, a efectos de la inadmisibilidad del recurso de casación por razón de la cuantía, que se haya tenido por preparado el recurso en la instancia, que se haya ofrecido el recurso al notificarse la resolución impugnada o que haya sido admitido anteriormente y se advierta la carencia de cuantía al momento de dictarse el fallo en el que ha de apreciarse, incluso, de oficio”*⁵.

En segundo término, se establecen en la LJCA preceptos que impiden una valoración real de la auténtica pretensión, para restringir así las posibilidades de alcanzar la *summa gravaminis* establecida no sólo en casación, sino también en apelación.

Si el art. 41.1 LJCA establece que la valoración económica de la pretensión determina la cuantía del recurso, el art. 42 LJCA, en concreto, en relación con las pretensiones anulatorias, trascendentales en el ámbito tributario, lleva a cabo una minusvaloración de las mismas. Dispone así dicho artículo que únicamente el montante del débito principal – cuota tributaria- es el que se tiene en cuenta a efectos de fijar el valor económico de dichas pretensiones, sin que puedan adicionarse a aquel componente otros que le sean accesorios (intereses, recargos). Todo ello, sin perjuicio de que si alguno de dichos componentes accesorios es superior a la cuota tributaria, ése será el determinante de cuantía.

Y por último, ofrece la LJCA una restricción más al tratar la determinación de cuantía en los supuestos de acumulación subjetiva y objetiva. Será precisamente el tratamiento de la acumulación objetiva (art. 41.3 LJCA), el que aquí ocupará nuestro estudio, no sólo por la restricción legislativa existente, sino por la interpretación que nuestro Tribunal Supremo realiza de dicho precepto.

4 Algunos autores, como J. GONZÁLEZ PÉREZ, sostienen que la ley, pese a su dicción literal, no habilita al Tribunal Supremo a inadmitir en sentencia un recurso por la falta de un requisito que se discutió en trámite de admisión del art. 93 LJCA y que se entendió concurrente en ese momento. Así, entiende dicho autor que si *“el artículo anterior –art. 94 LJCA- al regular el escrito de oposición, dispone inequívocamente que en él sólo se podrán alegar causas de inadmisibilidad que no hayan sido rechazadas por el Tribunal en el trámite establecido en el artículo 93”*... es porque la Sala no puede pronunciarse sobre ellas, ya que si estuviera dentro de su jurisdicción, lo lógico es que las partes pudieran insistir en ellas para que la sala ejerciera su potestad”, vid. Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio), Tomo II, 4ª edición, Civitas, Madrid, 2003, p.1.823. Por su parte, J.R. RODRÍGUEZ CARBAJO señala que puede declararse la inadmisión por cuantía siempre que no se haya debatido la cuestión de cuantía en la fase de admisión, vid. “Las reglas para fijar la cuantía en casación (I)”, Actualidad Administrativa [en línea], nº7, La Ley, 2012, Dirección URL: <http://revistas.laley.es>, p. 7.

A nuestro entender, no cabe duda que en una interpretación favorable de la normativa de acceso al recurso de casación, la interpretación que ofrecen estos autores es la adecuada. Ahora bien, dado que, como más adelante advertiremos, el Tribunal Constitucional no entiende aplicable el principio de interpretación favorable en la vertiente de acceso a los recursos al examinar la posible conculcación del derecho a la tutela judicial efectiva, lo cierto es que seguirá siendo difícilmente controlable esta situación de permanente revisión de cuantía que cuenta con el beneplácito del Tribunal Constitucional en STC (Sala Segunda) núm. 210/2002 de 11 de noviembre (RTC 2002/210). Al menos, hasta la entrada en vigor de las disposiciones de la LO 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la LOPJ, referidas al nuevo régimen casacional, las cuales traen consigo cambios sustanciales en el procedimiento del citado recurso que afectan a este punto.

5 Vid. STS de 26 de mayo de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2014/2757). En esa misma línea que justifica la determinación de cuantía en cualquier momento por tratarse de materia de orden público procesal y ser determinante de la procedencia o improcedencia del recurso de casación, vid. STS de 12 de febrero de 1997 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (RJ 1997/2051), por todas citada. Y las más recientes resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: STS de 27 de febrero de 2012 (Sección 2ª) (RJ 2012/4279), STS de 10 de diciembre de 2012 (Sección 1ª) (RJ 2013/731), STS de 8 de abril de 2013 (Sección 2ª) (RJ 2013/3436), STS de 22 de julio de 2013 (Sección 2ª) (RJ 2013/5522), STS de 14 de abril de 2014 (Sección 2ª) (RJ 2014/2616), STS de 14 de julio de 2014 (Sección 2ª) (RJ 2014/4046) y STS de 21 de julio de 2014 (Sección 2ª) (RJ 2014/4104).

Y es que la interpretación de nuestro Alto Tribunal ha supuesto tradicionalmente una limitación de acceso a los recursos de casación y apelación mayor que la prevista legislativamente, al desvirtuar el supuesto de hecho previsto en la norma y adoptar así una doctrina que implica problemas en su aplicación el ámbito tributario y que, según nuestra opinión, resulta difícilmente conciliable con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.

Si bien, la nueva Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial pone fin a buena parte de los problemas existentes en el acceso a la casación al regular un procedimiento novedoso y sustituir el requisito de *summa gravaminis* por el del interés casacional del asunto, con los consiguientes efectos que ello conlleva; lo cierto es que dicho texto legal no entrará en vigor hasta el 1 de octubre de 2015, y, en concreto, las disposiciones que establecen un nuevo régimen casacional no lo harán hasta pasado un año desde su publicación, es decir el 22 de julio de 2016. De ahí que hayamos estimado conveniente mantener la redacción del presente artículo conforme a la vigente LJCA y estudiar la problemática interpretativa del art. 41.3 LJCA desde el punto de vista de la casación y su extrapolación a la apelación⁶, al seguir los tribunales de instancia los criterios interpretativos de nuestro Tribunal Supremo.

Todo ello, sin perjuicio de la necesidad de advertir que a partir del 22 de julio de 2016, transcurrido un año desde la publicación de la presente Ley Orgánica, las consideraciones que aquí se realizan sobre la interpretación jurisprudencial del art. 41.3 LJCA han de tenerse en cuenta exclusivamente, y en la medida de lo posible, en relación con el acceso al recurso de apelación para el que el art. 81.1 a) LJCA prevé una *summa gravaminis* de 30.000 euros.

2. La acumulación objetiva del Art. 41.3 LJCA en la determinación de cuantía

Como hemos advertido líneas antes, el tratamiento de la acumulación a efectos de determinación de cuantía es un buen ejemplo de la intención restrictiva de la LJCA, en lo que se refiere fundamentalmente al acceso al recurso de casación⁷, pero también a la apelación.

La interpretación de nuestro Alto Tribunal ha supuesto tradicionalmente una limitación de acceso a los recursos de casación y apelación mayor que la prevista legislativamente, al desvirtuar el supuesto de hecho previsto en la norma y adoptar así una doctrina que implica problemas en su aplicación el ámbito tributario y que, según nuestra opinión, resulta difícilmente conciliable con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva

6 Aunque las consideraciones que aquí realizamos sobre la virtualidad de la interpretación del art. 41.3 LJCA en el ámbito de la apelación se limiten en la práctica a supuestos de tributación local.

7 La Exposición de Motivos de la LJCA deja constancia, en su redacción, de la gran preocupación existente por el colapso de nuestra jurisdicción, lo que sin duda alguna inspiró las restricciones en el acceso a los recursos. Se contempla en ella la necesidad de sacrificar la doble instancia universal en aras de agilizar la justicia y de elevar la cuantía de la casación, medida rigurosa pero necesaria, dado que las *summa gravaminis*, introducidas por la ley 10/1992, habían resultado insatisfactorias para reducir la carga de trabajo de nuestros Tribunales.

El art.41.3 LJCA establece que *“En los supuestos de acumulación o de ampliación, la cuantía vendrá determinada por la suma del valor económico de las pretensiones objeto de aquéllas, pero no comunicará a las de cuantía inferior la posibilidad de casación o apelación”*.

Se contempla aquí, a efectos de determinación de cuantía de los recursos, la suma de las valoraciones de todas las pretensiones planteadas por un mismo demandante. No obstante, ello no surtirá efecto a la hora de acceder al recurso de apelación o casación, lo cual, según SANTAMARÍA PASTOR es un artificio engañoso *“porque la cuantía real de un litigio... es la suma del valor de todas las pretensiones”*⁸.

En casación o apelación habrá que examinar, según se deduce de este artículo, cada pretensión por separado, para ver si alcanza el umbral cuantitativo que exige la LJCA, y sólo accederá la que alcance dicho umbral. O, dicho de otro modo, la admisión de una pretensión por cumplir con el requisito de cuantía no arrastrará a la admisión al resto de pretensiones acumuladas que por sí solas no alcancen la *summa gravaminis*.

Estimamos más correcta la solución a la que se llega en supuestos de acumulación en vía económico-administrativa. El artículo 35.5 RGRVA prevé que la cuantía a efectos de una reclamación en vía económico-administrativa, en supuestos de acumulación, sea la que corresponda a la de mayor cuantía de las acumuladas. Sin que nada impida que si una liquidación cumple los requisitos de cuantía para acceder al recurso de alzada ordinario que prevé el art. 36 RGRVA, al exceder de 150.000 euros o 1.800.000 euros si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones, el resto de liquidaciones acumuladas a aquélla accedan también a ese recurso, aunque, cada una de ellas, por sí sola, no llegue al umbral cuantitativo⁹. Esta solución parece adecuarse mejor a los problemas de conexidad que presenta la materia tributaria.

Ahora bien, dejando al margen la deseable redacción del art.41.3 LJCA y centrándonos en la realidad legislativa, resulta clave determinar qué es lo que entiende por *“acumulable”* el legislador a efectos de la aplicación de ese art. 41.3 LJCA, para contrastar así la redacción de la norma con la interpretación extensiva del supuesto de hecho que, según nuestra opinión, realiza el Tribunal Supremo con el fin de lograr, prioritariamente, una mayor limitación del número de asuntos que acceden al recurso de casación¹⁰.

La primera cuestión que debemos advertir es que la acumulación a la que se refiere este precepto es una acumulación de tipo jurisdiccional, pues no en vano se trata de una ley reguladora de la jurisdicción contencioso-

8 La ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, op.cit., p.427.

9 Para conocer el funcionamiento de la acumulación en vía económico-administrativa y la repercusión que la misma tiene en el acceso a los recursos limitados por cuantía, es decir, en el acceso al recurso de alzada ordinario, acudiremos a un ejemplo: la Administración Tributaria regulariza varios períodos de IRPF (2013-2014), dando lugar cada uno de ellos a un acto de liquidación. Se liquida así el IRPF 2013 con una cuota de 200.000 euros y 30.000 euros de intereses y, de forma separada, en otro acuerdo de liquidación, el IRPF 2014 con una cuota de 30.000 euros y 2.000 euros de intereses. En este caso, la cuantía de la reclamación, partiendo de la base de que se impugnen todos los conceptos, es la mayor de las dos (230.000 euros) = (200.000+30.000) > (30.000+2.000). Si se pretendiese recurrir en alzada ordinaria la resolución de un Tribunal Económico Administrativo que conociese de ambas liquidaciones acumuladas, al superar la liquidación IRPF 2013 el umbral que exige el art. 36 RGRVA- en este caso 150.000 euros-, la liquidación del IRPF 2014 accedería también pese a no llegar al umbral cuantitativo.

10 M. LUCAS DURÁN destaca el carácter restrictivo de la interpretación del Tribunal Supremo en relación con las normas de cuantía por motivos puramente pragmáticos. Así, señala que *“Este modus operandi de nuestro Alto Órgano Judicial parece en algunos casos regirse más por criterios puramente pragmáticos (pretendiendo la mayor inadmisión posible de asuntos, y por ende, un menor colapso del Tribunal) que por motivos de dogmática jurídica dignos de elogio”*, vid. *“Cuantía e interposición del Recurso Contencioso-Administrativo. Reclamación del Expediente Administrativo”*, Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria, (Dir. I. MERINO JARA), Bosch, Barcelona, 2015, p.251.

administrativa. Sin que entendamos que quepa extenderse a los supuestos de acumulación que hubiesen tenido lugar en vía administrativa, pues no es ése el ámbito en el que despliega sus efectos la LJCA.

Una vez precisado lo anterior, cabe señalar que los tipos de acumulación a los que se refiere el art. 41.3 LJCA son aquéllos que prevén expresamente los arts.34, 36 y 37 LJCA. Así, la regla de la no comunicabilidad que establece el art.41.3 sería aplicable en los siguientes supuestos:

- a. *Acumulación inicial de pretensiones (art.34.1 LJCA)*, que acontece cuando en un mismo proceso jurisdiccional se hacen valer desde el origen diversas pretensiones, todas ellas compatibles, en relación con un único acto administrativo, disposición o actuación.
- b. *Acumulación inicial de recursos (art.34.2 LJCA)*, que tiene lugar cuando, desde el origen del proceso jurisdiccional, el recurrente dirige su pretensión o pretensiones contra *diversos* actos administrativos, disposiciones o actuaciones conexas que, como advierte la doctrina, han de ser “*formalmente distintas, existentes y definitivas*”¹¹.
- c. *Acumulación sucesiva de recursos (art.36.1 LJCA)*, que concurre cuando originariamente el recurrente dirige su pretensión o pretensiones contra un único acto o disposición y con posterioridad solicita la ampliación del recurso, porque antes de emitirse sentencia se dicta o se tiene conocimiento de un acto o disposición conexas con el originariamente recurrido, que merecen ser conocidos en un mismo proceso.
- d. *Acumulación de procesos (art.37.1 LJCA)*, que tiene lugar cuando se encuentran abiertos distintos procesos jurisdiccionales en relación con un mismo acto, disposición o actuación administrativa o en relación con otros conexas, y el órgano jurisdiccional, a propuesta de parte o de oficio, decide su acumulación.

A esas clases de acumulación se refiere el legislador cuando prohíbe la comunicabilidad en casación y apelación en los términos del art.41.3 LJCA. Así, en los primeros supuestos, que son los que pueden plantear mayor problema, si el recurrente impugna un único acto comprensivo de varias pretensiones (acumulación de pretensiones), estaremos a cada una de ellas para examinar si se cumple el requisito de cuantía. De igual forma, si el recurrente impugna varios actos administrativos “*formalmente distintos*” (*acumulación inicial o sucesiva de recursos*), estaremos a cada uno de esos actos por separado para examinar la admisión por cuantía en apelación y casación.

11 J.A. SANTAMARÍA PASTOR, *La ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, op.cit., p.379. Es importante tener en cuenta la expresión “acto formalmente distinto” por contraponerse a la de “acto potencial”, empleada por el Tribunal Supremo en su doctrina reduccionista de cuantía.

Remitimos, asimismo, en el estudio de los supuestos de acumulación, a la obra de J. GONZÁLEZ PÉREZ, *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa*, op.cit., pp.880 y ss., y a la obra dirigida por E. ARNALDO ALCUBILLA Y R. FERNÁNDEZ VALVERDE, *Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa)*, El Consultor, Madrid, 1998, pp.581 y ss.

Trasladando lo anterior al ámbito tributario, puede darse, sin ningún género de duda, acumulación: (i) si se impugnan en vía jurisdiccional diversas resoluciones de Tribunales Económicos Administrativos, (ii) si se impugna un único acto esgrimiendo una pluralidad de pretensiones¹².

2.1. La interpretación de nuestro Tribunal Supremo

Sin embargo, como antes adelantábamos, el Tribunal Supremo extiende la regla de no comunicación de cuantía a acumulaciones para las que entendemos que el legislador no previó la aplicación del art. 41.3 LJCA, en una interpretación que no parece corresponderse con la mejor defensa de la tutela judicial efectiva del art.24 CE.

Podemos pensar en un supuesto frecuente en la práctica judicial, en el que se observa perfectamente ese reduccionismo jurisprudencial: un recurrente pretende anular una única resolución dictada en reclamación económica-administrativa por el Tribunal Económico-Administrativo competente, que a su vez trae causa de un único acto administrativo, como puede ser un acuerdo de liquidación de IVA que regulariza varios períodos de liquidación. Cabe plantearse dónde encontramos en este caso la acumulación jurisdiccional que exige el art. 41.3 LJCA para la aplicación de la regla de no comunicación de cuantía. Ciertamente, entendemos que no se da aquí ninguna acumulación jurisdiccional: ni hay acumulación de pretensiones, pues la verdadera pretensión es de anulación global, ni de recursos en vía jurisdiccional, pues no ha habido una impugnación formal de diversos actos administrativos, ni de procesos.

El Tribunal Supremo reconoce la ausencia de una auténtica acumulación jurisdiccional en este tipo de supuestos, lo que debiera bastar, entendemos, para no ser de aplicación el art.41.3 LJCA, pero concluye aquél que pese a estar limitado el art. 41.3 LJCA a la acumulación jurisdiccional, debe aplicarse también a las acumulaciones que hayan podido tener lugar en vía administrativa, por estar éstas contempladas “virtualmente en el espíritu” de dicho precepto¹³.

12 Respecto a la acumulación de pretensiones, entendemos que si las pretensiones que se acumulan son de anulación y devolución, frecuentes en materia tributaria, no podría aplicarse tampoco la regla del 41.3 LJCA. En efecto, se acumulan pretensiones en vía jurisdiccional, pero el art. 42.1 b) las cuantifica de manera conjunta, como si de una sola pretensión se tratase, dada la complementariedad entre ellas existente. Si es así, no podremos hacer una valoración por separado de cada pretensión, como parece exigir el art. 41.3 LJCA, para el acceso a casación o apelación.

13 Son múltiples las resoluciones que declaran, textualmente, que es indiferente que la acumulación se haya producido en vía administrativa o jurisdiccional para aplicar el art.41.3 LJCA. En este sentido podemos citar, entre otras, las siguientes resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: STS de 16 julio 2012 (Sección 2ª) (RJ 2012\7880), ATS de 10 enero 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013\40252), STS de 4 marzo 2013 (Sección 2ª) (RJ 2013\2244), STS de 8 abril 2013 (Sección 2ª) (RJ 2013\3436), ATS de 11 abril 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013\168626), ATS de 9 mayo 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013\204063), STS de 26 mayo 2014 (Sección 2ª) (RJ 2014\2757), STS de 21 de julio de 2014 (Sección 2ª) (RJ 2014/4104), ATS de 11 septiembre 2014 (Sección 1ª) (JUR 2014\261600) y STS de 29 de enero de 2015 (Sección 2ª) (RJ 2015/314).

Cabe citar, por ser expresivo de esa filosofía reduccionista que inspira la aplicación extensiva del art.41.3 LJCA a la acumulación administrativa, entre otras resoluciones¹⁴, el ATS de 12 de junio de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2014/204400), en el que, en un asunto relativo al Impuesto sobre Sucesiones, se contempla lo siguiente: *“Hay que tener en cuenta, además, que aunque no estamos propiamente ante un supuesto de acumulación de pretensiones comprendido en la letra del artículo 41.3 de la LRJCA, limitado a la acumulación jurisdiccional, sí lo está virtualmente en su espíritu, ya que la finalidad a que alude el precepto es evitar, en lo que aquí interesa, que pueda alterarse el límite cuantitativo previsto en la Ley para el acceso al recurso de casación por un hecho circunstancial y a veces aleatorio, como es una pluralidad de pretensiones o, lo que en este caso es equivalente, un acuerdo de liquidación del impuesto de sucesiones cuyo montante es la suma de varias liquidaciones”*.

No deja de ser cuando menos llamativo que el Tribunal Supremo, contrario a la aplicación de las reglas del procedimiento económico-administrativo en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, por tratarse de procedimientos distintos¹⁵, no tenga reparo en aplicar reglas que rigen en el proceso contencioso-administrativo a acumulaciones que tuvieron lugar fuera del mismo.

Además, aun cuando el legislador hubiese previsto que el art. 41.3 LJCA y su regla de no comunicación de cuantía pudiese operar también para los supuestos de acumulación en vía administrativa, que, reiteramos, no entendemos que sea así, cabría plantearse dónde se encuentra la acumulación en vía administrativa en supuestos como el que antes describíamos, en el que se pretende anular un único acto de liquidación comprensivo de varios períodos de liquidación referentes a un mismo o distintos tributos, o en aquéllos en los que sólo se dictó un acuerdo de derivación de responsabilidad o una única providencia de apremio.

14 En el mismo sentido que el referenciado Auto de 12 de junio de 2014 podemos citar las siguientes resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: ATS de 22 de julio de 2010 (Sección 1ª) (JUR 2010/327178), ATS de 16 de febrero de 2012 (Sección 1ª) (JUR 2012/110922), ATS de 20 de septiembre de 2012 (Sección 3ª) (JUR 2012/338818), ATS de 7 de marzo de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013/118980), ATS de 11 de abril de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013/168628), ATS de 18 de julio de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013/316226).

Esta interpretación extensiva trata de justificarse también por el Tribunal Supremo en resoluciones como el ATS de 10 de enero de 2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2013/52848), en el siguiente sentido: *“pues de lo contrario se permitiría, por la simple y voluntaria agregación de cantidades de diversas procedencias, el acceso a los recursos jerárquicos que de otro modo no se podría franquear, acceso que está legalmente condicionado a que la pretensión ventilada posea una entidad económica suficiente”*.

15 Si bien, en su día, el Tribunal Supremo entendió que incluso antes de acudir a la supletoriedad de la LEC había de estarse a las normas reguladoras del procedimiento administrativo, en concreto al Reglamento anterior en materia de revisión administrativa – vid. J. GONZÁLEZ PÉREZ, *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, op.cit., p. 917 -, en la actualidad entiende inaplicables las reglas del actual RGRVA, como se desprende de multitud de pronunciamientos, entre los que aquí citamos, por clarificador, el ATS de 17 de noviembre de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2012/425): *“como ha dicho esta Sala reiteradamente (por todos, Auto de 15 de enero de 2004 (JUR 2004, 113614) (rec. 2554/2001) una cosa es la determinación de la cuantía en vía económico-administrativa, regulada en el Reglamento de Procedimiento para las Reclamaciones Económico-Administrativas, y otra distinta la fijación de la cuantía del recurso en vía jurisdiccional contencioso-administrativa, regida exclusivamente por las normas contenidas en la Ley reguladora de esta Jurisdicción y por remisión de la misma en ausencia de normativa específica - que no es el caso - por las normas de la legislación procesal civil”*.

Y ello, pese a que la Audiencia Nacional sí ha reconocido la aplicación de la LJCA en la determinación de la cuantía en vía económico-administrativa, por analogía iuris, en determinados supuestos. Vid, entre otras, la SAN de 29 de septiembre de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (JT 2011/1120) y SAN de 5 de diciembre de 2012 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (JT 2013/35) que declaran que, en ocasiones: *“La Ley reguladora de nuestra Jurisdicción puede aceptarse como regla integradora, no tanto por aplicación supletoria, que sería indebida, ni por analogía legis – pues cada régimen legal posee autonomía y se proyecta sobre su propio ámbito de actuación-, pero sí sería aceptable la asunción de los criterios de la LJCA por analogía iuris, esto es, por integración de las normas con los principios generales del Derecho, dado el valor informador de éstos”*.

Ciertamente, en los supuestos acabados de mencionar, no puede haber acumulación administrativa alguna, pues hay un único acto administrativo desde el origen, pero para el Tribunal Supremo la acumulación tuvo lugar en vía administrativa de inspección, de gestión, o en el marco de un procedimiento ejecutivo.

Nos explicamos, pese a que se haya dictado un solo acto administrativo desde el origen, lo cual hace que no sea posible apreciar acumulación alguna, ni siquiera inicial en vía administrativa¹⁶, el Tribunal Supremo entiende que cada uno de esos actos contiene una serie de “actos potenciales”¹⁷, como él mismo denomina, acumulados al amparo del art. 164.5 del RGGI o del art. 176.3 de dicho Reglamento, que no pierden su autonomía e individualidad y a los que debe atenderse a efectos de examinar si alcanzan por separado la *summa gravaminis* establecida para el acceso al recurso de casación y, por extrapolación, al de apelación.

En ese razonamiento lógico deductivo de nuestro Alto Tribunal vemos lo forzado de su interpretación. No sólo aplica el art. 41.3 LJCA a la acumulación administrativa, sino que en ocasiones, ante la ausencia de una verdadera acumulación, por haberse dictado un único acto desde el origen, acude nuestro Tribunal Supremo a los “actos potenciales” que aquél puede englobar. Siguiendo así una interpretación que se aleja, a nuestro juicio, del verdadero espíritu de la norma.

Esos “actos potenciales” a los que acabamos de aludir, se identifican según el Tribunal Supremo, con los *actos administrativos de liquidación* de los tributos, pero también, con *actuaciones de los particulares (repercusiones, autoliquidaciones, retenciones)*. En vista de lo cual, debe recordarse que el art. 41.3 LJCA no hace referencia a las actuaciones particulares como objeto de acumulación, sino tan sólo a la acumulación de pretensiones, procesos o recursos que se dirigen frente a diversos actos, disposiciones o actuaciones de la Administración.

De lo anterior se desprende que habrá de estarse, en opinión de nuestro órgano Supremo, a la cuantía de cada acto administrativo de liquidación o a cada actuación de los particulares, para apreciar la posibilidad de recurrir

16 La ausencia de acumulación inicial en los supuestos de un único acto que liquida cuotas de diferentes ejercicios y períodos es defendida por R. HUESCA BOADILLA, “La cuantía del recurso contencioso-administrativo en materia tributaria y su incidencia en los recursos de casación ordinario y para la unificación de doctrina ante el Tribunal Supremo contra las sentencias de los Tribunales de instancia tras la reforma introducida por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº1, Año 29, La Ley, 2013, p.72, en claro seguimiento de la estela dejada por la obra colectiva *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, coordinada por M. RIVERO GONZÁLEZ, 5ª edición, Aranzadi, Pamplona, 2012, p.523, donde se criticaba la aplicación del 41.3 LJCA al supuesto en que un solo acto administrativo hubiese liquidado cuotas correspondientes a distintos ejercicios, pues “no se ampara en el precepto objeto de comentario, puesto que en tal caso ya no hay ni siquiera acumulación inicial, toda vez que se impugna un solo acto administrativo”.

17 A esa potencialidad, aludía ya el Tribunal Supremo en su STS de 5 de julio de 1991 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 1991/5585) cuando advertía que “si la Corporación ha reunido en las liquidaciones formales referentes a las tres Subestaciones de Transformación las cuotas tributarias correspondientes a varios períodos impositivos y, dentro de cada uno de ellos, a los dos devengos semestrales, lo ha hecho en el ejercicio de su potestad para cobrar, en el momento pertinente o después, el importe de sus créditos tributarios; por ello, que es el ejercicio de un derecho o potestad, nunca puede trascender o anteponerse a las atribuciones de competencia de los Tribunales de Justicia, regidas, en general, por los artículos 18, 21.1 y 24 de la vigente Ley Orgánica del Poder Judicial de 1985 (RCL 1985/1578, 2635 y ApNDL 1975-85, 8375) y 8.2, 10.1.a) y 94.1.a) de la Ley de esta Jurisdicción... De donde, siendo el devengo del impuesto el factor constitutivo de la obligación tributaria y, por tanto, del consecuente acto administrativo de liquidación que la concreta y determina, con los caracteres de acto administrativo autónomo, independiente e individualizable, la acumulación de varios de estos potenciales actos en uno solo no ha de alterar el régimen jurisdiccional de la competencia, desvirtuándolo a merced del criterio de cualquiera de los sujetos tributarios”.

en casación o apelación, al entender aquél que no se pierde la independencia intelectual y jurídica¹⁸ de dichos “actos potenciales” por el hecho de que la Administración Tributaria los acumule en vía de gestión o inspección dando lugar a un único acto administrativo desde el origen. Así como tampoco se pierde si es el recurrente el que lleva a cabo dicha acumulación al cumplir con sus obligaciones tributarias¹⁹.

Expresivo de ese razonamiento jurisprudencial es, entre otras resoluciones, el ATS de 6 de marzo de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2014/109068), al señalar: “Es doctrina reiterada y consolidada de esta Sala, que el

concepto jurídico delimitador de la cuantía a efectos de la admisión del recurso de casación, en materia tributaria, viene configurado por cada acto administrativo de liquidación o por cada actuación de los particulares de cumplimiento de obligaciones tributarias, siendo indiferente que, por razones de eficacia, economía y celeridad, la Administración tributaria, o los sujetos pasivos, acumulen en un mismo expediente administrativo, bien en la vía de gestión e inspección, en la de reclamaciones económicas-administrativas o en los procedimientos ejecutivos, diversos actos de liquidación o diversas actuaciones tributarias (autos de 24 de septiembre de 2009 (JUR 2009, 496219), rec. 807/2009, de 1 de octubre de 2009 (JUR 2009, 451548), rec. 2795/2008, y de 18 de marzo de 2010 (JUR 2010, 131633), rec. 5201/2009, entre otros)”²⁰.

El Tribunal Supremo, al examinar la cuantía de cada *acto administrativo de liquidación* o de cada *actuación de los particulares* y admitir en casación sólo aquéllos que superen el umbral previsto legislativamente, lleva a cabo una fragmentación impeditiva de acceso que también afecta al recurso de apelación y que, como ha advertido MERINO

No deja de ser cuando menos llamativo que el Tribunal Supremo, contrario a la aplicación de las reglas del procedimiento económico-administrativo en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, por tratarse de procedimientos distintos, no tenga reparo en aplicar reglas que rigen en el proceso contencioso-administrativo a acumulaciones que tuvieron lugar fuera del mismo

18 A esa independencia intelectual y jurídica hacen mención, entre otras, las siguientes resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: ATS de 9 de febrero de 2012 (Sección 1ª) (JUR 2012/102804), ATS de 15 de noviembre de 2012 (Sección 1ª) (JUR 2012/401676), ATS de 24 de enero de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013/68809), STS de 4 de marzo de 2013 (Sección 2ª) (RJ 2013/2244) y el ATS de 6 de marzo de 2014 (Sección 1ª) (JUR 2014/109063).

19 Si el obligado tributario presenta en un único modelo las retenciones anuales, cuando debiera hacerlo de forma mensual, también se entenderá que ha habido acumulación. La STS de 19 de mayo de 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2010/5104) señala lo siguiente: “Esta doctrina jurisprudencial no se desvirtúa por el hecho de que las retenciones de las operaciones de seguro del año 1988 se ingresaran, por la parte recurrida, mediante un solo modelo de declaración-liquidación, porque la doctrina expuesta es de aplicación no sólo cuando es la Administración la que acumula varios actos de liquidación en uno solo, sino también “cuando tal acumulación se lleva a cabo por el interesado”.

20 Son múltiples las resoluciones en las que se hace mención al acto administrativo de liquidación o a la actuación de los obligados tributarios de cumplimiento de las obligaciones tributarias, como conceptos jurídicos delimitadores de cuantía. Así, podemos citar, entre otras, las siguientes resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: el ATS de 4 de febrero de 2010 (Sección 1ª) (JUR 2010/96054) que expresamente señala lo siguiente: “el concepto jurídico delimitador de la cuantía a efectos de la admisión del recurso de casación, en materia tributaria, es cada acto administrativo de liquidación o cada actuación de los sujetos pasivos de cumplimiento de obligaciones tributarias, como son las declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones, retenciones, repercusiones y facturas giradas”, ATS de 4 de noviembre 2010 (Sección 1ª) (JUR 2010/411322), ATS de 16 de febrero de 2012 (Sección 1ª) (JUR 2012/110922), ATS de 15 de marzo de 2012 (Sección 1ª) (JUR 2012/140501), ATS de 11 de abril de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013/168628), ATS de 25 de abril de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013/193129) y ATS de 12 de diciembre de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2014/27663).

JARA, se agrava hoy en día tras haber ampliado las obligaciones tributarias su radio de acción y ser cada vez más frecuente la presentación de declaraciones o declaraciones-liquidaciones inferiores al año²¹.

Así, por ejemplo, en el IVA, a efectos de determinación de cuantía, el Tribunal Supremo está a los períodos de liquidación trimestral o mensual, y en el IS e IRPF a la anualidad a efectos de determinación – coincidencia con el período impositivo–, salvo en temas de retenciones en el IRPF que se estará al mes o trimestre, según corresponda. Si en estos casos es complicado, por el fraccionamiento excesivo, llegar a las cuantías exigidas para recurrir en casación, más aún lo es cuando ha de estarse, por separado, a las liquidaciones de IVA a la importación y derechos aduaneros derivadas de cada Documento Único Administrativo, o en supuestos en que se discute la repercusión en el IVA, en cuyo caso se está a cada actuación de repercusión. También lo es cuando lo que se recurre es un único acuerdo de declaración de responsabilidad o una providencia de apremio, en cuyo caso se está a cada uno de los actos de liquidación originarios que determinaron dichos acuerdos o providencias.

El Tribunal Supremo ha optado por entender que el concepto jurídico delimitador de cuantía a efectos de la admisión del recurso de casación, en materia tributaria, eran las *actuaciones particulares*, en unos casos, y los *actos administrativos de liquidación*, en otros, como pudo haber optado por atender al ejercicio económico, pues la ley nada establece al respecto²². O como pudo haber entendido, puestos a reducir, que en todo caso, debía de estarse, a los efectos de determinación de cuantía, a cada devengo, pues es ése el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y en el que realmente se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal. De hecho, confunde nuestro órgano Supremo esos tres términos (período de liquidación, devengo y ejercicio económico)²³.

Además, no podemos dejar de criticar la arbitrariedad en la elección de dicho concepto jurídico delimitador de cuantía. Y plantearnos, así, por qué en tributos como el IVA, en los que no coincide el momento del devengo con el período de liquidación, opta el Tribunal Supremo por estar a cada período de liquidación. Y en otros, como la tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, en los que tampoco se produce coincidencia

21 “La cuantía en el recurso de casación sobre materia tributaria”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* [en línea], nº16, Aranzadi, 2007. Dirección URL: <http://aranzadi.aranzadidigitales/>, pp.1 y 2.

22 Según I. MERINO JARA, “atender a períodos mensuales o trimestrales de liquidación no es algo que venga expresamente previsto a nivel legal, otra cosa es que se llegue a esa interpretación, tanto en el ámbito tributario como en el ámbito de la seguridad social”, vid. *Ibidem*, p. 2.

23 Así, el ATS de 15 de febrero de 2007 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2007/80415) y el ATS de 14 de febrero de 2008 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2008/122512), recaídos en determinación de cuantía de IVA, confunden acto de liquidación con ejercicio económico, que en impuestos como el IVA no son coincidentes, al señalar que “hay que atender exclusivamente al débito principal (cuota) para cada ejercicio económico y no a cualquier otro tipo de responsabilidad como recargos, intereses de demora o sanciones conforme dispone el artículo 42.1.a) de la LRJCA, salvo que cualquiera de estos conceptos, eventualmente, superase a aquélla”. Por su parte, son numerosas las resoluciones que confunden devengo con período de liquidación, especialmente en el IVA. Son un ejemplo de esa confusión terminológica las siguientes resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: STS de 9 julio 2012 (Sección 2ª) (RJ 2012/7783), ATS de 21 de febrero de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013/122749) y ATS de 21 de marzo de 2013 (Sección 1ª) (JUR 2013/125222).

en el sentido expuesto, se está a cada apuesta, es decir, al criterio del devengo y no al período de liquidación de dicho tributo²⁴.

En nuestra opinión, de lo expuesto hasta ahora se observa lo artificioso de la interpretación de nuestro Alto Tribunal, hasta el punto de señalar que no es que opte por la interpretación menos favorable, es que difícilmente respeta el supuesto de hecho previsto en la norma. Algo que tendrá incidencia en la posible vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva que examinaremos más adelante.

En el IVA, a efectos de determinación de cuantía, el Tribunal Supremo está a los períodos de liquidación trimestral o mensual, y en el IS e IRPF a la anualidad a efectos de determinación – coincidencia con el período impositivo-, salvo en temas de retenciones en el IRPF que se estará al mes o trimestre, según corresponda

Y aún podemos ofrecer un argumento adicional que permite dar cuenta de ese carácter forzado al que hemos venido aludiendo. El Tribunal Supremo aplica el art.41.3 LJCA por entender que hay una acumulación de “actos potenciales” englobados en el único acto administrativo dictado y recurrido. Sin embargo, ese tipo de acumulación ni siquiera está previsto, como tal, en el texto que se ocupa de la determinación de cuantía en vía administrativa.

El Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de revisión en vía administrativa, parece prever en su art. 35.2, pese a las dudas que la doctrina y nuestros Tribunales albergaron al respecto en un comienzo²⁵, la determinación de cuantía en supuestos como aquél al que nos referíamos al comienzo de este epígrafe: *único acto administrativo que regulariza varios períodos de liquidación*. Dispone dicho artículo lo siguiente: *“Cuando en el documento en el que se consigne el acto administrativo objeto de la impugnación se incluyan varias deudas, bases, valoraciones o actos de otra naturaleza, se considerará como cuantía de la reclamación interpuesta la de la deuda, base, valoración o acto de mayor importe que se impugne, sin que a estos efectos proceda la suma de todos los consignados en el documento”*.

24 En el ATS de 27 de mayo de 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2010/256574) se atiende, entre otras muchas resoluciones, al criterio del devengo para determinar si se alcanza la *summa gravaminis* en un litigio sobre tasa sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias. El recurrente sostiene que sería congruente estar al período de liquidación y no así al devengo, pero nuestro Alto Tribunal manifiesta su oposición, y dice textualmente: *“el anterior criterio no tiene por qué ser coincidente con el mantenido por esta Sala con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que se trata de una figura tributaria distinta de la que aquí interesa, la tasa fiscal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, con un momento de devengo específico”*. No aclara, a nuestro entender, de forma congruente, por qué se ha de atender a uno u otro criterio, pues el hecho de que se trate de tributos distintos no impide que la solución hubiese de ser la misma: devengo o período de liquidación para determinar la cuantía. Este ATS fue objeto de un incidente de nulidad de actuaciones, que resultó desestimado por ATS de 24 de febrero de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2011/94149).

25 Al poco tiempo de vigencia del RGRVA, algunos autores como J.I. RUIZ TOLEDANO, hacían ver sus más que respetables dudas acerca de cuál era el supuesto al que hacía referencia el art. 35.2. Sostenía aquel autor que *“el RGRVA... parece pretender que si en un mismo documento en el que se plasma el resultado de una actuación administrativa existen varias deudas que no se sumen, a efectos de determinar la cuantía se tenga en cuenta la de mayor importe. Por ejemplo, si el documento incluye liquidación IS 2000 con cuota 130.000 e intereses 30.000 y liquidación IS 2001 con cuota 50.000 e intereses 10.000 pero no se suman y la reclamación impugna todos los componentes la cuantía es 160.000 (130.000+30.000>50.000+10.000). Ahora bien, cabe plantear si esto debe aplicarse también cuando se sumen las diversas deudas. Así, en el ejemplo anterior, si el propio documento sumara la liquidación del IS 2000 (60.000) y 2001 (160.000), dando un resultado de 220.000 euros, parece más razonable entender que la cuantía es precisamente 220.000 euros. En todo caso, como ha sido uno de los puntos en que los últimos años ha existido discusión, conviene para mayor seguridad esperar a que el Tribunal Económico-Administrativo Central se pronuncie de forma expresa sentando la doctrina administrativa procedente”*, vid. El Nuevo Régimen de Revisión Tributaria, La Ley, Madrid, 2006, p.524.

También nuestros Tribunales parecían recelosos de la interpretación que más tarde defendieron, vid. la siguiente nota.

En esos casos, según el art. 35.2 RGVA, habrá de estarse para determinar la cuantía a cada período de liquidación²⁶, de modo que la más elevada de todas será la cuantía de la reclamación interpuesta. Sin que nada impida que si la cuantía de un período de liquidación supera los 150.000 o 1.800.000 euros fijados para acceder al recurso de alzada ordinario, el resto de períodos se admitan también²⁷.

Ahora bien, este art.35.2 del RGRVA no contempla un supuesto de acumulación, es tan sólo una regla de determinación de cuantía de cada acto, como las que contiene nuestro art. 42.1 en la LJCA²⁸.

Y es que no podemos olvidar que, según se desprende del art.35.5 RGRVA, los únicos supuestos que se reconocen como acumulación son los que establece el art.230 LGT²⁹: (a) reclamaciones interpuestas por un mismo interesado, relativas al mismo tributo - se refiere al supuesto en que se impugnen en vía económico-administrativa dos o más actos administrativos "*formalmente distintos*", como puede ser que en vía de inspección se hubiesen dictado dos resoluciones distintas, una liquidadora del IRPF 2013 y otra del IRPF 2014 (b) reclamaciones interpuestas por varios interesados relativas al mismo tributo siempre que deriven de un mismo expediente o planteen idénticas

26 No siempre se manejó, como adelantábamos, el criterio de atender a cada período de liquidación, pese a que el art. 35.2 RGRVA parecía exigirlo. Lo cual es curioso porque el Tribunal Supremo sí lo utilizaba para determinar la cuantía casacional, pese a que la LJCA no contenía norma alguna al respecto.

Remitimos aquí al artículo de F.A. VEGA BORREGO, "La cuantía en las reclamaciones económico-administrativas", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº151, Estudios en Homenaje al Profesor Carlos Palao Taboada, Civitas, 2011, pp.1.007 y ss. Este autor reproduce la línea que mantuvo, en su día, nuestra Audiencia Nacional en diversas resoluciones, contraria a la determinación de cuantía en vía económico-administrativa por período de liquidación, y efectúa una interesante crítica a la misma en la medida en que el art. 35.2 RGRVA parece exigir esa determinación de cuantía por período de liquidación, tal y como más tarde terminaría por reconocer la Audiencia Nacional en resoluciones como: SAN de 23 de abril de 2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª) (JUR 2013/134226) o la SAN de 23 de octubre de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (JUR 2014/267998).

Si bien entendemos que en vía económico-administrativa ha de ser así por la claridad con la que se pronuncia el art. 35.2 RGRVA, negamos que ello pueda extenderse a la vía contencioso-administrativa, por los motivos expuestos.

27 Ilustremos con un ejemplo ese art. 35.2 RGRVA y la interpretación que del mismo hacen nuestros Tribunales. La Administración Tributaria dicta un único acuerdo de liquidación IVA 2012 por una cuantía global de 519.000 euros; según desglose, corresponden al 1º T (200.000 cuota 10.000 intereses) al 2º T (100.000 cuota 3.000 intereses) al 3º T (100.000 cuota 3.000 intereses) y al 4º T (100.000 cuota 3.000 intereses). La impugnación pretendida lo es de todos los conceptos, pues bien, la cuantía es la mayor de ellas 210.000 euros, que es la cuantía del 1º T y que resultó ser más elevada que el resto. Para acceder al recurso de alzada, al cumplir el requisito de cuantía la liquidación del 1º T, por superar los 150.000 euros exigidos en este caso, el resto de trimestres accederán también. En el sentido de comunicabilidad entre períodos de liquidación a efectos de cuantía, F.A. VEGA BORREGO señala lo siguiente: "*no podemos olvidar que el recurso de alzada ordinario a diferencia de lo que sucede en el ámbito del recurso de casación ordinario, podrá interponerse contra todas las obligaciones tributarias que recoja el acto o actos impugnados, siempre que el importe de alguna de ellas supere la cuantía establecida para este recurso- este mismo criterio es aplicable también, como veremos, cuando se produce la acumulación de reclamaciones*", vid. *Ibidem*, p.1.032.

28 Señala J.I. RUIZ TOLEDADO lo siguiente: "*el Proyecto de Real Decreto que aprobaba el Reglamento enviado a información pública mencionaba que en un mismo acto se hubieran acumulado o consignado varias deudas, bases, valoraciones o actos de otra naturaleza, pero la redacción fue modificada probablemente porque podría llevar a confusión respecto al supuesto de acumulación que se comenta posteriormente*", vid. El Nuevo Régimen de Revisión Tributaria, op.cit., p.524.

29 Al momento de escribir estas líneas, el Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que prevé cambios en la redacción del artículo 230 LGT, se encuentra aún en tramitación. De ahí que hayamos optado por mantener, a lo largo del presente trabajo, la redacción vigente del mencionado precepto en la fecha de nuestra última actualización (julio 2015).

Para un estudio detallado de las acumulaciones en vía administrativa remitimos a la obra de J. I. RUIZ TOLEDADO, referenciada líneas antes, así como a las obras de A. BLANES COMPANY "Cuantía y acumulación de las reclamaciones", *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias: Reclamaciones económico-administrativas, recurso potestativo de reposición y procedimientos especiales de revisión*, (Dir. J. GARBERÍ LLOBREGAT), Tomo II, Bosch, Barcelona, 2006, pp.731 y ss. Y al *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria* (Libro conmemorativo del 125 aniversario de la Creación del Cuerpo de Abogados del Estado), Ministerio de Justicia, Aranzadi, Pamplona, 2006, pp.617 y ss.

cuestiones (c) reclamación interpuesta contra una sanción si se hubiera presentado reclamación contra la deuda tributaria de la que derive.

Si la norma reguladora de las acumulaciones administrativas no contempla como verdadero supuesto de acumulación aquél en que un único acto de liquidación contenga la regularización de varios períodos de liquidación, entendemos que menos aún cabe que el Tribunal Supremo realice esa interpretación conforme al art.41.3 LJCA.

Así pues, para determinar si se alcanza la *summa gravaminis* casacional en el supuesto de que se pretenda anular un acto único de liquidación que regularice el primer trimestre de IVA 2012 y el tercer trimestre de IVA 2012, entendemos que la interpretación más adecuada, en la medida en que no hay acumulación jurisdiccional del 41.3 LJCA y que el art.41.1 LJCA exige estar a la pretensión real para determinar cuantía, pasa por sostener que ha de atenderse a la cuota tributaria global que resulta del único acto que se dictó.

Asimismo consideramos, aunque no con la misma vehemencia, que, aun cuando se hubiese producido algún supuesto de acumulación del art. 230 LGT en vía económico-administrativa, la regla del 41.3 LJCA no debería operar por estar prevista ésta para acumulaciones que hayan podido tener lugar en sede jurisdiccional y no en vía administrativa de gestión, de inspección o de reclamación económico-administrativa, como al comienzo de este epígrafe señalábamos.

Es de destacar, en este último sentido, cómo en un supuesto tan evidente de acumulación del art. 230 LGT, como es el de la acumulación de liquidación y sanción, el Tribunal Supremo no ve razones para aplicar el 41.3 LJCA y su regla de no comunicación de cuantía, y en otros supuestos fuerza tanto su interpretación para apreciar una acumulación a la que aplicar la regla de no comunicación del art.41.3 LJCA.

Ya para terminar, queremos recalcar una idea que respalda nuestra crítica a la interpretación forzada de nuestro Tribunal Supremo, máxime cuando afecta al acceso al recurso de casación. El control de legalidad, finalidad característica del recurso de casación, ha de tenerse presente en toda interpretación que se haga de las normas reguladoras de dicho recurso. Y, como a continuación tendremos ocasión de señalar, la interpretación del art.41.3 LJCA por nuestro Alto Tribunal puede comprometer esa finalidad de control de legalidad.

2.2. Problemas originados por la interpretación del art.41.3 LJCA

2.2.1. Conexidad entre tributos o períodos de liquidación

Si el Tribunal Supremo sostiene que ha de estarse a la cuantía de cada acto de liquidación de cada tributo a efectos de admitir el recurso de casación y, por ende, el de apelación, cabe plantearse qué sucede si varias liquidaciones de tributos periódicos tienen su origen en un único hecho o si la regularización de un tributo implica necesariamente la regularización de otro. Estamos pensando, en ese último caso, en la interrelación entre IVA asimilado a la importación e impuestos especiales, entre IVA a la importación y derechos aduaneros o entre IP e IRPF, por citar algunos de los múltiples casos que pueden darse.

Esta materia requiere sin duda de un estudio individualizado, pero merece ser traída a colación porque se puede observar aquí cómo la interpretación del Tribunal Supremo del art. 41.3 LJCA compromete especialmente la finalidad del recurso de casación.

La doctrina actual del Tribunal Supremo hemos visto que se fundamenta en lo que denomina “*independencia jurídica y lógica*” de cada acto de liquidación. Y defiende, por tomar alguno de los ejemplos de conexidad antes expuestos, que en supuestos en los que se dicta un único acuerdo de liquidación que regulariza IVA a la importación y derechos aduaneros, habrá que atender, por separado, a las liquidaciones que por dichos conceptos se deriven de cada Documento Único Administrativo. Sin que la admisión en casación de los derechos aduaneros correspondientes a un determinado DUA suponga la admisión, por conexidad, del IVA a la importación derivado de ese mismo DUA, si no alcanza éste, por sí solo, la *summa gravaminis* establecida y viceversa.³⁰

Cabe preguntarse entonces qué sucederá si el Tribunal Supremo declara que la regularización de derechos aduaneros que llevó a cabo la Administración era contraria a derecho. *¿Pueden mantenerse con apariencia de legalidad unas regularizaciones de IVA a la importación si uno de los componentes de su base imponible – derechos aduaneros- es declarado contrario a derecho con la consiguiente anulación de la liquidación que a él se refiere, y todo ello, por el mero hecho de que el IVA a la importación, por sí sólo, no llega a la summa gravaminis, según una interpretación del Tribunal Supremo, que ni siquiera parece exigirse por la LJCA?*

Ciertamente, creemos que no. Según nuestro parecer, como regla de mínimos, la admisión de una liquidación, por cumplir el requisito de cuantía, debiera arrastrar consigo al resto de liquidaciones que, habiendo sido objeto de regularización en el mismo acuerdo, presenten conexidad con aquélla. Así, se evitaría que un recurso como el de casación, que debe servir para controlar y depurar ilegalidades, termine por constatar la existencia en la vida jurídica de actos que incurrir en algún tipo de vicio de legalidad pero que no fueron depurados por no llegar a la cuantía exigida, según la estricta interpretación de nuestro Alto Tribunal. Como lo demuestra el hecho de que otros conexos con aquél, que alcanzaban la cuantía exigida, sí hayan sido anulados por el Tribunal Supremo en casación.

2.2.2. Prorrrateo y razonabilidad en supuestos de regularización global

Además, al considerar nuestro Tribunal Supremo, como regla general, que hay que estar a la cuantía de cada uno de los períodos de liquidación de un tributo a los efectos que hemos venido examinando, cabe plantearse un nuevo problema referente a qué sucede si la Administración tributaria gira una liquidación global por todo el período de regularización sin desglose de datos por cada uno de los períodos de liquidación del tributo en cuestión.

30 En este sentido de obviar la conexidad entre IVA a la importación y derechos de importación, podemos citar por expresivo, entre otros muchos, el ATS de 16 diciembre 2010 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2011\46378), en el que se dice textualmente lo siguiente: “Pues bien, aunque la cuantía litigiosa quedó fijada en 775.159,87 euros, lo cierto es que los actos originariamente impugnados traen causa de las liquidaciones tributarias giradas a la compañía mercantil recurrente, por los conceptos tributarios de Derechos de Importación e Impuesto sobre el Valor Añadido a la Importación e intereses, y el recurso de casación presentado por la parte recurrente no supera la cuantía casacional fijada en el artículo 86.2 b) de la LRJCA respecto de la liquidación practicada en concepto de IVA a la Importación y los intereses, en el que se reclama una deuda, en cada uno de los tres DUAs que no supera el umbral cuantitativo establecido legalmente: 38.584,53, 28.439,43 y 33.460,79 euros, para el IVA y 19.137,14, 13.142,23 y 14.366,02 euros para los intereses de demora... Por lo tanto, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 93.2.a) de la LRJCA, debe declararse la inadmisión parcial del presente recurso, por no ser susceptible de casación la resolución impugnada en lo referente a la liquidación relativa al IVA a la Importación y los intereses de demora, sin que a tal conclusión obste la alegación vertida por la parte recurrente referida a que estamos ante un acto único por un importe superior al umbral casacional y la íntima conexión entre ambos impuestos derivados de un mismo hecho imponible, pues como este Tribunal ya ha tenido ocasión de establecer en casos similares (AATS de 14 de Febrero de 2008 y 30 de septiembre de 2010, recursos: 3356/2007 y 1916/2010) el hecho de que se dictase un único Acuerdo de liquidación cuyas cuotas son superiores a 150.000 € no permite concluir que resulta admisible el recurso por ambos impuestos. Tal alegato no puede conciliarse con lo que dispone el artículo 41.3 de la Ley Jurisdiccional vigente, ya que es irrelevante que se hayan girado unas únicas liquidaciones por los conceptos de Derechos de Importación e IVA a la Importación, pues las mismas se refieren a diferentes impuestos. En este mismo sentido auto de este Tribunal de 18/02/2010, recaído en el recurso nº 4639/2008”.

Nuestro Alto Tribunal ha venido entendiendo que la carga de la prueba en relación con la suficiencia de cuantía corresponde al recurrente. En ese sentido, entre otros muchos, el ATS de 11 de Septiembre de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2014/261600) advierte que *“es carga de la parte recurrente la acreditación y justificación de que la cuantía del proceso a los efectos del acceso al recurso de casación supera el límite cuantitativo antedicho, y su falta conlleva la inadmisión del recurso (por todas, Sentencias de este Tribunal de 13 de abril de 2011 -rec. 1896/2006 -, 17 de febrero de 2011 -rec. 3311/2006 -)”*.

Esta interpretación se mantiene, hasta sus últimas consecuencias, por nuestro órgano Supremo y así, defiende éste, como regla general, que ante la falta de datos por período de liquidación se prorrateará – distribuirá– la cuota, los intereses y las sanciones globales resultantes de la regularización, entre tantos períodos de liquidación como hayan sido regularizados (en porciones iguales), salvo prueba en contrario del recurrente.

Es expresiva de esta interpretación, entre otras, la STS de 21 de julio de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2014/4104), en la que se sigue un prorrateo ciertamente ajustado para negar la suficiencia de cuantía de cada uno de los períodos de liquidación. En este supuesto, la Administración Tributaria dicta un acuerdo de liquidación que regulariza el IVA 1997, 1998 y 1999, sin que en él consten desglosados los componentes de la deuda por período de liquidación, sino tan sólo por anualidad. El Tribunal Supremo entiende que, pese a que la liquidación de uno de los ejercicios (cuota 52.380,58 euros) supera el límite cuantitativo para el acceso a casación en unificación de doctrina (18.000 euros)³¹, lo cierto es que *“distribuyendo el importe total de la liquidación anual practicada trimestralmente el importe de cada uno de ellos es inferior a los 18.000 euros, sin que la parte recurrente haya demostrado, tal y como le correspondía, que alguna de las liquidaciones trimestrales resultantes supera el límite casacional por razón de la cuantía”*³².

Ahora bien, frente a esta regla general podemos encontrar otros pronunciamientos en los que la misma Sala y Sección del Tribunal Supremo resuelve, respecto de otros litigantes, supuestos sustancialmente iguales de forma

31 Con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 37/2011 de medidas de agilización procesal, se preveía una *summa gravaminis* de 18.000 euros para el acceso a la casación en unificación de doctrina.

32 Esa regla de prorrateo por cada período de liquidación, a falta de desglose, salvo prueba del recurrente, se sigue desde hace décadas para impedir el acceso a la casación de asuntos cuya cuota global regularizada sí que alcanza la *summa gravaminis* exigida. Así, podemos citar las siguientes resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: ATS de 4 de mayo de 2001 (Sección 1ª) (JUR 2001/194017), ATS de 24 de febrero de 2005 (Sección 1ª) (JUR 2005/98929), ATS de 12 de marzo de 2009 (Sección 1ª) (JUR 2009/195946), ATS de 29 de septiembre de 2011 (Sección 1ª) (JUR 2011/369122), ATS de 19 de enero de 2012 (Sección 1ª) (JUR 2012/62067) y el ATS de 9 de febrero de 2012 (Sección 1ª) (JUR 2012/102909) que en un supuesto de determinación de cuantía en IVA asimilado a la importación e Impuesto Especial de Hidrocarburos, hace la siguiente afirmación *“A ello debe añadirse, como se ha expuesto, que es carga de la recurrente en casación justificar que la cuantía, a los efectos de admisión, supera los 150.000 euros, carga procesal que no ha sido cumplida por la recurrente, que ni siquiera ha hecho referencia, aunque fuera de forma aproximada, a las cuotas mensuales que serían resultantes, siendo que únicamente ella puede realizar tal cálculo y justificación, pues únicamente ella posee los datos necesarios para determinación de los momentos del devengo y las cuantías de los suministros de gasóleo bonificado”*. Y más recientemente: STS 26 de noviembre de 2012 (Sección 2ª) (RJ 2012/11010), STS de 26 de diciembre de 2012 (Sección 2ª) (RJ 2013/1708), STS de 21 de enero de 2013 (Sección 2ª) (RJ 2013/245), STS de 6 de febrero de 2013 (Sección 2ª) (RJ 2013/2061), STS de 14 de abril de 2014 (Sección 2ª) (RJ 2014/2617), STS de 14 de julio de 2014 (Sección 2ª) (RJ 2014/4046) y STS de 19 de enero de 2015 (Sección 2ª) (RJ 2015/207). De forma expresa aluden al prorrateo de sanciones por período de liquidación, entre otras: el ATS de 7 de abril de 2005 (Sección 1ª) (JUR 2005/136655) y la STS de 18 de noviembre de 2010 (Sección 2ª) (RJ 2010/8558).

contradictoria, adoptando una postura favorable a la admisión. Con la afectación que ello entraña para la seguridad jurídica y para con el propio principio de igualdad en la aplicación judicial de la norma³³.

Así, nuestro Alto Tribunal, en ocasiones, ha optado por estar a la cuota, intereses o sanciones en términos globales de cuantificación, sin efectuar prorrateo alguno, con fundamento en razonamientos de diversa índole: falta de linealidad o regularidad en las operaciones, falta de datos desglosados en el expediente o, simplemente, porque no era posible presumir razonablemente la falta de cuantía por cada período de liquidación si no se disponía de desglose que certificara esa ausencia de *summa gravaminis*. Si bien compartimos dichos argumentos, desconocemos por qué son empleados en determinados pronunciamientos y obviados en otros idénticos, pues lo cierto es que la operación de prorrateo a falta de desgloses en la liquidación o en el expediente no permite presumir con garantías y razonabilidad, en la gran mayoría de supuestos, la falta de cuantía de alguno de los períodos de liquidación.

En seguimiento de esa postura favorable a la admisión cabe destacar, entre otras resoluciones, el ATS de 7 de julio de 2005 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2005/232824), que apeló a la falta de “linealidad” de los ingresos de IVA para evitar el prorrateo. Dispuso así que *“el hecho de haberse practicado por la Inspección la liquidación en períodos semestrales ha impedido conocer la cantidad dejada de ingresar en cada uno de los trimestres objeto de inspección (art. 71.3 del RD 1642/1992 por el que se aprobó su Reglamento del Impuesto), pues los ingresos sujetos a IVA no se producen de forma lineal al igual que no se soportan de la misma forma las cuotas deducibles, resultando en consecuencia imposible estimar la cuota que debe imputarse a cada período trimestral”*.

Y más recientemente, el ATS de 20 de enero de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2011/67815), en el que nuestro Tribunal Supremo atendió a la cuantía global de regularización a efectos de examinar el cumplimiento de la *summa gravaminis*, al no haber un mínimo de garantías que permitiese asegurar la insuficiencia de cuantía de alguno de los períodos de liquidación. Se trataba de un supuesto de derivación de responsabilidad de IVA, en el que el IVA del año 2001 (cuantía 263.817,64 euros) alcanzaba, en términos anuales, la *summa gravaminis* establecida para el acceso a casación³⁴, pero no así, si se seguía la regla general y se distribuía la cantidad anual entre los distintos períodos de liquidación, es decir, en cuatro trimestres. El Tribunal Supremo optó por estar a la cuantía anual y señalar así que *“En cuanto a la otra liquidación, correspondiente al ejercicio 2001, no es posible presumir con un mínimo de garantías que la cuantía total se deba distribuir en proporciones iguales en atención a cada periodo de devengo del impuesto, habida cuenta de la falta de datos en las actuaciones y de que la liquidación de los ejercicios 1996 y 1997, cuyo desglose mensual sí que figura en los autos, ofrece resultados muy desiguales respecto de cada mensualidad”*.

33 La STC núm. 38/2011 de 28 de marzo (RTC 2011/38) resume la doctrina constitucional sobre el derecho a la igualdad en la aplicación judicial de la ley, que exige para entender vulnerado aquél: *tertium comparationis*, mismo órgano judicial (Sala y Sección), alteridad y que el cambio de criterio sea *ad casum* o *ad personam*, singularizado y sin vocación de generalidad.

No será difícil encontrar pronunciamientos que cumplan con los tres primeros requisitos, pero más difícil será que el Tribunal Constitucional admita la concurrencia del requisito de cambio de criterio *ad casum* o *ad personam*. Buena muestra de dicha reticencia es la STC núm.7/2015 del Pleno de 22 de enero de 2015 (RTC 2015/7), donde, pese a la existencia de resoluciones coetáneas y posteriores en sentido contrario a la recurrida en amparo, el Tribunal Constitucional entiende que la recurrida seguía un criterio generalizado y no constituía una solución *ad casum* o *ad personam*. Sin perjuicio ello, del Voto Particular formulado al respecto y al que desde aquí remitimos.

34 Con anterioridad a la entrada en vigor de la ley 37/2011 de medidas de agilización procesal, la *summa gravaminis* establecida para el acceso a la casación ordinaria se situaba en los 150.000 euros.

Cabe plantearse cuál es la diferencia entre la citada resolución y la STS de 21 de julio de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2014/4104), que enunciábamos al comienzo como regla general de prorrateo, para que se llegue en ellas a soluciones contrapuestas. O, por citar una de la misma Sección y mismo año, cuál es la diferencia con el ATS de 29 de Septiembre de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2011/369122), el cual en materia de IVA inadmitió un recurso de casación por razón de cuantía, pese a que uno de los ejercicios de IVA

(1997, cuota 42.479.084 pesetas = 255.304,41 euros) superaba, en términos anuales, la cuantía casacional aplicable al supuesto de autos (150.000 euros), por entender que distribuida la cuantía por trimestres, no se alcanzaría dicho umbral, siendo carga del recurrente probar lo contrario. Recordemos que en el ATS de 20 de enero de 2011, líneas antes reproducido, había llegado a la solución contraria con una cuantía prácticamente idéntica³⁵.

La regla general de que la carga de la prueba de cuantía por período de liquidación corresponde al recurrente quiebra en ocasiones, como hemos visto, y como expresamente se señala en la STS de 10 de marzo de 2011 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2011/2052). En este caso, el Tribunal Supremo traslada la carga de la prueba al Abogado del Estado, parte recurrida, que es quien alega la insuficiencia de cuantía y quien ha de acreditar dicho aserto, sin que pueda limitarse a sembrar la duda acerca de dicha insuficiencia.³⁶

Otro buen ejemplo de quiebra de la regla general, y uno de los últimos que hemos encontrado, es el que nos ofrece la STS de 12 de julio de 2012 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2012/7826) que resuelve un recurso de casación interpuesto contra una liquidación girada en concepto de intereses de demora por el IVA, ejercicio 2002.

Era, en cierto modo, previsible que la Sección 2ª del Tribunal Supremo decidiese distribuir esos intereses en cuatro trimestres o doce meses si fuese el caso, salvo que la parte recurrente probase otra cosa, pues ésa era su postura mayoritaria, y así lo esperaba el propio Abogado del Estado, como de la resolución se desprende. Sin embargo, la Sección 2ª se aparta de su criterio general y sostiene lo siguiente *“lo cierto es que la Administración realiza una sola y*

Según nuestro parecer, como regla de mínimos, la admisión de una liquidación, por cumplir el requisito de cuantía, debiera arrastrar consigo al resto de liquidaciones que, habiendo sido objeto de regularización en el mismo acuerdo, presenten conexidad con aquélla

35 Podemos advertir también la admisión al recurso de casación, por cuantías globales, a falta de datos individualizados y sin cargar con la prueba de suficiencia de cuantía al recurrente, en otras resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: ATS de 20 de octubre de 2005 (Sección 1ª) (JUR 2006/8000), ATS de 2 de febrero de 2006 (Sección 1ª) (JUR 2006/117062), ATS de 13 de diciembre de 2007 (Sección 1ª) (JUR 2008/55053), ATS de 13 de marzo de 2008 (Sección 1ª) (JUR 2008/170332), ATS de 23 de abril de 2009 (Sección 1ª) (JUR 2009/218203) y ATS de 24 de marzo 2011 (Sección 1ª) (JUR 2011/154397). Y en materia de sanciones: ATS de 17 de febrero de 2011 (Sección 1ª) (JUR 2011/175298) y STS de 14 de febrero de 2011 (Sección 2ª) (RJ 2011/1398).

36 Por el interés de la resolución, reproducimos la siguiente aseveración de la STS de 10 de marzo de 2011: *“Mas lo cierto es que en el caso que nos ocupa, el análisis de las declaraciones trimestrales, y de las dos declaraciones resúmenes realizadas, y la propia regularización llevada a cabo por la Administración, en modo alguno permite hacer a efectos de la cuantía un desglose por trimestre, únicamente resta una suma global que evidentemente sí supera el mínimo establecido para el acceso a la casación. En definitiva, existen dudas que no han sido despejadas a los efectos de la delimitación pretendida, y siendo el Sr. Abogado del Estado quien cuestiona que se supere la summa gravaminis, le correspondía acreditar dicho aserto, y no limitarse simplemente a sembrar la duda, si a ello unimos el principio pro actione y el de tutela judicial efectiva, que aun respetándose con una resolución motivada de inadmisibilidad de concurrir causa al efecto, mejor se satisface con una resolución que resuelva el fondo del asunto, por lo que procede rechazar la causa de inadmisibilidad invocada.”*

exclusiva liquidación correspondiente al ejercicio de 2002 por adquisiciones intracomunitarias, sobre una base conjunta de 714.161,86 euros, sobre la que gira la totalidad de los intereses reclamados; resultando, a la vista de lo actuado y de la diligencia en la que se hace constar todas las facturas en las que se reflejan las operaciones, poco menos que imposible desglosar y distinguir cada período, debiéndose, en todo caso, imputar la causa torpe a la propia Administración que dicta un único acto sin distinción alguna, y sin que por ello pueda la misma beneficiarse de los defectos por la misma provocados”.

Esta resolución, de forma certera, a nuestro entender, dispuso que la distribución de cuantía en porciones iguales, por períodos de liquidación, no era posible ante la falta de datos individualizados, y que en todo caso había que imputar a la propia Administración la causa torpe de dictar un único acto sin distinción alguna de cuantías por períodos de liquidación.

En efecto, consideramos que la falta de concreción de las cuantías por período de liquidación por parte de la Administración Tributaria no puede perjudicar al recurrente. El Tribunal Supremo no puede seguir cargando con la prueba al recurrente y distribuyendo en porciones iguales la cuantía por cada uno de los períodos de liquidación, si aquél no logra probar otra cosa, en supuestos en los que, como sucede en la STS de 6 de febrero de 2013 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2013/2061), el recurrente *“no ha encontrado ni en el acta de inspección, ni en su Informe Ampliatorio, ni por supuesto en la sentencia objeto de Recurso de Casación, ningún elemento que le permita discernir cuáles son las cuotas de las liquidaciones mensuales por el impuesto en cuestión, razón por la cual presenta el recurso por la totalidad de la deuda tributaria liquidada”*.

Entendemos que compete a la Administración Tributaria hacer los desgloses³⁷, ya que es ella la que realmente puede explicar el origen de sus cálculos y las cantidades regularizadas que corresponden a uno u otro período. No tiene sentido cargar con la prueba de la suficiencia de cuantía al recurrente, cuando es la Administración Tributaria la que ostenta mayor *facilidad probatoria*. A este respecto, no está de más recordar la doctrina del Tribunal Supremo acerca de la carga de la prueba y su modulación por el principio de buena fe en la vertiente procesal, que parece

37 La STS de 23 de octubre de 2001 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2002/125), ante la falta de desglose de las sanciones por período de liquidación, está a la cuantía global de la sanción, por ser a la Administración a quien corresponde hacer los desgloses pertinentes. Decía así: *“De cuanto se lleva razonado resulta claramente la necesidad de desestimar el recurso. Sin embargo, la Sala ha de destacar que, en la estructura de la liquidación originariamente recurrida, aparecen –perfectamente diferenciados por ejercicios, conceptos, bases y trimestres–, los diferentes actos liquidatorios que contiene. Pero, así como en materia de intereses se refleja, con el mismo detalle, su correspondencia con cada liquidación, no sucede lo propio cuando se trata de la sanción por infracción de omisión impuesta, que aparece calculada, en vez sobre cada cuota, conforme ocurre con las liquidaciones de intereses, sobre la suma de las cuotas, es decir, sobre los 12.599.715 ptas. a que esta última asciende, arrojando una cuantía de 6.299.857 ptas. (50% sobre la expresada suma de cuotas). Al ser así y no corresponder a la Sala efectuar los desgloses que sólo a la Administración incumbían, y al sobrepasar esta sanción la cuantía necesaria para ser examinada en casación, procede el análisis de su ajuste a Derecho, habida cuenta que su impugnación ha sido articulada a través del motivo cuarto, en el que se denuncia la infracción, por aplicación indebida, del art. 79.a) LGT (RCL 1963, 2490; NDL 15243), versión originaria, a cuyo amparo fue impuesta la sanción”*.

contener el art. 217.7 de la LEC de aplicación supletoria: el *onus probandi* debe recaer sobre la parte que tiene más facilidad para asumirlo, como es la Administración en este supuesto³⁸.

No tiene tampoco sentido seguir cargando con la prueba al recurrente y prorratar las cuantías por períodos de liquidación, a falta de desglose, toda vez que nuestros Tribunales Económico-Administrativos han reconocido la necesidad de que sea la Administración tributaria la que ofrezca datos individualizados por período de liquidación. Así lo han manifestado en relación con el IVA, donde exigen que la liquidación se practique con expresa indicación de datos individualizados por trimestre o mes, sin que resulten admisibles las liquidaciones en términos anuales, aunque el acta y el acuerdo de liquidación sí que puedan recoger la suma algebraica, siempre y cuando queden perfectamente identificadas las deudas correspondientes a cada período de liquidación³⁹.

Si ello es así, estamos ante un reconocimiento del error de la Administración al no individualizar las cuantías por período de liquidación, que no puede seguir perjudicando al recurrente.

3. La tutela judicial efectiva y la interpretación jurisprudencial en materia de cuantía

Hemos podido examinar en el epígrafe anterior cómo la interpretación del art. 41.3 LJCA por parte de nuestro Tribunal Supremo trae consigo soluciones poco razonables. Lo cual es lógico, en cierta medida, pues se altera el supuesto de hecho de la norma, al entender el Tribunal Supremo que es de aplicación a las acumulaciones acontecidas en vía administrativa, cuando el legislador previó la misma para las acumulaciones de tipo jurisdiccional.

De acuerdo con esta premisa, cabe plantearse en qué medida puede colisionar dicha interpretación extensiva con el derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24 CE. Debemos comenzar por señalar que la tarea se presenta difícil.

38 A este respecto podemos citar la STS de 20 de febrero de 2012 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2012/4129) que señala lo siguiente: “En definitiva, cada parte soporta la carga de la prueba de las condiciones fácticas de la norma en que se basa su pretensión; regla, a veces, corregida por el criterio de la mayor facilidad de una de las partes en la aportación de la prueba concreta y por el de la participación del órgano jurisdiccional en la investigación de los hechos. En este sentido se ha manifestado en ocasiones el Tribunal Supremo; así, en Sentencia de 20 mar. 1989 (RJ 1989, 2240), señala: «... El principio de la buena fe en la vertiente procesal puede matizar, intensificar o alterar la regla general sobre distribución de la carga de la prueba en aquellos casos en los que para una de las partes resulta muy fácil acreditar un dato de difícil prueba para la otra...». Igualmente, en Sentencia de 26 jul. 1996 (RJ 1996, 6316), expresamente se señala que el *onus probandi* se traslada a la Administración cuando es ella la que tiene en sus manos la posibilidad de certificar sobre los extremos necesitados de prueba. Por consiguiente, ha de atenderse también al cumplimiento de la doctrina legal que, dentro del marco del juego de la carga de la prueba, atribuye, en definitiva, el “*onus probandi*” a quien, por su posición y función, dispone o tiene “más facilidad” para asumirlo (SSTS de 16 de diciembre de 2002 (RJ 2003, 527), rec. de cas. 5562/1998, y de 2 de febrero de 2004 (RJ 2004, 1024), rec. de cas. 3156/2001, entre otras). En la misma línea de trasladar la prueba a quien tenga más facilidad probatoria se pronuncian las siguientes resoluciones de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo: STS de 20 de marzo de 1989 (Sección 1ª) (RJ 1989/2240), STS de 16 de diciembre de 2002 (Sección 4ª) (RJ 2003/527) y STS de 6 de octubre de 2010 (Sección 4ª) (RJ 2010/7007).

39 Vid. en este sentido la Resolución del TEAC de 29 de junio de 2010 (JT 2010/751) y el comentario que realiza R. FALCÓN Y TELLA en su artículo “La invalidez de las liquidaciones de IVA referidas al año completo (Res. TEAC 29 junio 2010) y sus consecuencias”, *Quincena Fiscal* [en línea], nº17, Aranzadi, 2010. Dirección URL: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>

Nuestro Tribunal Constitucional ha venido señalando que el derecho de acceso a los recursos es un derecho de configuración legal y que, como tal, corresponde a los Jueces y Tribunales la decisión sobre la verificación de requisitos y presupuestos exigidos normativamente para el acceso a los mismos⁴⁰.

El único control que efectúa nuestro Tribunal Constitucional sobre las interpretaciones jurisdiccionales de las normas que regulan el acceso a los recursos es puramente externo. Se limita dicho Tribunal al control constitucional de los siguientes parámetros: motivación, ausencia de error material patente, de arbitrariedad y de irrazonabilidad lógica. Sin que, conforme a la doctrina consolidada, pueda éste controlar el hecho de que los jueces opten o no por la interpretación más favorable de acceso al recurso, pues el principio *pro actione* sólo opera en fase de acceso a la jurisdicción pero no en la fase de acceso a los recursos⁴¹.

Así, la STC núm. 90/2013 de 22 de abril (RTC 2013/90), entre otras muchas, resume adecuadamente la doctrina que acabamos de exponer cuando advierte lo siguiente: *“Así en el acceso a la jurisdicción, se proscribe no sólo la arbitrariedad, irrazonabilidad o el error patente, sino también aquellas decisiones de inadmisión -o de no pronunciamiento sobre el fondo- que por su rigorismo, por su formalismo excesivo o por cualquier otra razón revelen una clara desproporción entre los fines que aquellas causas de inadmisión -o no pronunciamiento sobre el fondo- preservan y los intereses que sacrifican”*⁴². *En el acceso al recurso, por el contrario y salvo en materia penal, operan en esta jurisdicción constitucional los tres primeros criterios, pero no el último”*.

Sin duda alguna, es criticable esa protección de segundo grado que se da al acceso a los recursos frente al acceso a la jurisdicción. En ese sentido, debemos acoger, como nuestras, las palabras que el Magistrado del Tribunal Constitucional D. EUGENI GAY MONTALO pronunció en el Voto Particular que formuló respecto del ATC (Sala Segunda) de inadmisión, núm.140/2002 de 23 de julio (RTC 2002/140 AUTO), dictado en el recurso de amparo núm.623/2001: *“el principio «pro actione» no sólo ha de jugar en el acceso a la jurisdicción, sino también en la fase de acceso al recurso, en la medida en que es posible mantener que cuando el legislador ha querido dos instancias”*⁴³ *lo hace para garantizar, precisamente, la identidad de parámetros constitucionales cualesquiera que sean los derechos alegados. Creado un recurso por el legislador, su ejercicio quedaría así integrado entre los derechos constitucionales protegidos en el art. 24.1 CE (RCL 1978, 2836 y ApNDL 8375) y, con ello, dotado de la protección del recurso de amparo con las mismas garantías constitucionales que el acceso a la jurisdicción”*.

40 En ese sentido podemos citar múltiples resoluciones: la STC (Sala Primera) núm. 204/2012 de 12 de noviembre (RTC 2012/204), la STC núm. 90/2013 de 22 de abril (RTC 2013/90), o la más reciente, entre otras muchas, STC núm.7/2015 del Pleno de 22 de enero 2015 (RTC 2015/7).

41 Podemos encontrar múltiples resoluciones que niegan la aplicación del principio *pro actione* en la fase de acceso al recurso, pues es un criterio plenamente asentado en la actualidad. Por citar alguna resolución, aparte de la ya referenciada STC núm. 90/2013 de 22 de abril: STC (Pleno) núm.58/1995 de 10 de marzo (RTC 1995/58), STC (Sala Segunda) núm. 164/2004 de 4 de octubre (RTC 2004/164), STC (Sala Segunda) núm. 265/2006 de 11 septiembre (RTC 2006/265), STC (Sala Primera) núm. 246/2007 de 10 diciembre (RTC 2007/246) y la más reciente STC núm.7/2015 del Pleno de 22 de enero de 2015 (RTC 2015/7).

42 El control de decisiones de inadmisión que por su rigorismo, por su formalismo excesivo o por cualquier otra razón revelen una clara desproporción entre la función que cumple la exigencia formal y las consecuencias para la efectividad de la tutela, no siempre estuvo exento. Aun cuando se entendía de forma generalizada que el principio *pro actione* no jugaba con la misma intensidad en fase de acceso a los recursos, lo cierto es que había resoluciones que seguían reacias a desvincular del todo este principio del control de las interpretaciones sobre el acceso a los recursos y se mostraban partidarias de controlar interpretaciones rigoristas que incurriesen en la quiebra mencionada. Podemos citar: ATC (Sala Segunda) núm.308/1999 de 13 diciembre (RTC 1999/308 AUTO), STC núm. 189/1999 de 25 octubre (RTC 1999\189), STC (Sala Primera) núm. 218/2001 de 31 octubre (RTC 2001\218), STC (Sala Primera) núm. 13/2002 de 28 enero (RTC 2002\13).

43 Entendemos que la conclusión a la que llega el Voto Particular puede predicarse respecto a cualquier recurso creado por el legislador, sea de carácter ordinario o extraordinario.

Ahora bien, más allá de la crítica que merece la ausencia de control del principio *pro actione* en el acceso a los recursos, hay una cuestión que debemos tener presente. Una cosa es que el Tribunal Constitucional, conforme a su doctrina, no otorgue amparo por haberse vulnerado el derecho a la tutela judicial efectiva al seguir nuestro Tribunal Supremo una interpretación de las normas posible a la luz del texto legal aunque contraria al principio *pro actione*. Y otra muy distinta, es que el Tribunal Constitucional no pueda otorgarlo cuando la interpretación del Tribunal Supremo no es que sea contraria al principio *pro actione*, sino que impone límites de acceso no previstos en la norma, como sucede en la interpretación que el Tribunal Supremo efectúa del art. 41.3 LJCA.

No tiene tampoco sentido seguir cargando con la prueba al recurrente y prorratear las cuantías por períodos de liquidación, a falta de desglose, toda vez que nuestros Tribunales Económico-Administrativos han reconocido la necesidad de que sea la Administración tributaria la que ofrezca datos individualizados por período de liquidación

El Tribunal Constitucional podría, sin apartarse de su doctrina actual, controlar ese tipo de interpretaciones. Pues, junto con el clásico control externo del Tribunal Constitucional: motivación, arbitrariedad, irrazonabilidad y error patente, encontramos un parámetro, citado en menor número de ocasiones⁴⁴, pero reconocido por la reciente STC núm. 7/2015 del Pleno de 22 de enero 2015 (RTC 2015/7) cuando reproduce la doctrina sobre vulneración de tutela judicial efectiva: *“El control constitucional que este Tribunal debe realizar de las resoluciones judiciales dictadas sobre los presupuestos o requisitos de admisión de los recursos tiene carácter externo, pues no le corresponde revisar la aplicación judicial de las normas sobre admisión de recursos, salvo en los casos de inadmisión cuando ésta se declara con base en una causa legalmente inexistente...”*

Conforme a ese parámetro, entendemos que el Tribunal Constitucional debería entrar a revisar la aplicación judicial del Tribunal Supremo cuando éste interpreta que el art. 41.3 LJCA se refiere también a acumulaciones administrativas, pues no hay causa legal que lo ampare, desde el momento en que dicho órgano reconoce que el art. 41.3 LJCA se refiere a las acumulaciones jurisdiccionales. No es un problema de interpretación favorable, sino de que se efectúa una interpretación sin sustento legal.

Ahora bien, las posibilidades de que dicho control se produzcan son mínimas a la luz de la última jurisprudencia constitucional. Prueba de ello es la postura que adopta la STC del Pleno de 22 de enero de 2015, anteriormente mencionada, en la que se convalida la interpretación que el Tribunal Supremo efectúa del art. 89.1 LJCA⁴⁵. Nuestro

44 Hacen mención igualmente de la exigencia de que la interpretación del Tribunal Supremo esté basada en una causa legalmente existente las siguientes resoluciones, entre muchas otras: STC núm. 125/2008 de 20 octubre (RTC 2008\125) y la STC (Sala Primera) núm. 186/2008 de 26 diciembre (RTC 2008\186).

45 Debemos aclarar que la STC del Pleno de 22 de enero de 2015 sí que otorga amparo, por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva, al aplicarse la doctrina que establece la exigencia de que el escrito de preparación contenga mención de los preceptos y jurisprudencia infringida a escritos de preparación presentados con anterioridad a la adopción del nuevo criterio, pese a que el recurrente había puesto la máxima diligencia al presentar un escrito de adaptación a los nuevos requisitos exigidos tan pronto como tuvo conocimiento de la doctrina jurisprudencial. De hecho en la decisión del Tribunal Constitucional lo que realmente se convierte en argumento de peso no es la aplicación retroactiva, sino la máxima diligencia que se aprecia en el recurrente.

Pero, en ningún caso, entiende que la vulneración de dicho derecho venga dada por la interpretación, en cierto modo, “creativa” de nuestro Tribunal Supremo en relación con el art. 89.1 LJCA.

órgano Supremo entiende que el escrito de preparación del recurso de casación ordinario que se interpone frente a sentencias de la Audiencia Nacional ha de contener los concretos preceptos o jurisprudencia que se reputen infringidos, cuando ciertamente este requisito no lo impone el artículo 89.1 LJCA, que dice textualmente: *“El recurso de casación se preparará ante la Sala que hubiere dictado la resolución recurrida en el plazo de diez días, contados desde el siguiente al de la notificación de aquélla, mediante escrito en el que deberá manifestarse la intención de interponer el recurso, con sucinta exposición de la concurrencia de los requisitos de forma exigidos”*. Pese a lo anterior, el Tribunal Constitucional declara que *“la generalización como requisito procesal de la necesidad de expresar los motivos del recurso de casación en el escrito de preparación entra en el ámbito de la interpretación jurisprudencial de los requisitos para acceder al recurso de casación”*.

Es decir, el Tribunal Constitucional parece amparar cualquier interpretación de la legalidad, aunque sea de creación jurisprudencial y aunque no haya causa legal existente en la que apoyarse. Ese planteamiento es objeto de crítica, de manera acertada, según nuestro entender, en el Voto Particular que formula XIOL RIOS⁴⁶ y en el que se defiende la vulneración de tutela judicial efectiva al no apoyarse la inadmisión del Tribunal Supremo en una causa legalmente existente, y porque en definitiva, *“la cuestión no reside, por consiguiente, en que el Tribunal Supremo haya realizado una nueva interpretación de las previsiones de la LJCA acerca de la preparación del recurso de casación, lo cual en sí mismo no puede objetarse, sino en que esta interpretación al incorporar nuevos requisitos que alteran el sistema establecido por el legislador conduce a resultados irrazonables”*.

Resultados irrazonables que, hemos constatado, se producen también en la interpretación del art. 41.3 LJCA y que pueden afectar incluso a la pervivencia en el mundo jurídico de ilegalidades constatadas, como quedó expuesto al referirnos al problema de la conexidad entre tributos o períodos de liquidación. Lo cual, sin duda, hace necesario que el Tribunal Constitucional avance en la línea de controlar interpretaciones carentes de sustento legal, pues de lo contrario se puede acabar alterando la configuración originaria que el legislador había concebido para los recursos de casación y apelación⁴⁷.

4. Reflexiones finales

El estudio previo ha pretendido poner de manifiesto la existencia de múltiples obstáculos en el acceso a los recursos de apelación y casación, que no vienen dados únicamente por la *summa gravaminis* establecida legislativamente, sino también por la existencia de doctrina jurisprudencial que fuerza la interpretación de la norma hasta el punto de defender que el art.41.3 LJCA se aplica a las acumulaciones administrativas por estar completadas éstas “virtualmente en su espíritu”.

46 Al Voto Particular formulado por XIOL RIOS se adhieren otros tres Magistrados: ASUA BATARRITA, ORTEGA ÁLVAREZ Y VALDÉS DALRÉ.

47 Como señala J. GARBERÍ LLOBREGAT: *“si el Tribunal Constitucional hubiese caído en la cuenta de que los medios de impugnación constituyen una innegable garantía esencial de la actividad procesal, entonces, en buena lógica, debería haber concluido en que el derecho a acceder y utilizar los mismos, tanto en la esfera civil como en la penal, claramente forma parte integrante del derecho fundamental a un proceso con todas las garantías – art.24.2 CE-. De haber sido así, además (y como de hecho acontece en la esfera procesal penal, véase infra), el derecho a los recursos en los procesos no penales tendría un encaje directo en la Constitución y, por ende, el legislador ordinario, que ahora puede hacer y deshacer a su antojo sobre ellos, tendría absolutamente cercenadas las posibilidades de convertir en irrecurribles las resoluciones judiciales que considerase oportuno (o, llegado el caso, todas ellas), lo que hoy en día, insistimos, puede hipotéticamente llevar a cabo con entera libertad”*, vid. *El derecho a la tutela judicial efectiva en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Bosch, Barcelona, 2008, pp. 137 y 138.

Esa exégesis “virtual” no debiera impedir el acceso al instituto casacional que tiene por cometido principal la depuración de ilegalidades de nuestro ordenamiento jurídico y menos aún ser convalidada, en su caso, por el Tribunal Constitucional en su tradicional control externo de la interpretación de la legalidad ordinaria. Pero tampoco debiera hacerlo en relación con el recurso de apelación, el cual podría estar llamado a cumplir en el futuro un papel fundamental en la depuración de errores judiciales dado el marcado carácter excepcional del nuevo régimen de casación que prevé la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.

El problema interpretativo descrito parece haber llegado a su fin en el ámbito casacional, al suprimir la Ley Orgánica mencionada la *summa gravaminis* establecida para este medio impugnatorio e instituir en su lugar el criterio del interés casacional, tal como había reclamado la doctrina en los últimos tiempos⁴⁸, en favor de un recurso eficaz en el cumplimiento de la función *nomofiláctica* y orientadora de tribunales inferiores, que no se veía colmada por el requisito de cuantía como determinante de acceso, pues como acertadamente advirtió SANTAMARÍA PASTOR: “*medir la importancia de un litigio en función estricta de la cuantía es un perfecto despropósito porque en nuestro tiempo la primera tiene cada vez menos que ver con la segunda*”, y es que, como argumenta este autor, ya no estamos ante un proceso de mera reclamación de cantidad en el que podría tener encaje dicho criterio de delimitación de importancia⁴⁹.

Desde luego, la medida parece bienintencionada y congruente con la finalidad de nuestro recurso de casación, aunque dado que se pasa de una admisión reglada a una admisión discrecional, sin tradición previa en la historia de nuestra jurisdicción contencioso-administrativa, habrá que esperar que no se produzcan abusos en la apreciación

48 Antes de la aprobación de la LO 7/2015, de 21 de julio, por la que se modifica la LOPJ, el interés casacional únicamente estaba previsto para la inadmisión contemplada en el art. 93.2 e) LJCA. Sin embargo, han sido numerosos los autores que se han mostrado proclives a la introducción del interés casacional como criterio de acceso a la casación. Podemos citar, entre otros, a E. SIMÓN ACOSTA en su obra “El recurso de casación en materia tributaria: a propósito de su reciente reforma”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* [en línea], nº829, Aranzadi, 2011. Dirección URL: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>, p. 1. En el mismo sentido, J. HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, “La elevación del umbral para acceder a los recursos en el orden contencioso-administrativo como medida de agilización procesal”, *Actualidad Administrativa* [en línea], nº21, La Ley, 2011. Dirección URL: <http://revistas.laley.es>, pp.8 y ss. Y R.C. CANCIO FERNÁNDEZ, “Y el common-law llegó, por fin, al Tribunal Supremo”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* [en línea], nº871, Aranzadi, 2013. Dirección URL: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>.

También desde la práctica procesal se venía pidiendo ese cambio. En los últimos tiempos era frecuente encontrar resoluciones en las que el propio Abogado del Estado solicitaba la admisión por interés casacional, aun cuando el asunto presentase insuficiencia de cuantía. Véanse en este sentido los ATS de 5 de junio de 2014 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) (JUR 2014\188131 y JUR 2014\188275). Y es que incluso, en ocasiones, el propio Tribunal Supremo había cuestionado el criterio de cuantía como delimitador de la importancia de los asuntos, véase la STS de 15 de junio de 2002 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) (RJ 2002/5384), donde advertía lo siguiente: “*En un sistema casacional como el vigente en España, en que el acceso al Tribunal Supremo no está supeditado a la demostración de la conveniencia de un pronunciamiento jurisprudencial, como ocurre con los sistemas de «certiorari», la necesidad de observar rigurosamente los presupuestos de admisibilidad, inclusive éste de la cuantía que no es ciertamente el mejor considerado o justificado en el terreno de los principios, resulta insoslayable*”. En sentido contrario, J.R. RODRIGUEZ CARBAJO muestra sus recelos con ocasión del estudio del Anteproyecto de LOPJ de 4 de abril de 2014, texto partidario de mantener la admisión reglada en el recurso de casación ordinario, con pervivencia de la *summa gravaminis* actual, a la par que instrumentaba un recurso de admisión discrecional por interés casacional. Razonaba RODRIGUEZ CARBAJO que “*En esa concepción, los recursos- que ya no merecerían esa denominación- no constituyen un derecho subjetivo del ciudadano sino una concesión graciable del Poder que toma una decisión excepcional de admitir un porcentaje ínfimo de aquéllos que se le han presentado. Los recursos no cumplen ya una función de tutela de los derechos subjetivos e intereses legítimos sino de tutela del interés general apreciado discrecionalmente por el Tribunal; se trata de una especie de gigantesco recurso de casación en interés de ley*”. Ahora bien, no se cerraba aquél a la articulación de un recurso basado en el interés casacional, siempre que éste se agregase a los ya existentes (recursos de casación ordinario, en unificación de doctrina e interés de ley), no como sustitutivo de ellos, vid. “La casación contencioso-administrativa en el Anteproyecto de la nueva LOPJ”, *Actualidad Administrativa* [en línea], nº6, La Ley, 2014. Dirección URL: <http://revistas.laley.es>, pp.19 y 20.

49 La Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, op.cit, p.412.

Es necesario continuar en la búsqueda de medios alternativos de resolución de conflictos que podrán desempeñar un papel fundamental y también examinar la conveniencia de generalizar la doble instancia en la jurisdicción contencioso-administrativa, dejando, en todo caso, a un lado interpretaciones como la efectuada por el Tribunal Supremo en relación con el art. 41.3 LJCA

del interés casacional, como señalaba la Exposición de Motivos del Anteproyecto de LOPJ de 4 de abril de 2014⁵⁰.

Ahora bien, deseamos señalar que la medida no puede ser concebida de forma aislada si se pretende una auténtica descongestión de nuestra jurisdicción. Es necesario continuar en la búsqueda de medios alternativos de resolución de conflictos que podrán desempeñar un papel fundamental y también examinar la conveniencia de generalizar la doble instancia en la jurisdicción contencioso-administrativa⁵¹, dejando, en todo caso, a un lado interpretaciones como la efectuada por el Tribunal Supremo en relación con el art. 41.3 LJCA.

La aproximación a la jurisdicción civil y la consiguiente ruptura con el principio de jerarquía del acto como determinante de la competencia contencioso-administrativa es una idea que no puede caer en el olvido, pues en una jurisdicción en la que la gran mayoría de los asuntos se conocen en única instancia, la masificación de recursos ante el Tribunal Supremo está asegurada, en esa huida hacia delante de todo recurrente que busca el agotamiento de las instancias y recursos judiciales.

5. Bibliografía

- E. ARNALDO ALCUBILLA Y R. FERNÁNDEZ VALVERDE, *Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Comentarios a la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa)*, El Consultor, Madrid, 1998, pp.581 y ss.
- A. BLANES COMPANY, "Cuantía y acumulación de las reclamaciones", *Revisión e impugnación de actuaciones tributarias: Reclamaciones económico-administrativas, recurso potestativo de reposición y procedimientos especiales de revisión*, (Dir. J. GARBERÍ LLOBREGAT), Tomo II, Bosch, Barcelona, 2006, pp.731 y ss.
- R.C. CANCIO FERNÁNDEZ, "Y el common-law llegó, por fin, al Tribunal Supremo", *Actualidad Jurídica Aranzadi* [en línea], nº871, Aranzadi, 2013. Dirección URL: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>.

50 La Exposición de Motivos del Anteproyecto de LOPJ de 4 de abril de 2014 disponía lo siguiente: "La admisión puramente discrecional de los recursos de casación en todos los casos no sólo tropezaría con pautas muy arraigadas en nuestra cultura jurídica, sino que podría prestarse a abusos".

51 Apuntaba E. SIMÓN ACOSTA esta solución de generalizar la doble instancia: "una vez reconducido el recurso de casación a sus justos límites, sería necesario generalizar la doble instancia", vid. "El recurso de casación en materia tributaria: a propósito de su reciente reforma", op.cit., p.1.

- › R. FALCÓN Y TELLA, "La invalidez de las liquidaciones de IVA referidas al año completo (Res. TEAC 29 junio 2010) y sus consecuencias", *Quincena Fiscal* [en línea], nº17, Aranzadi, 2010. Dirección URL: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>.
- › J. GARBERÍ LLOBREGAT, *El derecho a la tutela judicial efectiva en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*, Bosch, Barcelona, 2008, pp. 137 y 138.
- › J. GONZÁLEZ PÉREZ, *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, Tomo II, 4ª edición, Civitas, Madrid, 2003, pp.880, 917 y 1.823.
- › J. HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, "La elevación del umbral para acceder a los recursos en el orden contencioso-administrativo como medida de agilización procesal", *Actualidad Administrativa* [en línea], nº21, La Ley, 2011. Dirección URL: <http://revistas.laley.es>, pp.8 y ss.
- › R. HUESCA BOADILLA, "La cuantía del recurso contencioso-administrativo en materia tributaria y su incidencia en los recursos de casación ordinario y para la unificación de doctrina ante el Tribunal Supremo contra las sentencias de los Tribunales de instancia tras la reforma introducida por la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de medidas de agilización procesal", *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº1, Año 29, La Ley, 2013, p.72.
- › M. LUCAS DURÁN, "Cuantía e interposición del Recurso Contencioso-Administrativo. Reclamación del Expediente Administrativo", *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*, (Dir. I. MERINO JARA), Bosch, Barcelona, 2015, p.251.
- › I. MERINO JARA, "La cuantía en el recurso de casación sobre materia tributaria", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi* [en línea], nº16, Aranzadi, 2007. Dirección URL: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>, pp.1 y 2.
- › MINISTERIO DE JUSTICIA, *Manual de Revisión de Actos en Materia Tributaria* (Libro conmemorativo del 125 aniversario de la Creación del Cuerpo de Abogados del Estado), Aranzadi, Pamplona, 2006, pp.617 y ss.
- › M. RIVERO GONZÁLEZ (coord.), *Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 1998*, 5ª edición, Aranzadi, Pamplona, 2012, p.523.
- › J.R. RODRÍGUEZ CARBAJO, "¿Agilización procesal o eliminación procesal?", *Actualidad Administrativa* [en línea], nº19, La Ley, 2011. Dirección URL: <http://revistas.laley.es>, pp.13 y 14.
- › J.R. RODRÍGUEZ CARBAJO, "Las reglas para fijar la cuantía en casación (I)", *Actualidad Administrativa* [en línea], nº7, La Ley, 2012, Dirección URL: <http://revistas.laley.es>, p. 7. _
- › J.R. RODRIGUEZ CARBAJO, "La casación contencioso-administrativa en el Anteproyecto de la nueva LOPJ", *Actualidad Administrativa* [en línea], nº6, La Ley, 2014. Dirección URL: <http://revistas.laley.es>, pp.19 y 20.

- › J.I. RUIZ TOLEDANO, *El Nuevo Régimen de Revisión Tributaria*, La Ley, Madrid, 2006, p.524.
- › J.A. SANTAMARÍA PASTOR, *La ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa*, 1ª edición, Iustel, Madrid, 2010, pp.379, 412, 427 y 956.
- › E. SIMÓN ACOSTA, "El recurso de casación en materia tributaria: a propósito de su reciente reforma", *Actualidad Jurídica Aranzadi* [en línea], nº829, Aranzadi, 2011. Dirección URL: <http://aranzadi.aranzadidigital.es>, p. 1.
- › F.A. VEGA BORREGO, "La cuantía en las reclamaciones económico-administrativas", *Revista Española de Derecho Financiero*, nº151, Estudios en Homenaje al Profesor Carlos Palao Taboada, Civitas, 2011, pp.1.007 y 1.032.

