

CAPÍTULO X

Estudio comparado de los tribunales económico-administrativos

Francisco José Cañal García

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.

Letrado del Tribunal Supremo

SUMARIO. 1. Introducción. 2. El origen de los tribunales económico-administrativos (TEA). 3. El actual papel de los TEA en el sistema de justicia tributaria. 4. La naturaleza de los TEA, en particular su función jurisdiccional. 5. Disfunciones por la posible disparidad entre criterios administrativos y judiciales. 6. Necesidad de agotamiento de la vía administrativa o recurso *per saltum*. 7. Debate sobre la conveniencia de los TEA y su actual configuración. Propuestas. 8. Bibliografía.

1. Introducción

Tiene una gran tradición en nuestro ordenamiento la existencia de unos órganos específicos para la revisión de los actos administrativos sobre la aplicación de los tributos y la imposición de sanciones tributarias, al margen de algunos otros supuestos de revisión establecidos normativamente. Dichos órganos son el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) y los tribunales económico-administrativos regionales (en adelante TEAR), locales (en adelante TEAL) y municipales (en adelante TEAM).

Conviene inicialmente disipar una posible perplejidad. La legislación distingue entre los tribunales económico-administrativos locales y municipales, porque durante largo tiempo no existieron los llamados TEAM; solo existían dos tribunales locales, los correspondientes a Ceuta y Melilla. Posteriormente, la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local (BOE de 17/12/2003) reconoció la posibilidad de

implantar una figura similar en el ámbito local, adoptando en este caso la denominación habitual de TEAM, manteniéndose la denominación de TEAL para los correspondientes a las citadas ciudades autónomas.

El objetivo de la inclusión en esta obra de un apartado sobre los TEA es el de tomarlos como punto de referencia o comparación con los tribunales administrativos de recursos contractuales. En función de esta finalidad se repasarán aquí algunas cuestiones más relevantes de la problemática jurídica que presentan los TEA, expuestas en el orden que figura en el sumario.

2. El origen de los tribunales económico-administrativos (TEA)

En la configuración de la impugnación de actos administrativos son posibles dos modelos alternativos:

- Por un lado, un sistema de revisión a cargo de órganos administrativos, es decir, llevado a cabo por la propia Administración. Este es el llamado sistema de revisión gubernativa o de justicia retenida. El máximo exponente de estos órganos revisores, en derecho comparado, es el Consejo de Estado francés.
- Por otro lado, un sistema de revisión a cargo de órganos del poder judicial. En este caso la impugnación se realiza ante jueces y tribunales. Este sistema es llamado de justicia delegada¹.

En España, en el orden administrativo, llegó un momento en el que se impuso el sistema de revisión en vía judicial (justicia delegada), aunque hasta ese momento —durante el siglo XIX— había habido alternancia de ambos sistemas.

Dentro del ámbito judicial, la revisión de actos tributarios se fue configurando como una jurisdicción especial —llamada económico-administrativa—, y las resoluciones de sus tribunales eran revisables en casación ante el Tribunal Supremo. Posteriormente, esta jurisdicción especial fue adoptando una forma de vía administrativa. A la par, se fue ensanchando la revisión de sus resoluciones por órganos propiamente judiciales: no solo podía llevarla a cabo el Tribunal Supremo en la casación, sino que adquirieron competencias las audiencias territoriales (hoy tribunales superiores de justicia) y la Audiencia Nacional.

Así, en el sistema actual de recursos contra actos tributarios coexisten ambas modalidades de revisión de forma sucesiva: en primer lugar, actúa

1. Ambos calificativos del ejercicio de la justicia, retenida y delegada, están tan asentados que se recogen en el Diccionario de la Real Academia Española, en la entrada "jurisdicción".

la llamada revisión de jurisdicción retenida, económico-administrativa (revisión en vía administrativa), y después la revisión de jurisdicción delegada, contencioso-administrativa (revisión en vía judicial)².

3. El actual papel de los TEA en el sistema de justicia tributaria

En resumen, actualmente la revisión de actos administrativos se realiza, en primer lugar, por parte de la propia Administración, en la llamada vía administrativa o económico-administrativa. Si resulta necesario continuar la revisión, se hace posteriormente por los órganos judiciales en la llamada vía judicial.

Pero es lugar de común encuentro para la doctrina tributaria la crítica al actual sistema de revisión de actos tributarios. Lejos de considerarla una forma óptima de revisar los actos de aplicación de los tributos, los académicos han expuesto profusamente que el sistema adolece de disfunciones y provoca perjuicios tanto para la Administración como para los administrados³.

La revisión de actos tributarios en la vía administrativa tiene peculiaridades con respecto a la revisión administrativa general, lo cual influye también en la actuación de la posterior vía judicial. Así, una de las peculiaridades es la existencia de un procedimiento específico en el ámbito administrativo, la reclamación económico-administrativa. Para su resolución son competentes unos órganos administrativos creados al efecto: los antes mencionados tribunales económico-administrativos (TEA). En estos dos elementos se aparta la revisión de actos tributarios de la revisión del resto de actos administrativos.

En este sentido señala el artículo 213 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo LGT) sobre medios de revisión:

“Los actos y actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias podrán revisarse, conforme a lo establecido en los capítulos siguientes, mediante:

2. Una historia de la evolución de la revisión administrativa en general y tributaria en particular puede verse en Rozas (2020). Concluye este autor: “Constituye, así, la revisión de los actos de naturaleza tributaria una excepcionalidad en la estructura de la justicia administrativa española que, para otros ámbitos y con carácter general, está concentrada en la llamada jurisdicción contencioso-administrativa” (p. 40).

3. “[...] el modelo español de resolución de controversias tributarias presenta carencias estructurales notorias que condicionan de forma evidente el derecho del contribuyente al justo proceso, a la tutela judicial efectiva”. Véase Rozas (2020: 38). Además, pueden citarse también como obras significativas en este sentido y que abordan la problemática desde perspectivas diferentes: Ferreiro Lapatzta (2005) y Lago Montero (2018).

- a) Los procedimientos especiales de revisión.
- b) El recurso de reposición.
- c) Las reclamaciones económico-administrativas”.

A diferencia de las reclamaciones económico-administrativas, los recursos especiales y el recurso de reposición se rigen por normas iguales a la revisión administrativa general, en cuanto a los procedimientos y órganos competentes para la resolución.

4. La naturaleza de los TEA, en particular su función jurisdiccional

Para determinar qué son los TEA cabe plantear inicialmente la cuestión de si tienen carácter de órganos jurisdiccionales. La Constitución Española, en el artículo 117.3 —dentro del Título VI: “Del Poder Judicial”—, reserva el ejercicio de esta potestad exclusivamente a juzgados y tribunales⁴. Por tanto, se deriva de aquí el criterio de que solo pueden juzgar los órganos que están integrados en el poder judicial. Si tuviéramos en cuenta solo una primera impresión, podría obtenerse una respuesta afirmativa en cuanto al carácter jurisdiccional de los TEA, pues estos órganos reciben la denominación de tribunales, que parece reservada a los órganos colegiados de impartición de justicia incardinados en el poder judicial. Pero, yendo un poco más allá, esta cuestión de la naturaleza de los TEA puede examinarse, al menos, desde dos perspectivas: una orgánica y otra funcional.

Desde el punto de vista orgánico, podría reconocerse a los TEA el carácter de órgano jurisdiccional si se integrasen en el poder judicial. Pero no es esto lo que establece nuestro ordenamiento sobre la incardinación orgánica de los TEA. El Real Decreto 682/2021, de 3 de agosto, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Función Pública, establece en su artículo 7.1: “Dependerán de la Secretaría de Estado de Hacienda, el Tribunal Económico-Administrativo Central y, a través de éste, los Tribunales Económico-Administrativos regionales y locales, sin perjuicio de su independencia funcional en la resolución de las reclamaciones económico-administrativas”. Esta característica también está recogida en el artículo 228 LGT, que establece que los TEA actuarán con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias. Por tanto, los TEA tienen independencia, pero solo funcional, no orgánica.

4. “El ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan”.

La perspectiva funcional nos lleva a examinar si los TEA ejercen materialmente una actividad jurisdiccional. Para dictaminarlo se ha de partir del significado del término jurisdicción. Ciertamente esta es una palabra polisémica, pero es útil aquí tomar el significado de competencia que tiene un órgano para decidir una cuestión litigiosa según normas jurídicas. En este sentido no hay dificultad para admitir que los TEA desarrollan función jurisdiccional. Esta conclusión puede parecer contradictoria con lo establecido en el mencionado artículo 117.3 de la Constitución Española; pero la afirmación constitucional aparece matizada en la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio de 1985; en adelante LOPJ). Su artículo 2.1 prevé: “El ejercicio de la potestad jurisdiccional, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados en las leyes y en los tratados internacionales”. Si bien, a continuación, el artículo 3.1 establece: “La jurisdicción es única y se ejerce por los Juzgados y Tribunales previstos en esta Ley, sin perjuicio de las potestades jurisdiccionales reconocidas por la Constitución a otros órganos”.

Pero el eventual carácter de órganos jurisdiccionales de los TEA ha de examinarse también desde el punto de vista del derecho de la Unión Europea. En el ámbito del derecho interno no presenta especial problema el reconocimiento de su función jurisdiccional —como se acaba de exponer—, pues la LOPJ reconoce que pueden ejercer jurisdicción órganos que se encuentran fuera del poder judicial. Ahora bien, si se tiene en cuenta el derecho de la Unión Europea, se ha de advertir que este otorga a los órganos jurisdiccionales la competencia de plantear ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE) cuestión prejudicial sobre la interpretación de los tratados, cuando alguno de sus preceptos sea relevante para la resolución de un asunto sobre el que estén conociendo⁵. En este caso, como ha apuntado el Tribunal Supremo: “Lo que está en juego es aclarar su responsabilidad a la hora de garantizar la correcta aplicación del Derecho de la Unión y, por extensión, los derechos que este ordenamiento reconoce a los ciudadanos”⁶.

5. El artículo 267 TFUE (antiguo artículo 234 TCE) dice:

“El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial:

a) sobre la interpretación de los Tratados;

b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión.

Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo”.

6. Sentencia de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo (STS) 4371/2021, de 16 de noviembre de 2021 (n.º de recurso: 2871/2020), FD 2.º *in fine*.

Para saber si los TEA tienen carácter de órganos jurisdiccionales, desde la perspectiva del derecho de la Unión Europea, se ha de atender a las normas comunitarias que han perfilado qué órganos de los diferentes Estados pueden recibir ese calificativo, pues se requiere que sea un órgano jurisdiccional quien plantee una cuestión prejudicial. ¿Son órganos jurisdiccionales los TEA a la luz del derecho europeo?

En este punto, sobre los tribunales económico-administrativos, se ha producido una evolución en las resoluciones del TJUE. La sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), estableció la doctrina de que los TEA tenían el requerido carácter jurisdiccional, pero esa doctrina fue rectificada por la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, C-274/14.

La sentencia Gabalfrisa había afirmado que los órganos económico-administrativos tienen la independencia necesaria para poder ser considerados órganos jurisdiccionales, en el sentido del artículo 267 TFUE. Lo admitía por “la separación funcional entre los servicios de la Administración Tributaria responsables de la gestión, liquidación y recaudación” de los impuestos, por una parte, y, por otra, porque el órgano revisor resuelve “las reclamaciones presentadas contra las decisiones de dichos servicios sin recibir instrucción alguna de la Administración Tributaria” (apartado 39).

Posteriormente, la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, C-274/14, revisó dichos criterios y declaró que no es posible que el TEAC plantee una cuestión prejudicial porque, por su falta de independencia, no puede calificarse de “órgano jurisdiccional” a efectos del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Con recopilación de criterios emanados en otros pronunciamientos, argumenta lo siguiente para apreciar la independencia de los órganos judiciales:

- La independencia resulta esencial en el mecanismo de remisión prejudicial (sentencia de 27 de febrero de 2018, Associação Sindical dos Juizes Portugueses, C-64/16, EU:C:2018:117, apartado 43).

- La independencia implica no estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación (*idem* 44).

- La inamovilidad de los miembros del órgano constituye una garantía inherente a la independencia judicial (sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de septiembre de 2006, Wilson, C-506/04, EU:C:2006:587, apartado 51, y sentencia Associação Sindical dos Juizes Portugueses, apartado 45) y solo admite excepciones por motivos legítimos, imperiosos y proporcionales.

- La independencia conlleva la imparcialidad del órgano, cuyo único interés ha de ser el de la estricta aplicación de la norma jurídica (sentencia de 16 de febrero de 2017, Margarit Panicello, C-503/15).
- El órgano que juzga ha de tener la calidad de tercero con respecto a la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida (sentencia de 30 de marzo de 1993, Corbiau, C-24/92, apartado 15, y sentencia TDC, apartado 29).
- La independencia y la imparcialidad han de estar garantizadas por reglas sobre la composición del órgano, el nombramiento, la duración del mandato y las causas de inhibición, recusación y cese de sus miembros (sentencia TDC, apartado 32).

En resumen, el Tribunal de Justicia cuestiona la independencia (especialmente la inamovilidad) y la imparcialidad de los miembros de los TEA. Hasta el punto de que llega a afirmar: “Un sistema de esta índole no tiene entidad suficiente como para obstaculizar eficazmente las presiones indebidas por parte del poder ejecutivo sobre los miembros de los TEA” (apartado 68 de la sentencia Banco de Santander, C-274/14), por lo que concluye: “Por lo tanto, el TEAC no cumple con la exigencia de independencia, en su aspecto interno, que caracteriza a los órganos jurisdiccionales” (apartado 77, sentencia Banco de Santander, C-274/14)⁷.

Como recoge la sentencia del Tribunal Supremo 1336/2021, Sala de lo Contencioso, de 16 de noviembre de 2021 (recurso 2871/2020): “Los órganos económico-administrativos no pueden plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Aunque el TFUE no define lo que es ‘órgano jurisdiccional’ en el sentido de su artículo 267, dicho concepto depende únicamente del Derecho de la Unión, a cuyo efecto, el Tribunal de Justicia tiene en cuenta un conjunto de circunstancias, como el origen legal del órgano, su permanencia, el carácter obligatorio de su jurisdicción, el carácter contradictorio del procedimiento, la aplicación por parte del órgano de normas jurídicas y su independencia (sentencias del Tribunal de Justicia Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39, y Umweltanwalt von Kärnten, C-205/08, EU:C:2009:767)”.

Como consecuencia de lo anterior, el Tribunal Supremo español ha hecho una severa crítica al ordenamiento positivo, que no se ha reformado a

7. “[...] a juicio del tribunal, lo económico-administrativo no cumple ‘con la exigencia de independencia, en su aspecto interno, que caracteriza a los órganos jurisdiccionales’ (§77), básicamente por dos razones: a) En primer lugar, el sistema de nombramiento de sus componentes no está sujeto a garantías especiales y ‘un sistema de esta índole no tiene entidad suficiente como para obstaculizar eficazmente las presiones indebidas por parte del poder ejecutivo’ (§69); y b) La composición de la Sala especial para resolver los recursos extraordinarios de unificación de doctrina (art. 243 LGT) evidencia una ‘confusión entre la condición de parte y la de miembro del órgano que ha de conocer el recurso’ (§74)”. Véase Rozas (2020: 53-54).

la luz del pronunciamiento del TJUE en la sentencia Banco de Santander, C-274/14. Así, la antes citada sentencia del Tribunal Supremo 1336/2021, Sala de lo Contencioso, de 16 de noviembre de 2021 (recurso 2871/2020), dice: “No alcanzamos a comprender la razón o razones por las que, formalmente, se sigue manteniendo en vigor la normativa que habilita a tales órganos económico-administrativos a plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En efecto, preceptos como el artículo 237.3 LGT y el artículo 58 bis del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, son ya anacrónicos y contrarios al Derecho de la Unión Europea, por lo que, remitiéndonos a los razonamientos del Tribunal de Justicia, los desplazamos e inaplicamos en este caso, porque se oponen frontalmente a la afirmación consignada a modo de rótulo del presente fundamento de derecho: que ‘los órganos económico-administrativos no pueden plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea’” (fundamento de derecho tercero, *in fine*).

Un resumen de los pronunciamientos del TJUE y de su evolución se encuentra también en la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, Sala Segunda, de 3 de febrero de 2020, procedimiento 00-01655-2016:

“Es de señalar que, conforme a la interpretación que hacía el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea del concepto ‘órgano jurisdiccional’ (véase, en ese sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145 apartado 39) a partir de la resolución de 29 de marzo de 1990, se estableció la doctrina de que a efectos del artículo 267 TFUE, el Tribunal Económico-Administrativo Central, es un ‘órgano jurisdiccional’ al reunir los cuatro requisitos exigidos por dicha jurisprudencia, esto es: a) origen legal, b) permanencia, c) jurisdicción obligatoria, y d) decisión en Derecho.

No obstante lo anterior, el TJUE, en su reciente sentencia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, S. A., C-274/14, ha revisado su doctrina, habida cuenta, en particular, de la jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia relativa al criterio de independencia a que se atenderá cualquier organismo nacional para que pueda calificarse de ‘órgano jurisdiccional’ a efectos del artículo 267 TFUE, estableciendo que los Tribunales económico-administrativos no son ‘órganos jurisdiccionales’ a efectos del artículo 267 TFUE”.

5. Disfunciones por la posible disparidad entre criterios administrativos y judiciales

Para ejercer su función, los órganos de aplicación de tributos han de interpretar las normas jurídicas. Por su parte, la complejidad de la actividad administrativa da lugar a que existan distintos órganos competentes para llevar a cabo los respectivos procedimientos de aplicación de los tributos (gestión, inspección, recaudación). Además, un sistema de Administración descentralizada, como es el español, produce una multiplicación de los órganos que interpretan y aplican el ordenamiento, al replicarse los procedimientos en las Administraciones estatal, autonómica y local. Una circunstancia sobre la que cabe llamar la atención es la posibilidad de que, en correspondencia con la multiplicidad de órganos, se manifieste una disparidad de criterios en la interpretación y aplicación de las normas. Con respecto a esta situación, como se señala en el *Informe sobre los efectos del criterio de los TEAR en los órganos de aplicación de los tributos* (2022) del Consejo para la Defensa del Contribuyente, publicado en su página web, no está recogido con sustantividad propia el principio de unidad de criterio en la actuación de la Administración, pero cabe derivarlo de otros principios —como la igualdad ante la ley, la seguridad jurídica, la protección de la confianza legítima, la interdicción de la arbitrariedad (artículo 9.3 CE), la buena fe y la eficacia, eficiencia y coordinación administrativas—, y para la consecución de la unidad de criterio existen distintos instrumentos:

“Ciñéndonos al ámbito exclusivamente estatal, el articulado de la LGT contempla distintas herramientas para la consecución de la unidad de criterio interpretativo, como la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las normas que corresponde de forma exclusiva al ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a la Dirección General de Tributos -DGT- (art. 12.3 LGT); las contestaciones a consultas tributarias escritas a cargo de la DGT (arts. 88 y 89 LGT); la doctrina vinculante del Tribunal Económico-Administrativo Central -TEAC- (art. 239 LGT); el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio (art. 242 LGT) y el ya mencionado recurso extraordinario de alzada para unificación de doctrina (art. 243 LGT). Al margen de la LGT, no puede ignorarse que la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público reconoce la posibilidad de los órganos administrativos de dirigir las actividades de sus órganos jerárquicamente dependientes mediante instrucciones y órdenes de servicio (art. 6)”⁸.

8. Consejo para la Defensa del Contribuyente (2022: 2).

Aunque la relación anterior es amplia, aún pueden añadirse otros mecanismos que ayudan a la unidad del criterio administrativo, como la adopción y publicación de criterios de carácter general, no vinculantes, por distintas subdirecciones generales, y la suscripción de los códigos de buenas prácticas, firmados con diferentes colectivos en los foros de cooperación.

Así, para examinar solo las figuras con más trascendencia, se ha de subrayar la existencia de los criterios contenidos en las contestaciones a consultas vinculantes, evacuadas por la DGT, y su influencia, pues muchos contribuyentes adaptan el cumplimiento de sus obligaciones tributarias a estos criterios. Al margen de la anterior, también existe una doctrina administrativa, que es formada por el TEAC en sus resoluciones. Ahora bien, las normas jurídico-tributarias aplicadas por los órganos administrativos serán después interpretadas por los tribunales que conozcan de los recursos interpuestos contra los actos tributarios, con criterios que pueden variar con respecto a los administrativos.

Un problema que se deriva de todo el entramado de la actual configuración de los recursos administrativos y judiciales es la posibilidad de divergencia entre todos estos criterios interpretativos. Este problema se palía, pero no se resuelve totalmente, con las reglas de la vinculación de la doctrina y los criterios establecidos. Pero en la práctica se producen disfunciones como las que se exponen a continuación.

En su actuación, los órganos administrativos de aplicación de los tributos están obligados a seguir los criterios de la DGT. Pero puede ocurrir que estos criterios sean distintos de la doctrina emanada por el TEAC o de los criterios usados por los TEAR, si no hay doctrina del TEAC. En realidad, según el artículo 239.8 LGT, los criterios del TEAC vinculan a los TEAR; por su parte, los criterios de los TEAR vinculan al propio TEAR, pero no a los órganos de aplicación de los tributos: al respecto solo se establece que “las resoluciones y los actos de la Administración tributaria que se fundamenten en la doctrina establecida conforme a este precepto lo harán constar expresamente” (artículo 239.8 LGT). Se plantea entonces el problema de si el órgano administrativo ha de aplicar el criterio de la Dirección General, aunque se sepa que el acto será anulado en un recurso administrativo posterior.

No obstante, como se señala en el citado Informe (2022) del Consejo para la Defensa del Contribuyente, los órganos administrativos de aplicación de los tributos deberán seguir, en ciertas ocasiones, los criterios del TEAR de su territorio, en virtud “del principio de buena administración y garantía de los derechos de los obligados tributarios”. Este informe cita al Tribunal

Supremo, para el que el principio de buena administración implícito en la Constitución “no constituye una pura fórmula vacía de contenido, sino que se impone a las Administraciones Públicas, de suerte que el conjunto de derechos que de aquel principio derivan (audiencia, resolución en plazo, motivación, tratamiento eficaz y equitativo de los asuntos, buena fe) tiene -debe tener- plasmación efectiva y lleva aparejado, por ello, un correlativo elenco de deberes plenamente exigible por el ciudadano a los órganos públicos” (STS de 15 de octubre de 2020, recurso de casación n.º 1652/2019, FJ 3.º).

En caso de divergencia entre el criterio del TEAR y el de la DGT, o bien si no existe criterio de la DGT y el órgano administrativo considera que el criterio del TEAR es gravemente dañoso, el Consejo para la Defensa del Contribuyente aconseja que el órgano administrativo proponga el planteamiento del recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio ante el TEAC.

También se presenta un problema similar en el ámbito de los TEAR, que en su actuación están vinculados por los criterios emanados en las resoluciones del TEAC (artículo 239.8 LGT). Paralelamente a lo dicho antes, los criterios del TEAC pueden diferir de los criterios interpretativos adoptados por los tribunales de justicia. En este caso a un TEAR se le plantea la disyuntiva de seguir el criterio del TEAC, que realmente le vincula, aunque pueda tener la certeza de que esa resolución será anulada posteriormente cuando se recurra ante un juzgado o tribunal de justicia, a través del correspondiente recurso contencioso-administrativo.

Todo lo anterior se agrava en caso de que el Tribunal Supremo haya formado jurisprudencia sobre una cuestión, que es fuente complementaria del derecho. Si esta existe, vincula a todos los órganos mencionados, y no deben aplicarse los previos criterios administrativos que difieran de la doctrina jurisprudencial; aunque se constata a veces en la práctica que no siempre se procede así.

6. Necesidad de agotamiento de la vía administrativa o recurso *per saltum*

La actual ordenación del sistema de recursos contra actos tributarios da lugar, también, a que se presente alguna posible disfunción o perplejidad en cuanto a cuáles sean los recursos verdaderamente disponibles al alcance de los recurrentes en algunas situaciones. En concreto, este problema sale a la luz en los casos en que el motivo que la parte recurrente quiera alegar en el recurso sea la inconstitucionalidad de una norma aplicable o bien su contradicción con el derecho de la Unión Europea. Como ambas situaciones

son en realidad diferentes, pueden tratarse por separado, y como ilustración sirven sendas sentencias del Tribunal Supremo que las han abordado, respectivamente.

Dos premisas que se han de tener en cuenta para resolver ambas cuestiones son la del principio de legalidad y la necesidad del previo agotamiento de la vía administrativa para poder acudir al recurso judicial.

En cuanto al principio de legalidad, el artículo 103 de la Constitución preconiza el sometimiento de la Administración a la ley y al derecho, por el cual la Administración no tiene potestad para negar la validez de las leyes y en su actuación debe ajustarse a los términos legales. Por su parte, el agotamiento de la vía administrativa deriva del carácter revisor que tienen los recursos contencioso-administrativos. Al respecto, dispone el artículo 25.1 de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa: “El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, [...]”.

Siendo así las cosas, si un obligado tributario tenía la pretensión de que se le reconociese la inconstitucionalidad de un acto administrativo —una liquidación tributaria, por ejemplo—, veía cómo frente a la Administración no tenían éxito las alegaciones realizadas en ese sentido, pero tampoco podía deducir su pretensión directamente ante los tribunales de justicia. Por ejemplo, se ha visto en tiempos recientes cómo se adoptaban muchos actos administrativos de liquidación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana en los que las Administraciones, incluso en los textos de las resoluciones, confesaban reconocer la posible tacha de inconstitucionalidad de la ley, pero afirmaban que se veían obligadas a resolver conforme a la literalidad de los preceptos legales.

Esta situación fue enjuiciada por la STS n.º 815/2018, de 21 de mayo de 2018 (recurso 113/2017), que consideró (FJ 4.º6) que, “si el recurso de reposición tuviera como único fundamento la inconstitucionalidad de la norma legal que da cobertura al acto impugnado, el autor del acto recurrido, llamado a resolver el recurso de reposición [*vid.* artículo 14.2.b) LRHL], nunca podría estimarlo por carecer de atribuciones para pronunciarse sobre la validez de la norma, inaplicarla o expulsarla del ordenamiento jurídico”. En esta situación, el recurso “se erigiría en una carga procesal para el demandante como presupuesto de viabilidad de su acción jurisdiccional [*vid.* SSTC 108/2000 (ES:TC:2000:108 ; FJ 4º), 275/2005 (ES:TC:2005:275; FJ 4º) y 75/2008 (ES:TC :2008:75; FJ 4º)], que esa carga, en cuanto inútil, negaría la razón que justifica su imposición, deviniendo

do desproporcionada y vulneradora del derecho a obtener la tutela judicial efectiva” (FJ 3.º). En consecuencia, estableció la doctrina siguiente: “Cuando se discute exclusivamente la inconstitucionalidad de las disposiciones legales que dan cobertura a los actos de aplicación de los tributos y restantes ingresos de Derecho Público de las entidades locales, cuestión respecto de la que éstas carecen de competencia para pronunciarse o para proponerla a quien tiene competencia para ello, quedando constreñidas a aplicar la norma legal de que se trate, no resulta obligatorio interponer, como presupuesto de procedibilidad del ulterior recurso contencioso-administrativo, el correspondiente recurso administrativo previsto como preceptivo”.

En conclusión, en estos casos el recurrente puede (*per saltum*) eludir el recurso administrativo y acudir directamente a la vía judicial.

El caso anterior se refería a la contravención de la Constitución en que puede incurrir la ley. Pero también surge la cuestión de si es necesario agotar la vía administrativa, antes de acudir a la vía judicial, cuando la contradicción sea entre preceptos de la ley interna y artículos de los tratados de la Unión Europea, y se considere procedente la previa interpretación de estos artículos por parte del TJUE. Este es el problema abordado en la STS 4371/2021, de 16 de noviembre de 2021 (recurso n.º 2871/2020), que resolvió la siguiente cuestión casacional:

“Determinar si, a la vista de la sentencia del TJUE 21 de enero de 2020, Banco de Santander, C-274/2014, resulta preciso agotar la vía económico-administrativa previa con anterioridad a acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa, cuando la decisión sobre el fondo del asunto, a los efectos de constatar la adecuación de una determinada actuación tributaria al Derecho de la Unión Europea, pueda depender, exclusivamente, de una concreta decisión sobre la interpretación o sobre la validez del Derecho de la Unión”.

En este caso el Tribunal Supremo no aceptó la argumentación de la recurrente de que, en la medida en que el órgano administrativo no puede promover la cuestión prejudicial al haberle sido vedada tal posibilidad por el TJUE, la exigencia del agotamiento de la vía administrativa previa sea una carga desproporcionada y vulneradora del derecho a la tutela judicial efectiva.

El Tribunal Supremo se basa en la citada sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020, apartados 78 y 79 (FJ 4.º), que dicen así:

“78 Ha de añadirse, por un lado, que el hecho de que los TEA no sean ‘órganos jurisdiccionales’ a efectos del artículo 267 TFUE no los exime de la

obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones de Derecho de la Unión dotadas de efecto directo, ya que esa obligación recae sobre el conjunto de autoridades nacionales competentes y no solamente sobre las autoridades judiciales (véanse, en ese sentido, las sentencias de 22 de junio de 1989, Costanzo, 103/88, EU:C:1989:256, apartados 30 a 33; de 14 de octubre de 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, apartados 61 y 63, y de 4 de diciembre de 2018, Minister for Justice and Equality y Commissioner of An Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, apartados 36 y 38).

79 Por otro lado, la existencia de recursos judiciales ante la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo contra las resoluciones que adoptan los TEA en el procedimiento económico-administrativo de reclamación permite garantizar la efectividad del mecanismo de remisión prejudicial previsto en el artículo 267 TFUE y la unidad de interpretación del Derecho de la Unión, dado que dichos órganos jurisdiccionales nacionales disponen de la facultad, o, en su caso, tienen la obligación, de plantear cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia cuando para poder emitir su fallo sea necesaria una decisión sobre la interpretación o sobre la validez del Derecho de la Unión (véase, por analogía, la sentencia de 31 de enero de 2013, Belov, C-394/11, EU:C:2013:48, apartado 52)".

En consecuencia, el Tribunal Supremo señala que no cabe apreciar paralelismos con su sentencia n.º 815/2018 (recurso de casación 113/2017), y que "la infracción del derecho al proceso justo y la consecuencia de menoscabo al derecho a la tutela judicial efectiva por negarse a plantear cuestión prejudicial ante el TJUE, se sitúan solo en el plano del concepto de 'órgano jurisdiccional' a los efectos del artículo 267 TFUE, es decir, frente a quienes estén en disposición de activar la mencionada cuestión prejudicial, pero no si es la Administración quién ha de aplicar la norma, por el hecho de que no pueda plantearla". Finalmente, establece la siguiente doctrina (FJ 6.º): "En los casos en los que, de conformidad con la normativa tributaria, la vía económico-administrativa resulte procedente, será necesario agotarla aun cuando la decisión sobre el fondo del asunto pueda depender, exclusivamente, de la interpretación del Derecho de la Unión Europea, al corresponder a los tribunales económico-administrativos, garantizar su correcta aplicación en los términos que se derivan de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia".

En conclusión, si el motivo del recurso contra actos administrativos es la posible infracción del derecho de la Unión Europea en que puede incurrir la ley, no cabe omitir el recurso ante el TEA y acudir directamente a la vía judicial, pues los TEA han de aplicar el derecho europeo. Eso sí, no cabe

esperar que el TEA plantee cuestión prejudicial, pues no tiene competencia para hacerlo.

7. Debate sobre la conveniencia de los TEA y su actual configuración. Propuestas

Aun ante las disfunciones presentadas, y junto a las críticas que se manifiestan, se suelen expresar algunos argumentos a favor del mantenimiento de la vía económico-administrativa y de sus órganos específicos, al margen de su pervivencia por un cierto arrastre histórico.

Los principales motivos para el mantenimiento de la vía económico-administrativa son los de la gratuidad del recurso para los obligados tributarios, por el hecho de que no están sometidos a tasas, y no es necesario que el recurrente cuente con abogado y procurador que le represente. Además, existen la garantía de que los recursos son resueltos por expertos muy cualificados en la materia tributaria y la función de aligeramiento del volumen de asuntos que acaban sustanciándose ante los tribunales de justicia. Frente a estas posibles ventajas, se suelen señalar respectivos inconvenientes. Frente a la afirmada gratuidad de los procedimientos, la realidad es que por lo general quienes impugnan actos tributarios recaban un asesoramiento profesional, con el correspondiente coste económico. Por otra parte, no cabe duda de la competencia técnica de los funcionarios que resuelven los expedientes, pero en todo caso se trata de funcionarios integrados en la Administración pública, es decir, en una de las partes contendientes en el litigio. Y frente a la ventaja de la disminución del número de casos que llegan a los tribunales, está el hecho de que se retrasa el acceso a la vía judicial y el recurrente se ve obligado a superar muchas instancias hasta su llegada a los tribunales.

Por todo ello es frecuente la formulación doctrinal de propuestas de modificación de la revisión tributaria. Dichas propuestas suelen ir en diferentes direcciones, que cabe agrupar en cuatro líneas, las dos primeras atinentes a cuestiones sustantivas —relativas a una distinta configuración de los órganos resolutorios—, y las otras dos a modificaciones de los procedimientos. Se pueden sintetizar del modo siguiente:

- La introducción de una jurisdicción fiscal especializada.
- La dotación de composición mixta a los órganos administrativos de revisión.
- El establecimiento del carácter facultativo de la vía administrativa.
- La modificación de las funciones de los órganos administrativos, introduciendo las técnicas de la mediación, la conciliación y el ar-

bitraje, para resolver los casos de menor relevancia jurídica y de baja cuantía. Estos actos tributarios quedarían excluidos del conocimiento de los órganos judiciales.

Se desarrollan a continuación estas propuestas y se indica qué autores formulan destacadamente alguna de ellas, sin perjuicio de advertir que cada autor suele propugnar en realidad varias de estas reformas. La referencia completa de los autores puede verse en el apartado de la bibliografía.

En primer lugar, ante la problemática incardinación de los órganos resolutorios de las reclamaciones económico-administrativas en el Ministerio de Hacienda, se han formulado propuestas de creación de una jurisdicción fiscal especializada, que bien podría hacerse mediante la dotación de más autonomía a los TEA, o bien erigiéndolos como órganos intermedios entre los administrativos y los judiciales. Puede objetarse que ese tercer género no está realmente reconocido de modo general en la Constitución, sin perjuicio de que podría encontrarse inspiración en algunos órganos como el Tribunal de Cuentas o en otros independientes como la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, la Comisión Nacional del Mercado de Valores, o el Defensor del Pueblo. También cabría su inserción en el Consejo para la Defensa del Contribuyente. En esta línea se dirigen las opiniones de José María Lago Montero, Elisa de la Nuez Sánchez-Cascado, Eusebio Pérez Torres e Ignacio Cruz Padial. O incluso cabría la introducción de esta jurisdicción especializada en la planta judicial, que iría acompañada de una reducción de la revisión administrativa⁹. Como señala Rozas, la revisión judicial debería realizarse a través de tribunales contencioso-tributarios, que constituyesen una jurisdicción especializada y se integrasen en el poder judicial; sería conveniente, en todo caso, que se dispusiese de una fase de instancia y una segunda de apelación, pues la falta de apelación, que se produce en el ámbito tributario en una gran cantidad de procesos, hace que se intente utilizar la casación como apelación, provocando su colapso y desnaturalización. En el derecho comparado, el modelo de la jurisdicción especializada se sigue en Alemania y Canadá.

9. "En definitiva, tanto en la Hacienda estatal –como en las autonómicas, forales y locales– el sistema de administración de justicia tributaria se desplazaría hacia una única jurisdicción contencioso-tributaria –anclada en el Poder judicial– con una primera fase de instancia y una segunda de apelación, más allá del recurso de casación con función rigurosamente nomofláctica. Ese único recurso judicial contencioso-tributario vendría precedido por una fase previa administrativa –en el seno de la propia Administración tributaria que ha emitido el acto, pero gestionada por una oficina distinta de la que lo dictó– ágil, breve y operativa, claramente orientada a gestionar la conciliación –a prevenir el litigio– o a preparar el recurso judicial, cuando tal cosa no fuera posible por razones objetivas o por haberse fracasado en el intento". Véase Rozas (2020: 61).

En segundo lugar, es frecuente la observación crítica de que los TEA están integrados exclusivamente por funcionarios de la Administración tributaria, es decir, que son miembros de una de las partes del conflicto que se trata de solucionar con el recurso. Por tanto, esta fórmula de composición infunde sospecha de un sesgo en el sentido de sus resoluciones. Puede comprobarse esta afirmación por el elevado número de resoluciones de los TEA que posteriormente son anuladas por los tribunales de justicia que las revisan. De hecho, un estudio pendiente es el cómputo con rigor del porcentaje de actos administrativos impugnados que son revocados por los TEA, y cuántas resoluciones de los TEA son anuladas después por los tribunales de justicia. Un remedio que propugnan muchos autores, para paliar la producción de sesgo en la resolución, es la integración de los TEA con personas técnicamente cualificadas, pero no solo procedentes de los cuerpos de la Administración tributaria, sino también de un origen diferente: notarios y registradores, jueces y magistrados, profesores, abogados y asesores fiscales y contables, personas independientes elegidas por asociaciones o colegios profesionales. Así lo sostienen Juan Martín Queralt, Luis Manuel Alonso González, José María Lago Montero, Isabel Espejo Poyatos, Rafael Olañeta Fernández-Grande y Antonio Serrano Acitores¹⁰. Esta propuesta va en la línea de las comisiones tributarias que funcionan con esta extracción plural de componentes en Francia, Alemania, Italia y Reino Unido.

En tercer lugar, se observa que, antes de acudir a la vía judicial, actualmente es necesario interponer los recursos correspondientes en el orden administrativo; es decir, se ha de agotar la vía administrativa. Más arriba se ha expuesto que la jurisprudencia ha dulcificado en ocasiones el rigor de esta norma. En todo caso, para la existencia de una primera fase de revisión

10. Dice Lago Montero: "Reformar los tribunales en el sentido indicado: órganos provinciales competentes para la revisión de todos los tributos; con vocales de extracción judicial, universitaria y representativa de los contribuyentes, amén de funcional; con extensa potestad de revisión, comprensiva de facultades mediadoras, conciliadoras y arbitrales para todas las cuestiones de hecho, valoraciones y conceptos jurídicos indeterminados". Lago Montero (2018: 149). Véase por todos, pues recoge un abanico de opiniones doctrinales en las que se contienen las líneas aquí mencionadas. Recientemente Marina Castro Bosque propone acometer las reformas necesarias para dotar de mayor independencia a los TEA: "En los términos expuestos en nuestro trabajo, sería necesario modificar el sistema de nombramiento y separación de los miembros que integran los órganos administrativos, en aras de la consecución de la independencia externa. Asimismo, resultaría imprescindible acometer los cambios oportunos en la regulación actual de recurso extraordinario para la unificación de la doctrina y de ese modo, dotar a los TEA de la oportuna independencia interna. Con ello, no sólo se conseguiría que los TEA tuvieran la consideración de órganos jurisdiccionales a los efectos de estar facultados para plantear cuestiones prejudiciales de conformidad con lo establecido en el art. 267 del TFUE, sino que, su mayor independencia, dotaría a la vía económico-administrativa de mayores garantías en la tutela de los derechos de los obligados tributarios que las actualmente existentes". Castro Bosque (2022).

administrativa, llevada a cabo por la propia Administración tributaria que ha emitido el acto, existen sólidos argumentos. Por un lado, por la necesidad de reconocer la potestad revisora de la Administración de sus propios actos. Por otro lado, porque constituye un medio para evitar la judicialización de los conflictos y concurren todas las ventajas, antes expuestas, de la revisión administrativa antes de la judicial. Pero, para que tenga eficacia y no merme la tutela judicial efectiva, lo óptimo es que la revisión administrativa de actos tributarios sea breve y esté encaminada a la conciliación entre las partes. Hay muchas opiniones doctrinales al respecto expresadas en ese sentido¹¹. La existencia de una revisión administrativa con los caracteres de breve y conciliadora es el sistema adoptado, con matices propios en cada caso, en Italia, Francia, Alemania, Reino Unido, Países Bajos y Suecia. En todos ellos y en otros ordenamientos existe, en concreto, una fase administrativa orientada a la cooperación y a la conciliación, antes que a la confrontación. No obstante, otros autores, como por ejemplo Clemente Checa González, sugieren que la obligatoriedad o necesidad de utilizar el recurso administrativo podría ser eliminada, convirtiéndola en facultativa.

En cuarto lugar, frente a la rigidez y formalidad del recurso administrativo y judicial, existen otras técnicas de solución de los conflictos tributarios, como la conciliación (mutuo acuerdo entre las partes) y la mediación (acuerdo entre partes facilitado por un tercero) —fórmulas, ambas, de autocomposición—, o el arbitraje —heterocomposición—, en el que la solución al litigio es establecida por un tercero designado por las partes, pero sin requerir el asentimiento de estas. Actualmente se encuentra extendida entre la doctrina académica la opinión de que debe existir una breve vía administrativa, pero orientada primordialmente a la conciliación, y después una revisión por parte del poder judicial. Entre los escritos doctrinales que se pronuncian a favor de este sistema, de personas que además pertenecen a distintos ámbitos profesionales, se encuentran: Marcos Iglesias Caridad, José María Lago Montero, M.^a Ángeles García Frías, Yolanda Martínez Muñoz, Elisa de la Nuez Sánchez-Cascado y Eusebio Pérez Torres. Más allá de la conciliación, también propugnan mediación o arbitraje autores como Carlos Palao Taboada, Eusebio González García, César García Novoa, José Andrés Rozas, Pablo Chico de la Cámara o Abelardo Delgado Pacheco. En el derecho comparado, están en vigor técnicas de mediación o arbitraje para litigios tributarios en EE. UU., Francia, Reino Unido, Alemania e Italia.

11. Por ejemplo: "Una fase administrativa previa a la judicial solo es admisible si tiene sentido en sus objetivos, es breve, ágil y útil". *Cfr.* Palao Taboada (2019: 10).

8. Bibliografía

- Alonso González, L. M. (2014). *Informe. Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado*. Barcelona: Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya.
- Castro Bosque, M. (2022). La facultad de los tribunales económico-administrativos para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea: una oportunidad para reformar su régimen jurídico y dotarles de independencia. *Crónica Tributaria*, 185, 57-89.
- Consejo para la Defensa del Contribuyente. (2022). *Informe sobre los efectos del criterio de los TEAR en los órganos de aplicación de los tributos*.
- De la Nuez Sánchez-Cascado, E. y Pérez Torres, E. (2000). *Revisión de Actos y Solución de Conflictos Tributarios*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (dir.). (2005). *La justicia tributaria en España. Informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*. Madrid: Marcial Pons.
- Iglesias Caridad, M. (2018). Los costes de la conflictividad para los litigantes tributarios. En J. M.^a Lago Montero (dir.). *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios* (pp. 63-140). Pamplona: Thomson-Reuters/Aranzadi.
- Lago Montero, J. M.^a (2018). Remedios que sería deseable implementar de inmediato. En J. M.^a Lago Montero (dir.). *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios* (pp. 141-161). Pamplona: Thomson-Reuters/Aranzadi.
- Lago Montero, J. M.^a y García Frías, M.^a Á. (2018). La litigiosidad en los tributos locales. En J. M.^a Lago Montero (dir.). *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios* (pp. 339-380). Pamplona: Thomson-Reuters/Aranzadi.
- Martínez Muñoz, Y. (2018). Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa. *Nueva Fiscalidad*, 2, 177-204.
- Palao Taboada, C. (2019). Is the previous exhaustion of administrative procedures a necessary condition to access judicial procedures? *Congress 2019 | EATLP*. Disponible en <https://www.eatlp.org/congress-madrid-2019>.
- Rozas, J. A. (2020). La administración de la justicia tributaria en España. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 452, 35-74.