



CIDEEFF

WORKING PAPERS

Nº 7 / 2023

SITUACIÓN ACTUAL Y PRINCIPALES DESAFÍOS DE LA REVISIÓN
DE ACTOS EN MATERIA TRIBUTARIA EN ESPAÑA

Saturnina Moreno González
Paula Vicente-Arche Coloma
José Ángel Gómez Requena



CIDEEFF

fct

Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia



CIDEEFF

CIDEEFF WORKING PAPERS

ISSN: 2795-4218

-

Nº7/2023

TAX GOVERNANCE

Situación actual y principales desafíos de la revisión
de actos en materia tributaria en España

Author

Saturnina Moreno González
Paula Vicente-Arche Coloma
José Ángel Gómez Requena

WP Coordinators

Ana Paula Dourado
Pedro Infante Mota
Miguel Moura e Silva
Nazaré da Costa Cabral

Publisher

**CIDEEFF - Centre for Research in
European, Economic, Fiscal and Tax Law**

www.cideeff.pt | cideeff@fd.ulisboa.pt



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

Alameda da Universidade
1649-014 Lisboa



Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia

-

Design & Production

OH! Multimedia
mail@oh-multimedia.com



SITUACIÓN ACTUAL Y PRINCIPALES DESAFÍOS DE LA REVISIÓN DE ACTOS EN MATERIA TRIBUTARIA EN ESPAÑA

Saturnina Moreno González ¹
Paula Vicente-Arche Coloma ²
José Ángel Gómez Requena ³

¹ Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Centro Internacional de Estudios Fiscales. Universidad de Castilla-La Mancha

² Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Miguel Hernández de Elche

³ Profesor Contratado Doctor Interino de Derecho Financiero y Tributario. Centro Internacional de Estudios Fiscales. Universidad de Castilla-La Mancha

Índice

PARTE I. LOS RECURSOS EN MATERIA TRIBUTARIA EN VÍA ADMINISTRATIVA

1. Cuestiones previas. La revisión de los actos tributarios en el ordenamiento jurídico español. La impugnación en vía administrativa.

(pag. 4) ►

2. Breve apunte sobre el Recurso de Reposición.

(pag. 5) ►

3. La Reclamación Económico-Administrativa.

(pag. 7) ►

4. Principales cuestiones problemáticas en torno a las reclamaciones económico-administrativas y algunas propuestas.

(pag. 13) ►

PARTE II. LA REVISIÓN DE ACTOS EN MATERIA TRIBUTARIA EN VÍA JURISDICCIONAL

1. Control judicial de la Administración tributaria: la revisión en vía jurisdiccional.

(pag. 26) ►

2. Desafíos en el modelo de revisión tributaria español y posibles propuestas para reducir la conflictividad en vía judicial.

(pag. 38) ►

BIBLIOGRAFIA CITADA (pag. 50) ►



Parte I. Los recursos en materia tributaria en vía administrativa

Paula Vicente-Arche Coloma⁴

1.- Cuestiones previas. La revisión de los actos tributarios en el ordenamiento jurídico español. La impugnación en vía administrativa.

La revisión de los actos emitidos por una Administración tributaria en el ordenamiento jurídico español se realiza a través de dos vías, la administrativa y la judicial. En la primera de ellas, es la propia Administración la que lleva a cabo dicha revisión y la que declara si el acto se ajusta o no a Derecho.

En la segunda de las vías indicadas –a la que se puede acceder una vez agotada la anterior–, serán los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa los que revisarán la legalidad de los actos y los que, en su caso, ratificarán o anularán, total o parcialmente, el acto objeto de revisión.

En el presente apartado nos centraremos en examinar las cuestiones relativas a la revisión de los actos tributarios en vía administrativa, dejando para un apartado posterior el análisis de los recursos en vía jurisdiccional.

En este orden de consideraciones, podría comenzarse indicando que la normativa reguladora de los recursos y reclamaciones en vía administrativa, en el ordenamiento tributario español se contempla en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y en su Reglamento de desarrollo en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGRVA).

Dos son los recursos que, en vía administrativa, se pueden interponer frente a los actos administrativos en materia tributaria, a saber, el Recurso de Reposición y la Reclamación Económico-Administrativa, siendo esta última en la que profundizaremos en el presente estudio.

⁴ Paula Vicente-Arche Coloma. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario (Universidad Miguel Hernández de Elche).

2.- Breve apunte sobre el Recurso de Reposición.

En el ámbito de la revisión administrativa, como indicábamos, los medios de que disponen los obligados tributarios para impugnar los actos dictados por la Administración tributaria están constituidos por el Recurso de Reposición y la Reclamación Económico-Administrativa.

El primero de ellos se encuentra regulado en los artículos 222 a 225 de la LGT —así como los artículos 21 a 27 del RGRVA—, siendo un recurso de carácter potestativo que se puede interponer frente a los actos dictados por la Administración tributaria que sean susceptibles de reclamación económico-administrativa y a los que luego nos referiremos.

Se trata de un medio de impugnación de carácter potestativo, es decir, no es necesaria su interposición para la posterior impugnación del acto en vía económico-administrativa, excepto en el caso de los tributos locales, donde, con carácter general y como tendremos ocasión de examinar, sí se configura como un recurso de obligatoria interposición.

Por ello, al tratarse de un recurso de voluntaria interposición, el mismo no agota la vía administrativa, sino que para poder interponer un recurso contencioso-administrativo y poder acceder de este modo a la vía judicial, será necesario plantear una reclamación económico-administrativa, tal y como veremos a continuación.

El hecho de que se trate de un recurso de carácter potestativo —dado que no es necesaria su interposición para impugnar posteriormente el acto objeto de conflicto, salvo en el ámbito local⁵, donde sí es de obligatoria interposición—, conlleva el hecho de que sea un recurso que, por lo general y salvo en el ámbito local, no agota la vía administrativa, dado que, como indicábamos, para poder acceder a la vía judicial es necesario haber agotado previamente la vía administrativa, y ello se produce con la interposición de la reclamación económico-administrativa (y, en el caso de que proceda, el recurso de alzada previsto en los artículos 241 LGT y 61 RGRVA).

Por tanto, se trata de un recurso previo a la vía económico-administrativa, no pudiendo simultanearse ambas vías de recurso. De este modo, si el interesado interpone el recurso de reposición no podrá promover la reclamación económico-administrativa hasta que el recurso se haya resuel-

5 En el ámbito de las Haciendas Locales, el Recurso de Reposición es obligatorio, dado que, salvo para los municipios de gran población, con carácter general, no puede acudir a la vía económico-administrativa.

En este sentido, el artículo 14.2 del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales establece que *contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales, sólo podrá interponerse el recurso de reposición*, siendo en este caso de obligatoria interposición para poder acudir a la vía judicial e interponer el Recurso Contencioso-Administrativo.

Sin embargo, la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local modificó la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, cuyo artículo 137, según su vigente redacción, prevé la existencia de un órgano con competencia, a los efectos aquí relevantes, en el *conocimiento y resolución de las reclamaciones (económico-administrativas) sobre actos de gestión, liquidación, recaudación e inspección de tributos e ingresos de derecho público, que sean de competencia municipal* respecto de los municipios calificados como de gran población; concepto este último que, según el artículo 121.1 de dicho cuerpo normativo, se refiere a los siguientes municipios: a) los municipios cuya población supere los 250.000 habitantes; b) los municipios capitales de provincia cuya población sea superior a los 175.000 habitantes; c) los municipios que sean capitales de provincia, capitales autonómicas o sedes de las instituciones autonómicas; y d) a los municipios cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales.

to de forma expresa o hasta que pueda considerarlo desestimado por silencio administrativo⁶, previéndose que, cuando se hayan presentado ambos simultáneamente contra el mismo acto, se tramitará el que se hubiera presentado en primer lugar y se inadmitirá el segundo.

El plazo para interponer el recurso de reposición es de un mes a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto objeto de recurso o de aquél en que se produzcan los efectos del silencio administrativo, aunque tratándose de deudas de vencimiento periódico y notificación colectiva, dicho plazo se computará a partir del día siguiente al de finalización del período voluntario de pago⁷.

Será competente para conocer y resolver el recurso de reposición el órgano que dictó el acto recurrido, aunque tratándose de actos dictados por delegación y salvo que en ésta se diga otra cosa, el citado recurso se resolverá por el órgano delegado⁸.

El recurso se interpone a través de la presentación de un escrito, que podrá presentarse en cualquiera de los lugares establecidos en la normativa reguladora del procedimiento administrativo común⁹.

Según el artículo 223.4 LGT, la reposición somete a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho o de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso, sin que en ningún caso se pueda empeorar la situación inicial del recurrente. En el caso de que el órgano competente estimara pertinente examinar y resolver cuestiones no planteadas por los interesados, las deberá exponer a los mismos para que puedan formular alegaciones.

Una vez tramitado el procedimiento, el órgano competente emitirá una resolución cuyo contenido, según el artículo 225.2 LGT, se referirá a una exposición sucinta de los hechos y los fundamentos jurídicos adecuadamente motivados que hayan servido para adoptar el acuerdo, pudiendo ser estimatoria o desestimatoria de la pretensión.

El plazo máximo para notificar la resolución, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 225.4 LGT, será de un mes contado desde el día siguiente al de presentación del recurso, transcurrido el cual sin haber sido notificada la resolución el interesado podrá considerar desestimado el recurso al objeto de interponer la reclamación procedente¹⁰.

6 Artículo 222.2 LGT.

7 Artículo 223.1 LGT.

8 Artículo 225.1 LGT.

9 El artículo 16.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas establece que *los documentos que los interesados dirijan a los órganos de las Administraciones Públicas podrán presentarse:*

a) En el registro electrónico de la Administración u Organismo al que se dirijan, así como en los restantes registros electrónicos de cualquiera de los sujetos a los que se refiere el artículo 2.1.

b) En las oficinas de Correos, en la forma que reglamentariamente se establezca.

c) En las representaciones diplomáticas u oficinas consulares de España en el extranjero.

d) En las oficinas de asistencia en materia de registros.

e) En cualquier otro que establezcan las disposiciones vigentes

10 Artículo 225.5 LGT.

3.- La Reclamación Económico-Administrativa.

La Reclamación Económico-Administrativa constituye una vía de impugnación de los actos tributarios específica del ámbito tributario, siendo un recurso de obligatoria interposición antes de poder acudir a la vía judicial, es decir, con carácter previo a la presentación del Recurso contencioso-administrativo. No obstante, ello es así excepto en el ámbito local, en el que –salvo en los municipios de gran población–, con carácter general no se puede interponer dicha reclamación.

Podrán ser objeto de reclamación económico-administrativa las materias previstas en el artículo 226 LGT, esto es, aquellas que versen sobre la aplicación de los tributos del Estado (o de los recargos establecidos sobre ellos) y la imposición de sanciones tributarias que realicen la Administración estatal y de las Comunidades Autónomas, así como cualquier otra que se establezca por precepto legal estatal expreso.

De conformidad con lo anterior, en el ámbito de tales materias, podrá recurrirse en vía administrativa sobre los siguientes actos y actuaciones tributarias reclamables, según el artículo 227.1 LGT: a) los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber; y b) los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento.

En concreto, y por lo que se refiere a los actos de aplicación de los tributos emitidos en procedimientos de gestión, inspección y recaudación tributarias, según el artículo 227.2 LGT, son reclamables los siguientes actos:

- a) Las liquidaciones provisionales o definitivas.
- b) Las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de una autoliquidación o de una comunicación de datos.
- c) Las comprobaciones de valor de rentas, productos, bienes, derechos y gastos, así como los actos de fijación de valores, rendimientos y bases, cuando la normativa tributaria lo establezca.
- d) Los actos que denieguen o reconozcan exenciones, beneficios o incentivos fiscales.
- e) Los actos que aprueben o denieguen planes especiales de amortización.
- f) Los actos que determinen el régimen tributario aplicable a un obligado tributario, en cuanto sean determinantes de futuras obligaciones, incluso formales, a su cargo.
- g) Los actos dictados en el procedimiento de recaudación.
- h) Los actos respecto a los que la normativa tributaria así lo establezca.

Asimismo, los apartados 3 y 4 del citado precepto determinan que serán reclamables, tanto los actos que impongan sanciones tributarias, como las siguientes actuaciones u omisiones de los particulares en materia tributaria:

- a) Las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente.

- b) Las relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta.
- c) Las relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales.
- d) Las derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente

Por lo que se refiere a la competencia para resolver las reclamaciones económico-administrativas, la ostentan los denominados órganos económico-administrativos, que actúan con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias.

En el ámbito de las competencias del Estado, son órganos económico-administrativos¹¹: el Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) y los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales (en adelante TEAR y TEAL, respectivamente), así como la Sala Especial para la Unificación de Doctrina.

El TEAC ostenta competencia en todo el territorio nacional, conociendo, según el artículo 229.1 LGT:

- a) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Economía y Hacienda, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), así como, en su caso, contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las Comunidades Autónomas.
- b) En única instancia, de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la AEAT o de los órganos de las Comunidades Autónomas, así como contra las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación cuando, aun pudiendo presentarse la reclamación en primera instancia ante el TEAR o TEAL correspondiente, la reclamación se interponga directamente ante el TEAC. Es decir, en aquellos casos en que la cuantía de la reclamación sea superior a 150.000 € o 1.800.000 € si se impugnan bases o valoraciones; supuesto en que el reclamante puede optar por presentarla ante el correspondiente Tribunal regional o local, o bien directamente ante el TEAC.
- c) En segunda instancia, de los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los TEAR y TEAL.
- d) De conformidad con su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio.

Asimismo, y como consecuencia de dicha labor, podrá dictar resoluciones de unificación de criterio cuando existan resoluciones de los TEAR o TEAL que

11 Artículo 228 LGT.

apliquen criterios distintos a los contenidos en resoluciones de otros Tribunales económico-administrativos, o que revistan especial trascendencia.

- e) De los recursos extraordinarios de revisión.
- f) De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones.

Por su parte, y según el artículo 229.2 LGT, los TEAR tienen competencia territorial en el ámbito de la respectiva Comunidad Autónoma, existiendo un TEAL en las ciudades con Estatuto de Autonomía (Ceuta y Melilla), los cuales conocerán:

- a) En única instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la AEAT y, en su caso, por los órganos de la Administración de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía, cuando la cuantía de la reclamación sea igual o inferior a 150.000 € o 1.800.000 € si se impugnan bases o valoraciones.
- b) En primera instancia, de las reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los citados órganos, cuando la cuantía de la reclamación sea superior a dichas cantidades.
- c) De la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones.

Asimismo, podrán dictar resoluciones de fijación de criterio cuando existan resoluciones de una Sala desconcentrada de un TEAR que no se adecuen a los criterios del Tribunal o que sean contrarios a los de otra Sala desconcentrada del mismo Tribunal, o que revistan especial trascendencia, siendo dicho criterio vinculante para las Salas y órganos unipersonales del correspondiente Tribunal.

Por último, la Sala Especial para la Unificación de Doctrina es competente para resolver los recursos extraordinarios para la unificación de doctrina interpuestos contra las resoluciones emitidas por el TEAC.

En lo que respecta al procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, existen dos tipos: el general y el abreviado.

El primero de los indicados se regula en el artículo 235 LGT, iniciándose con la presentación de un escrito, en el plazo de un mes –a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto impugnado o a aquél en que quede constancia de la realización de la omisión de la retención a cuenta, la repercusión de la cuota o de la sustitución generada en la relación entre sustituto y contribuyente¹²—, pudiendo limitarse a solicitar que se tenga por interpuesta la reclamación económico-administrativa, identificando al reclamante, el acto o actuación contra el que se reclama, el domicilio para notificaciones, así como el Tribunal ante el que se interpone.

En los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligación de expedir y entregar factura y a las relaciones entre el sustituto y el contribuyente,

12 En los supuestos de silencio administrativo, según el artículo 235.1 LGT, podrá interponerse la reclamación desde el día siguiente a aquél en que produzcan sus efectos. Si con posterioridad a la interposición de la reclamación, y antes de su resolución, se dictara resolución expresa, se remitirá al Tribunal, una vez notificada al interesado.

el escrito deberá identificar también a la persona recurrida y su domicilio, adjuntando todos los antecedentes que obren a disposición del reclamante o en registros públicos.

Por lo general, el escrito de interposición se dirigirá al órgano administrativo que haya dictado el acto reclamable, que lo remitirá al Tribunal competente en el plazo de un mes junto con el expediente, en su caso electrónico, correspondiente al acto, al que se podrá incorporar un informe si se considera conveniente. El artículo 235.5 LGT prevé que la interposición de la reclamación se realizará obligatoriamente a través de la sede electrónica del órgano que haya dictado el acto cuando los reclamantes estén obligados a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones.

Sin embargo, dado que el reclamante puede acompañar al escrito de interposición las alegaciones en que base su derecho, en tal caso el órgano administrativo que dictó el acto podrá anularlo total o parcialmente antes de la remisión del expediente al Tribunal, todo ello siempre que no se hubiera presentado previamente Recurso de Reposición. En este caso, se remitirá al Tribunal el nuevo acto dictado junto con el escrito de interposición.

En cuanto a la tramitación del procedimiento, el artículo 236 LGT prevé que el Tribunal, una vez recibido y, en su caso, completado el expediente, lo pondrá de manifiesto a los interesados que hubieran comparecido en la reclamación y no hubieran presentado alegaciones en la interposición o las hubiesen formulado pero con la solicitud expresa de este trámite, por plazo común de un mes en el que deberán presentar escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas.

La puesta de manifiesto del expediente electrónico podrá tener lugar por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, pudiendo presentarse también por estos medios las alegaciones y pruebas. Los obligados a interponer la reclamación de forma electrónica habrán de presentar las alegaciones, pruebas, y cualquier otro escrito, por esta misma vía.

El Tribunal podrá asimismo solicitar informe al órgano que dictó el acto impugnado, al objeto de aclarar las cuestiones que lo precisen, debiendo dar traslado del informe al reclamante para que pueda presentar alegaciones al mismo en el plazo de 10 días.

Una cuestión importante es la contemplada en el artículo 237 LGT, según el cual se someten a conocimiento del órgano competente para su resolución todas las cuestiones de hecho y de derecho que ofrezca el expediente, hayan sido o no planteadas por los interesados, sin que en ningún caso pueda empeorar la situación inicial del reclamante. En tal caso, expondrá tales cuestiones a los interesados para que puedan formular alegaciones en idéntico plazo de 10 días.

Por lo que se refiere a la terminación del procedimiento, el artículo 238.1 LGT dispone que el mismo finalizará por renuncia al derecho en que la reclamación se fundamente, por desistimiento de la petición o instancia, por caducidad de ésta, por satisfacción extraprocesal y mediante resolución, que podrá ser estimatoria o desestimatoria de la reclamación, así como declarar su inadmisión¹³.

La resolución deberá notificarse a los interesados, según el artículo 240 LGT, en el plazo de un año contado desde la interposición de la reclamación, transcurrido el cual el interesado podrá entender desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente, es

13 Las formas de terminación del procedimiento se contemplan en el artículo 239 LGT.

decir, el recurso de alzada o el contencioso-administrativo, según proceda. En tal caso, dejará de devengarse el interés de demora cuando se hubiera acordado la suspensión del acto objeto de reclamación a la que luego nos referiremos.

Precisamente, los recursos que proceden en vía económico-administrativa son los siguientes: el Recurso de alzada ordinario, regulado en el artículo 241 LGT, que puede interponerse contra las resoluciones que hayan sido dictadas en primera instancia por los TEAR y TEAL, es decir, aquellas que, por razón de su cuantía, como vimos, eran resueltas en primera instancia por estos últimos órganos.

Asimismo, otros recursos que, en su caso, podrán interponerse son los siguientes: el Recurso de anulación previsto en el artículo 241 bis LGT, el Recurso contra la ejecución contemplado en el artículo 214 ter LGT, los Recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y para la unificación de doctrina regulados en los artículos 242 y 243 LGT, respectivamente, así como el Recurso extraordinario de revisión incluido en el artículo 244 del mismo cuerpo normativo.

Por otra parte, debemos hacer referencia al segundo de los procedimientos a través de los cuales se resuelven Reclamaciones Económico-Administrativas, esto es, el procedimiento abreviado establecido en el artículo 245 y siguientes de la LGT.

Las Reclamaciones Económico-Administrativas se tramitarán mediante el procedimiento abreviado cuando su cuantía sea inferior a 6.000 € o 72.000 €, si se trata de reclamaciones contra bases o valoraciones, resolviéndose en única instancia por los TEAR y TEAL, y para cuya resolución podrán actuar de forma unipersonal.

De conformidad con el contenido del artículo 246 LGT, el procedimiento se iniciará con la presentación, en el plazo de un mes, de un escrito identificando al reclamante y el acto o actuación contra el que se reclama, el domicilio para notificaciones y el tribunal ante el que se interpone, adjuntándose copia del acto que se impugna, así como las pruebas que se estimen pertinentes, aunque en los casos de reclamaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta, repercusiones, obligación de expedir y entregar factura o relaciones entre el sustituto y el contribuyente, el escrito deberá identificar también a la persona recurrida y su domicilio.

Asimismo, se hará referencia a las alegaciones que, en su caso, se formulen. Si el reclamante necesitara del expediente para formularlas, deberá comparecer ante el órgano que dictó el acto impugnado durante el plazo de interposición de la reclamación, para que se le ponga de manifiesto, lo que se hará constar en el expediente.

Una vez interpuesta la reclamación, se dará traslado de la misma al órgano económico-administrativo competente, pudiendo finalizar el procedimiento por las mismas causas que el procedimiento general, esto es, renuncia, desistimiento, caducidad en la instancia, satisfacción extraprocesal o resolución, que podrá ser estimatoria o desestimatoria de la pretensión, debiendo esta última ser notificada en el plazo máximo de seis meses contados desde la interposición de la reclamación.

Transcurrido dicho plazo sin que se haya notificado la resolución expresa, el interesado podrá considerar desestimada la reclamación al objeto de interponer el recurso procedente¹⁴.

14 Artículo 247.2 LGT.

Según el artículo 248 LGT, frente a la resolución que ponga fin a la reclamación económico-administrativa tramitada mediante el procedimiento abreviado no podrá interponerse recurso de alzada ordinario (poniendo fin de esta manera a la vía económico-administrativa y abriendo, en su caso, la vía judicial), aunque sí que podrán proceder, en su caso, los recursos extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y de revisión, además del recurso de anulación anteriormente citados.

Por último, y antes de finalizar el presente apartado, queremos efectuar una consideración acerca de la suspensión de la ejecución del acto que se impugna en vía administrativa, y es que el hecho de presentar una reclamación o recurso no suspende, per se, la ejecución del acto que se impugna, pero sí que se puede obtener la suspensión cumpliendo determinados requisitos.

La suspensión de la ejecución del acto impugnado se regula, en cuanto al recurso de reposición, en el artículo 224 LGT, y para la reclamación económico-administrativa, en el artículo 233 del mismo cuerpo legal, pudiendo extenderse los efectos de la suspensión acordada en aquel recurso a esta última vía de reclamación¹⁵.

En este sentido, podrá solicitarse la suspensión de la ejecución del acto de manera automática cuando se aporte alguna de las garantías indicadas a continuación, debiendo cubrir el importe del acto impugnado, los intereses de demora generados por la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía:

- a) Depósito de dinero o valores públicos.
- b) Aval o fianza de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.
- c) Fianza personal y solidaria de otros contribuyentes de reconocida solvencia para los supuestos que se establezcan en la normativa tributaria (que en la actualidad se refiere a deudas que no superen 1.500 €).

Asimismo, se podrá obtener la suspensión de la ejecución del acto sin necesidad de aportar garantías cuando se aprecie que, al dictar el acto, se ha podido incurrir en error aritmético, material o de hecho. En todo caso, se obtendrá la suspensión automática y sin garantías cuando se impugne una sanción.

Además, y tratándose de la reclamación económico-administrativa, el artículo 233.3 LGT prevé que cuando el interesado no pueda aportar las garantías necesarias para obtener la suspensión citadas con anterioridad, se acordará la suspensión previa prestación de otras garantías que se estimen suficientes.

Del mismo modo, el artículo 233.4 del mismo texto legal determina que el Tribunal podrá suspender la ejecución del acto, con dispensa total o parcial de garantías, cuando dicha ejecución pudiera causar perjuicios de difícil o imposible reparación.

Una vez producida la suspensión de la ejecución del acto, la misma se mantendrá durante la tramitación del procedimiento económico-administrativo en todas sus instancias, pudiendo también extender sus efectos a la vía contencioso-administrativa, siempre que así se solicite en

15 Así lo dispone el artículo 233.10 LGT.

el escrito de interposición de dicho recurso y la garantía conserve su vigencia y eficacia, debiendo comunicarse tal extremo a la Administración tributaria.

4.- Principales cuestiones problemáticas en torno a las reclamaciones económico-administrativas y algunas propuestas.

4.1. Planteamiento de la cuestión.

Desde hace años se viene hablando por parte de los sectores más relevantes, esto es, tanto a nivel doctrinal como profesional, de la problemática existente en sede de recursos en materia tributaria, de lo cual se han elaborado diversas teorías y propuestas de reforma, algunas de las cuales vamos a exponer en el presente trabajo.

Así, en las últimas décadas se ha venido hablando acerca de la ingente conflictividad surgida en el ámbito tributario en España, dado que la confrontación entre la Administración tributaria y los particulares parece ser la única forma de relación entre las partes, ante lo cual se han planteado diversas propuestas para su resolución, o bien de carácter preventivo o correctivo del conflicto.

Al mismo tiempo, se han venido planteando diversas cuestiones en torno a los Tribunales Económico-Administrativos en nuestro país, desde su propia composición hasta la imposibilidad actual de poder plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), entre otras cuestiones que cabría citar.

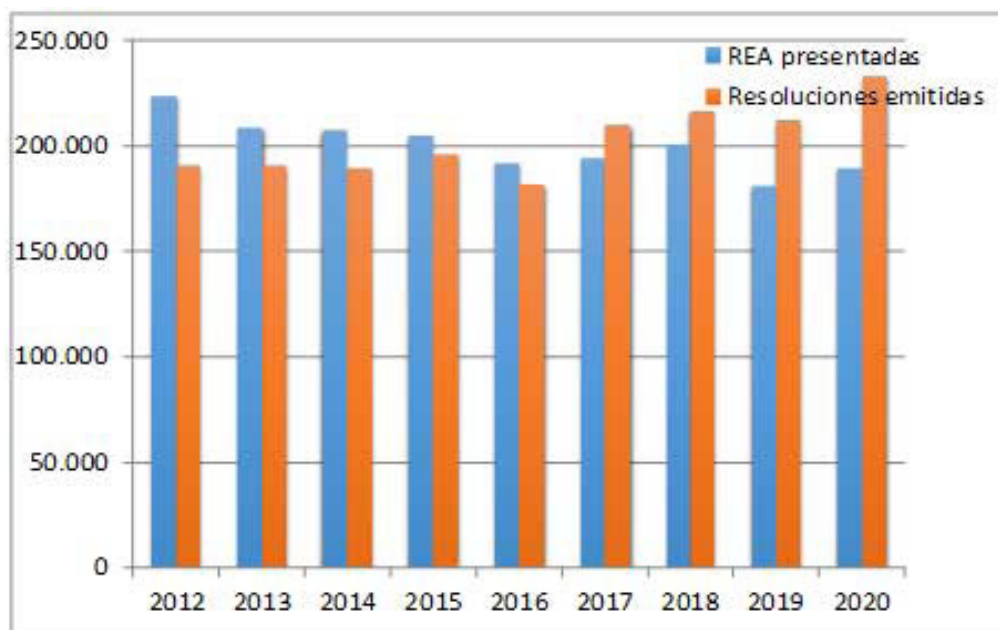
En el presente apartado vamos a profundizar en la situación actual en que se encuentra la vía económico-administrativa en España, ahondando en algunos de los problemas que, de antiguo, se han venido planteando en torno a esta vía de recurso, así como alguno de plena actualidad, como veremos a continuación.

4.2. Estado de la litigiosidad en materia tributaria en vía administrativa en España.

4.2.1.- Datos acerca de la conflictividad tributaria en vía administrativa: período 2018/2020.

Con carácter previo al inicio del presente apartado, debemos hacer una advertencia, siendo la relativa a que el período que se examina en el presente trabajo abarca, en principio, a los últimos cinco años. No obstante, hay que tener en cuenta que la última memoria de los TEA publicada en el momento de elaborar el presente trabajo es la correspondiente al año 2020, lo que, unido a la conveniencia de revisar un período más extenso para poder examinar la evolución experimentada en este ámbito, nos lleva a examinar los datos de la conflictividad en esta vía desde el año 2012, que es la cifra más alta de reclamaciones presentadas en dicha vía de recurso.

En concreto, en aquel año tuvieron entrada 223.417 reclamaciones; cifra que como se puede comprobar en el cuadro expuesto a continuación, ha experimentado una tendencia decreciente a lo largo de los años.



Fuente: elaboración propia en base a las memorias de los TEA publicadas en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx>

Así, en los años 2013 a 2016 se ha ido produciendo una reducción en el número de reclamaciones interpuestas, ascendiendo dichas sumas a 208.602, 207.053, 204.698 y 192.005, respectivamente.

A partir de dicho ejercicio se ha ido reflejando una leve tendencia al alza en los dos años siguientes, ya que el número de reclamaciones presentadas fue de 194.279 en 2017 y de 200.562 en 2018, aunque en 2019 bajó a 180.916 reclamaciones planteadas; cifra que según la última memoria publicada –la referida a 2020– se ha incrementado en un 4,67 % con respecto a las presentadas en dicho ejercicio. En ese último ejercicio el número total de reclamaciones interpuestas fue de 189.358.

Por tanto, podría decirse que la situación de la conflictividad en vía económico-administrativa en España, en lo que al número de reclamaciones interpuestas se refiere, ha mejorado sensiblemente, dada la reducción en el número de reclamaciones planteadas en el período examinado.

Sin perjuicio de lo anterior, y pese a dicha mejoría en los datos expuestos, según esta última memoria publicada, hay que tener en cuenta que el número medio de reclamaciones presentadas en los TEA en los últimos cinco años, asciende a 191.424, lo que, desde una perspectiva general, podría seguir diciéndose que constituyen cifras de conflictividad elevadas, sobre todo teniendo en cuenta el notable número de millones de euros de deudas tributarias que se encuentran pendientes de cobro en vía de recurso.

En relación con esta cuestión, el propio Director de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, D. Jesús Gascón Catalán, indicó en abril de 2019, que entonces se encontraban pen-

dientes de recurso más de 40.000 millones de euros ¹⁶, lo que, sin duda, requiere la adopción de medidas que resuelvan esta situación. Tal y como indica GARCÍA NOVOA, nos encontramos ante “una conflictividad elevada y, sobre todo, creciente, con demoras en la resolución de procesos, lo que se traduce en la dilación de ingresos”¹⁷.

Por otra parte, y de manera justamente inversa al número de reclamaciones económico-administrativas interpuestas, el esfuerzo llevado a cabo por los TEA a la hora de resolver las reclamaciones pendientes ha sido ciertamente notable, dado que, como puede apreciarse en el cuadro expuesto con anterioridad, podemos ver claramente una tendencia al alza en el número de resoluciones emitidas.

Así, mientras que en 2012 se resolvieron un total de 190.374 reclamaciones, cifra similar a la acaecida en 2013 –con 190.384 resoluciones—, y en 2014, con 189.299 emitidas. A partir de este último año podría decirse que, en general, dicha cifra se ha incrementado, dado que, si en 2015 el número de resoluciones emitidas fue de 195.749, aun bajando en 2016 a 181.516, los dos años siguientes subió notablemente dicha cifra, puesto que en 2017 y 2018, tal número ascendió a 209.617 y 216.139 resoluciones, respectivamente. En 2019 el número de reclamaciones resueltas decreció ligeramente un 1,9 %, quedando el número de resoluciones en 212.078.

Finalmente, el último año examinado, es decir, en 2020, el número de reclamaciones resueltas ha sido de 233.238, lo que se corresponde con una tendencia muy favorable en las mismas, para cuya consecución, según la propia memoria, “ha sido fundamental tanto la implicación de todo el personal de los TEA como la progresiva implantación de soluciones tecnológicas que han permitido una mejor gestión del conocimiento y mejoras en la tramitación y gestión de las ponencias”¹⁸. Fruto de esa tendencia favorable es el hecho de que el promedio de reclamaciones resueltas en los cinco últimos años ha sido de 210.218.

De tal forma, y examinando ambas cuestiones de manera conjunta –esto es, las reclamaciones interpuestas y las resoluciones emitidas— puede comprobarse que, si bien en el período de tiempo de 2012 a 2016, el número de reclamaciones presentadas en vía económico-administrativa era superior al de resoluciones emitidas por los citados Tribunales, sin embargo, de 2017 a 2020 puede apreciarse claramente que se han resuelto más reclamaciones de las que han tenido entrada en la vía económico-administrativa, lo que ha coadyuvado, sin duda alguna, a mejorar el tiempo que los citados órganos tardan en resolver este tipo de

16 La noticia puede consultarse en https://www.normacef.es/noticia.aspx?noticia_id=10443

17 Vid. GARCÍA NOVOA, César: “La conveniencia de una jurisdicción especializada en materia tributaria”. Revista Nueva Fiscalidad, nº 3, julio/septiembre 2019, pág. 62.

18 Memoria 2020 Tribunales Económico Administrativos, pág. 11. Disponible en <https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/TEAC/Memorias%20TEAC/MEM-TEAC-2020.pdf>

conflictos y, por tanto, el problema de dilación generalizada que ya la doctrina había venido manifestando como un problema a resolver en esta vía¹⁹.

Por otro lado, si examinamos las materias que han venido generando una mayor conflictividad en el ámbito tributario, podemos apreciar que los datos no varían en exceso a lo largo de los últimos años.

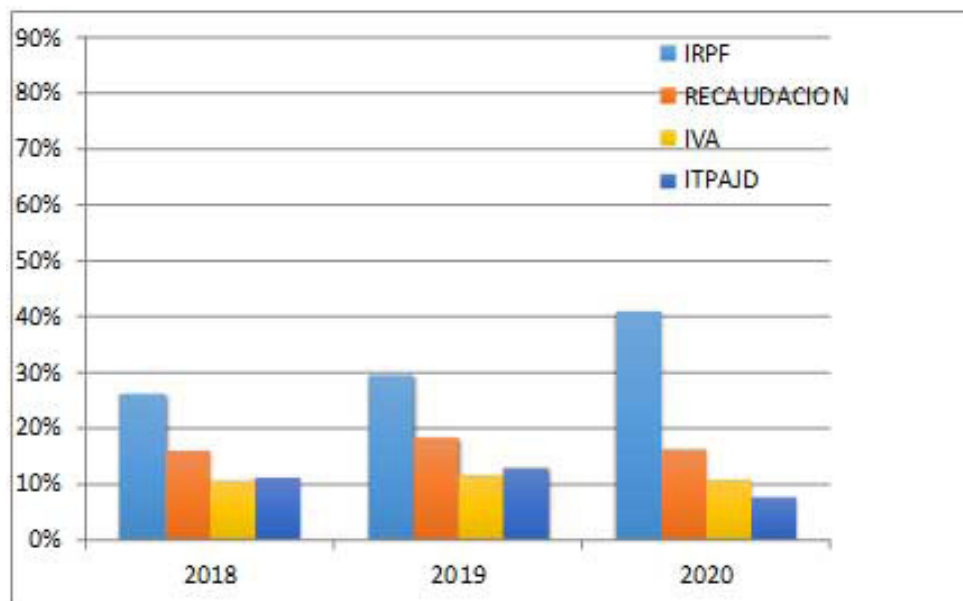
Comenzando con el primer año del período examinado, en 2018 el mayor número de reclamaciones presentadas corresponde al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) (26,15% sobre el total) seguido por aquellas que impugnan actos relativos a los Actos del Procedimiento Recaudatorio (15,95%), al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) (11,14%), y al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) (10,43%). Dichos datos demuestran que un 63,67% de las reclamaciones interpuestas en aquel año se refieren a tan solo esos cuatro conceptos, mientras que el 36,33% se distribuyen entre el resto de las materias sobre las que son competentes los TEA.

En el año siguiente, es decir, en 2019, el mayor número de reclamaciones presentadas corresponde al también al IRPF (29,47% sobre el total) seguido por aquellos que impugnan actos relativos a los Actos del Procedimiento Recaudatorio (18,25%), al ITPAJD (12,95%), así como al IVA (11,66%), lo que conlleva que un 72,33% de las reclamaciones interpuestas se refieren a tan solo esos cuatro conceptos, mientras que el 27,67% se distribuyen entre el resto de las materias sobre las que son competentes los mencionados Tribunales.

Por último, en el año 2020 sigue la tendencia al alza, dado que el mayor número de reclamaciones presentadas corresponde al IRPF (41% sobre el total) seguido por aquellos que impugnan actos relativos a los Actos del Procedimiento Recaudatorio (16,15%), al IVA (10,72%) y al ITPAJD (7,7%), pudiendo comprobarse, por tanto, que el 75,57 % de las reclamaciones interpuestas se refieren a estas mismas cuatro materias mencionadas.

En base a los datos expuestos, y tal y como puede comprobarse en el siguiente cuadro, cabe afirmar que la mayor conflictividad en estos últimos años se viene produciendo, en el seno de dichas cuatro materias, en la relativa al IRPF, que es el ámbito que demuestra una clara tendencia al alza en lo que a conflictividad se refiere, lo que consideramos que exige un replanteamiento por parte de todos los sujetos que intervienen en este ámbito, es decir, tanto la Administración tributaria a la hora de aplicar la normativa como, en su caso, el legislador a la hora de adoptar medidas que puedan coadyuvar a reducir los niveles de conflictividad existentes en dicha materia.

19 Así lo manifiesta LAGO MONTERO, para quien la existencia de miles de recursos pendientes de resolver, tanto en vía administrativa como judicial, es una cuestión muy preocupante, no sólo por el retraso que puede conllevar en el cobro de las deudas recurridas y suspendidas en la mayor parte de los casos, sino también por la dilación en la resolución de los mismos. Vid. LAGO MONTERO, José María: "Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan". En VVAA.: *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2018, págs. 23 y ss.



Fuente: elaboración propia en base a las memorias de los TEA publicadas en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx>

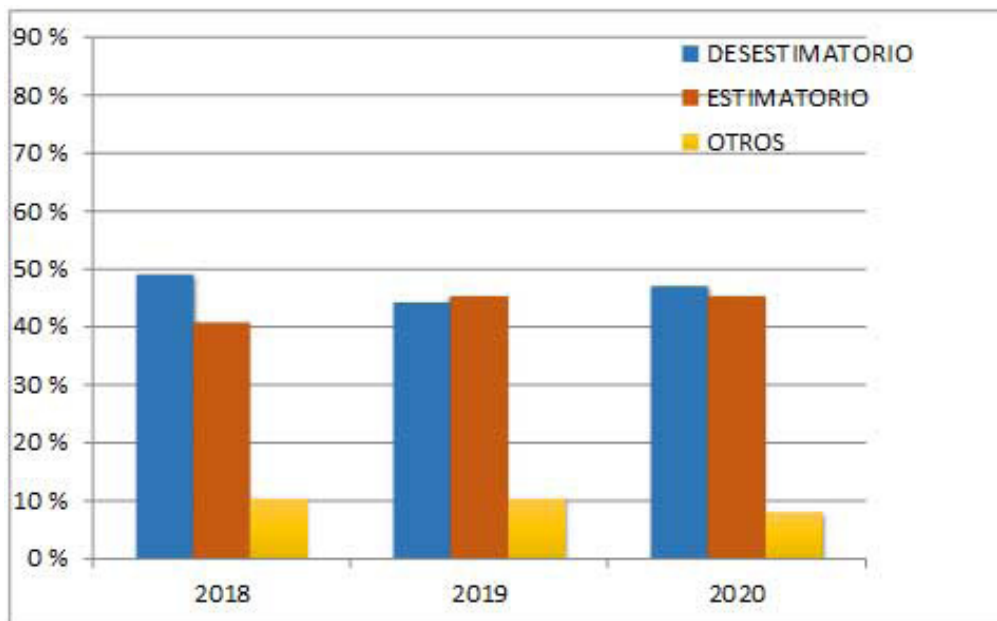
Una última cuestión nos quedaría por plantear en torno a los datos cuantitativos de conflictividad en materia tributaria en vía económico-administrativa, siendo la relativa al porcentaje de resoluciones emitidas a favor o en contra de las pretensiones del reclamante.

Comenzando por el año 2018, el 40,72% de las reclamaciones resueltas en dicho ejercicio lo fue en un sentido estimatorio (total o parcialmente), frente a un 48,94% con un sentido desestimatorio de las pretensiones planteadas por los reclamantes. Como complemento, el 10,34% de las resoluciones dictadas corresponde a otro tipo de finalización del expediente tales como desistimientos, archivo de actuaciones, incompetencias, entre otros casos.

En 2019, el 45,36% de las reclamaciones resueltas lo fue con un sentido estimatorio (total o parcialmente), frente a un 44,3% con un sentido desestimatorio de las pretensiones planteadas por los reclamantes, alcanzando el porcentaje de otras resoluciones al 10,34 %.

Finalmente, en el año 2020, el 45,26% de las reclamaciones resueltas lo ha sido con un sentido estimatorio (total o parcialmente), frente a un 46,96% con un sentido desestimatorio, bajando al 7,78% el de resoluciones a través de otro tipo de terminación del procedimiento.

Los anteriores datos reflejan, tal y como consta en el cuadro reproducido más abajo, que las cifras no han tenido grandes variaciones, dado que el porcentaje de resoluciones emitidas en favor del recurrente oscila entre un 40 % y un 45 % aproximadamente, fluctuando el porcentaje de resoluciones desestimatorias al interés del reclamante entre un 46 % y un 48 %.



Fuente: elaboración propia en base a las memorias de los TEA publicadas en <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/GobiernoAbierto/Transparencia/Paginas/Impuestos%20TEAC.aspx>

4.2.2.- La (im)posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales por parte de los Tribunales Económico-Administrativos.

Otra de las cuestiones sobre las que cabría incidir en torno a la vía económico-administrativa es aquella referida a la posibilidad o no de plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Como es sabido, dicha posibilidad se encuentra regulada en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE) según el cual, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial sobre la interpretación de los Tratados y la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión, pero siempre que la misma sea presentada por un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros²⁰.

²⁰ El artículo 267 (antiguo artículo 234 TCE) prevé que *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.

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

Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional en relación con una persona privada de libertad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciará con la mayor brevedad.

En cuanto a la normativa interna española, es el 237.3 LGT²¹ el que prevé, desde el año 2015²², la posibilidad de que los TEA puedan plantear ante el TJUE cuestiones prejudiciales cuando tengan dudas acerca de la interpretación o legalidad de alguna norma europea necesaria para poder emitir su resolución.

A lo largo de los años, el TJUE ha venido fijando, a través de diversos pronunciamientos, determinados criterios o requisitos para entender que un órgano interno tiene la consideración de órgano jurisdiccional nacional, estando legitimado para, en tal caso, plantear cuestiones prejudiciales.

Por lo que se refiere, en concreto, a los TEA españoles, originariamente, en su sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (Asuntos acumulados C 110/98 a C 147/98, EU:C:2000:145), el TJUE consideró que dichos órganos gozaban de suficientes garantías de independencia para ser considerados un órgano jurisdiccional a los efectos del artículo 267.

Y es que, en principio, los citados órganos cumplían los requisitos que, según el Tribunal europeo, eran necesarios para considerar que un órgano tiene la condición de jurisdiccional a los efectos de su legitimación para plantear cuestiones prejudiciales y que, en esencia, eran los siguientes:

- a) el origen legal del órgano, es decir, que el órgano debe estar debidamente constituido conforme a su legislación interna.
- b) la permanencia del órgano, en el sentido de continuidad en el desarrollo de sus facultades.
- c) la obligatoriedad de la jurisdicción, pudiendo referirse a la obligación de las partes de dirigirse al órgano para resolver el litigio o a que sus resoluciones fueran vinculantes, como sucede cuando las decisiones de la Administración son recurribles en vía contencioso-administrativa tras haber presentado una reclamación ante los Tribunales Económico-Administrativos, sin que, salvo excepciones, la Administración pueda revocar o modificar sus resoluciones firmes²³.

21 Desarrollado por el artículo 58 bis del RGRVA.

22 En concreto, el apartado 3 del artículo 237 LGT se añadió por el artículo único.46 de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la LGT, disponiendo que:

Reglamentariamente se desarrollará el procedimiento para plantear cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Cuando el planteamiento de la cuestión prejudicial no haya sido solicitado por los interesados en la reclamación o recurso económico-administrativo, con carácter previo a que el mismo se produzca se concederá un plazo de quince días a los interesados para que formulen alegaciones en relación exclusivamente con la oportunidad de dicho planteamiento.

En todo caso, el Tribunal antes de plantear la cuestión prejudicial concederá un plazo de quince días a la Administración Tributaria autora del acto para que formule alegaciones.

Cuando se hubiese planteado una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de acuerdo con lo previsto en los párrafos anteriores, se suspenderá el procedimiento económico-administrativo desde su planteamiento y hasta que se reciba la resolución que resuelva la cuestión prejudicial. Asimismo procederá la suspensión del curso de aquellos procedimientos económico-administrativos para cuya resolución sea preciso conocer el resultado de la cuestión prejudicial planteada. Dicha suspensión se comunicará a los interesados en el procedimiento económico-administrativo y la misma determinará la suspensión del cómputo del plazo de prescripción de los derechos a que se refiere el artículo 66 de esta Ley, cómputo que continuará una vez se reciba en el órgano económico-administrativo competente la resolución de la cuestión planteada.

23 En este sentido pueden consultarse los apartados 35 y 36 de la Sentencia 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa (Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98).

- d) el procedimiento debe tener carácter contradictorio²⁴, aunque éste no sea un criterio absoluto²⁵, ya que puede cumplirse cuando los interesados puedan presentar alegaciones y pruebas que apoyen su pretensión y solicitar la celebración de vista pública²⁶.
- e) el órgano de que se trate debe aplicar normas jurídicas.
- f) debe tratarse de un órgano independiente, siendo precisamente este último criterio el fundamental en base al cual les niega el carácter de órgano jurisdiccional a los TEA españoles y, por ende, la posibilidad de plantear cuestiones prejudiciales.

En concreto, fue en la Sentencia de 21 de enero de 2020, Santander SA (Asunto 274/14) en la que el Alto Tribunal restringió el contenido del requisito relativo a la independencia del órgano, al profundizar en los criterios que, sobre la independencia e imparcialidad de los órganos, tienen los TEA españoles, sobre todo, en el régimen de separación de sus miembros y la existencia del Recurso extraordinario para la unificación de doctrina; criterios a los que brevemente nos referiremos.

En concreto, en la Sentencia de 21 de enero de 2020, el TJUE parte en sus consideraciones de que el concepto de independencia engloba dos aspectos, uno de índole externa –conllevando el desarrollo de sus funciones con plena autonomía– y otro de carácter interno –relacionado con el concepto de imparcialidad, en los términos que veremos a continuación—.

La vertiente externa de la independencia supone que el órgano ejerce sus competencias con plena autonomía, sin estar sometido a ningún vínculo jerárquico o de subordinación, sin recibir órdenes ni instrucciones de ningún tipo, estando protegido de injerencias o presiones externas que puedan hacer peligrar la independencia en el enjuiciamiento por sus miembros e influir en sus decisiones²⁷.

Desde un punto de vista interno, la independencia se refiere a la imparcialidad del órgano que juzga, esto es, a la equidistancia que debe guardar el órgano de que se trate respecto de las partes en litigio y a sus respectivos intereses en relación con el objeto de la controversia²⁸, de manera que el órgano debe ser y actuar como un tercero respecto de la autoridad que haya dictado el acto objeto de enjuiciamiento.

En tal situación, el TJUE considera, en la referida Sentencia, que los TEA españoles no son independientes, dado que el régimen de separación del Presidente y los Vocales del TEAC no se

24 En la Sentencia de 30 de junio de 1966, Vaassen-Göbbels, se afirma el carácter de órgano jurisdiccional en base a que “está sometido a normas de procedimiento contradictorio análogas a las que rigen el funcionamiento de los Tribunales ordinarios”. Vid Fundamento de Derecho I.

25 Así lo indicó en la Sentencia de 17 de septiembre de 1997, Dorsch Consult (Asunto C-54/96), en la que indica que “ha de recordarse que la exigencia de un procedimiento contradictorio no es un criterio absoluto. Además, procede señalar que, conforme al apartado 3 del artículo 3 del Reglamento relativo al Procedimiento de Control de los Contratos Públicos, las partes del procedimiento ante el servicio de control de la adjudicación de los contratos deben ser oídas antes de que la sala de que se trate adopte cualquier resolución” (apartado 31).

26 Vid. apartado 37 de la Sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa (Asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98).

27 Apartado 57 de la referida Sentencia.

28 Apartado 61 de dicha Sentencia.

encuentra en una normativa específica, a través de disposiciones legales expresas como las que se aplican a los miembros del poder judicial. De ello se deduce, en su opinión, que la legislación nacional no garantiza que, tanto el Presidente como los Vocales, se encuentren al amparo de presiones externas, directas o indirectas, que puedan hacer dudar de su independencia.

En el mismo sentido, el Alto Tribunal considera que algunas características del régimen jurídico del Recurso extraordinario ante la Sala Especial para la Unificación de Doctrina regulado en el artículo 243 LGT cuestiona la situación del TEAC como un tercero respecto de las posiciones en conflicto, dado que la competencia para resolver este recurso se atribuye a la Sala Especial para la Unificación de Doctrina, en cuya composición participa, asimismo y junto a otros miembros, el propio Director General de Tributos.

De conformidad con los razonamientos precedentemente apuntados, el TJUE niega el carácter de órganos jurisdiccionales nacionales a efectos del artículo 267 TFUE al no cumplir con la exigencia de independencia que caracteriza a los órganos jurisdiccionales.

Ante la situación descrita de imposibilidad de plantear cuestiones prejudiciales por parte de los órganos económico-administrativos, las soluciones apuntadas por la doctrina han sido diversas, aunque podría afirmarse que varias coinciden en plantear la vía económico-administrativa como opcional. Tal es el caso de MERINO JARA, para quien carece de sentido, desde esta perspectiva, “mantener el carácter preceptivo de las reclamaciones económico-administrativas, resultando preferible que tengan carácter potestativo, con objeto de que cuanto antes los interesados tengan una respuesta judicialmente fundada, teniendo en cuenta, si es el caso, el derecho aplicable de la Unión Europea”²⁹.

Por su parte, HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, plantea dos posibles opciones, consistiendo la primera de ellas, en “convertir en opcional la utilización de esa vía administrativa de litigación, de modo que el agotamiento de las reclamaciones económico-administrativas dejara de ser presupuesto de admisión de la ulterior jurisdicción contencioso-administrativa”. La segunda podría ser “crear un instrumento incidental en la vía económico-administrativa que, ante una duda interpretativa sobre el Derecho de la Unión de cuya solución dependiera la decisión del litigio en algunos de sus extremos, permitiera al órgano administrativo de revisión dirigirse al juez competente para revisar su decisión a fin de que, a título incidental, plantee la correspondiente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea y así obtener el criterio interpretativo que le permita zanjar la contienda en ese punto”³⁰.

En parecido sentido se manifiesta MATA SIERRA, quien se muestra más partidaria de “abrir una reflexión sosegada acerca del carácter obligatorio o no de dicha vía de revisión”, que “no sólo debería abordar la posible convergencia hacia un modelo de carácter potestativo en el que el ciudadano decida sobre su conveniencia, sino que, dando un paso más, debería replantearse

29 Vid. MERINO JARA, Isaac: “Nuevo pronunciamiento del TJUE sobre la consideración como “órgano jurisdiccional” de los Tribunales Económico-Administrativos”. *RVAP*, nº 116, enero/abril 2020, pág. 187.

30 Véase HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, Joaquín: “La STJUE “Banco de Santander”: sus consecuencias en la vía económico-administrativa”. *El Derecho.com*, 12/11/2020, disponible en <https://elderecho.com/la-stjue-banco-de-santander-sus-consecuencias-en-la-via-economico-administrativa>

esta vía económico-administrativa, convirtiéndola en un verdadero garante para los contribuyentes y, desde un punto de vista práctico, en un filtro necesario para reducir tanta conflictividad en materia tributaria que produce una ineficiencia del sistema tributario y un alto grado de insatisfacción entre los administrados”³¹.

En cualquier caso, y ya para terminar el presente apartado, hay que advertir que todavía no ha sido objeto de reforma la normativa interna española que, como hemos apuntado con anterioridad, prevé la posibilidad de que los TEA puedan plantear cuestiones prejudiciales ante el TJUE; reforma que entendemos debería abordarse por parte de nuestro legislador con carácter urgente y necesario, dada la importancia del problema suscitado y la firmeza de los argumentos esgrimidos por el Alto Tribunal europeo para negar la independencia de los TEA españoles³².

4.2.3.- Algunas propuestas al respecto, en especial el arbitraje y la conciliación en materia tributaria.

Ante la situación anteriormente planteada, relativa a la elevada incidencia de la litigiosidad en materia tributaria en España, se han venido proponiendo diferentes soluciones desde distintas vías; planteamientos que comentaremos, aunque sea de modo somero, en el presente apartado.

Las propuestas presentadas por la doctrina, como indicábamos con anterioridad, son muy variadas, abarcando planteamientos que propugnan una educación fiscal para la ciudadanía³³, una simplificación del ordenamiento tributario³⁴, o una unificación de los criterios interpretativos en los tribunales jurisdiccionales nacionales y europeo³⁵, aunque desde hace tiempo se han venido abriendo paso con fuerza diferentes propuestas que sugieren la implementación de técnicas convencionales en el ámbito tributario³⁶.

31 También puede consultarse la bibliografía citada por la propia autora, en MATA SIERRA, M^a Teresa: “De la independencia de los tribunales económico-administrativos: cuestionamiento por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y consecuencias”. *Crónica Tributaria*, nº 174, 2020, págs. 83 y 84.

32 Para profundizar en el tema sobre el concepto de órgano jurisdiccional nacional a efectos de plantear cuestiones prejudiciales, puede consultarse nuestro anterior trabajo: VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula: “La noción de órgano jurisdiccional nacional a efectos de plantear cuestiones prejudiciales ante el TJUE y situación del TEAC en España. A propósito de la STJUE de 21 de enero de 2020 (Asunto 274/14. EU:C:2020:17)”. En *VVAA: Estudios sobre Jurisprudencia Europea. Materiales del VI Encuentro anual del Centro español del European Law Institute*. Ed. SEPIN, Madrid, en prensa.

33 Vid. LAGO MONTERO, José María en “Remedios que sería deseable implementar de inmediato”. En *VVAA.: Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2018, págs. 141 y ss.

34 Como causas de la litigiosidad tributaria a reformar, GONZÁLEZ PELAYO plantea las relativas a la complejidad normativa, la proliferación de regímenes y beneficios fiscales y de conceptos jurídicos indeterminados, así como los deberes formales del contribuyente. Véase, en este sentido, GONZÁLEZ PELAYO, Ana: “Análisis de las causas de litigiosidad fiscal en el sistema tributario español. Planteamiento de propuestas para la reducción de la conflictividad tributaria”. En *VVAA: Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)*. Dirigido por Pablo Chico de la Cámara. Ed. Innap investiga, Madrid, 2017, págs. 78 y ss.

35 Así lo plantea LAGO MONTERO, José María en “Remedios que sería deseable implementar más pronto que tarde”. En *VVAA.: Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2018, págs. 163 y ss.

36 Respecto a la diferente tipología de métodos convencionales aplicables en el ámbito tributario, pueden consultarse, entre otros autores, SERRANO ANTÓN, Fernando. *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*. Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996, págs. 82 y 83; RAMALLO MASSANET, Juan. “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”. En *VVAA. Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Coed. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996, págs. 235 y ss.; FERREIRO LAPATZA, José Juan. “Resolución extrajudicial de conflictos tributarios”. *QF*, nº 3, febrero 2002, págs. 14 y 15.

En general, y a efectos expositivos, podríamos distinguir entre aquellas medidas dirigidas a evitar el conflicto entre la Administración y los obligados tributarios (si estamos hablando de medidas preventivas) o a resolverlo una vez que el mismo se ha originado (si se trata de medidas correctoras).

Fue con ocasión de la aprobación de la vigente LGT cuando se abrieron paso con fuerza planteamientos que proponían implementar técnicas convencionales o transaccionales en el seno de los procedimientos tributarios, así como en sede de recursos y reclamaciones en materia tributaria, los denominados Alternative Dispute Resolution (ADR). Dichas medidas, en una primera aproximación, podría decirse que se centran, como decíamos, en o bien prevenir el conflicto antes de que surja³⁷, o bien resolverlo una vez que el mismo se ha manifestado.

No obstante, hay que indicar que el legislador español ha sido muy tímido a la hora de introducir este tipo de mecanismos convencionales para solucionar las controversias en materia tributaria, habiendo implantado por lo general tan sólo algunas medidas con carácter preventivo del conflicto, y sólo en determinados procedimientos –como es el caso de las actas con acuerdo previstas en el artículo 155 LGT, o los acuerdos previos de valoración previstos en el artículo 91 del mismo cuerpo legal—, pero no en lo que se refiere a medidas para solucionarlo una vez surgida la controversia y, sobre todo, una vez presentado el recurso o reclamación procedente, como podría ser la conciliación, mediación o el arbitraje.

En España se viene reconociendo desde hace años la posibilidad de que la voluntad de las partes pueda intervenir en la esfera pública de nuestro ordenamiento, siendo los vigentes artículos 86 y 112.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPACAP) los que, en la actualidad, regulan tal posibilidad.

El primer artículo de los indicados permite la celebración de acuerdos, pactos, convenios o contratos entre las Administraciones públicas y los ciudadanos, concretando el segundo de ellos la posibilidad de sustituir los recursos sustanciados en vía administrativa por otros procedimientos de impugnación, reclamación, conciliación, mediación y arbitraje, dando entrada con ello a la posibilidad de implementar medidas de carácter convencional como alternativa a los recursos sustanciados en vía administrativa.

Llegados a este punto, y de las variadas propuestas que podrían plantearse, nos centraremos en dos de ellas, siendo la primera la relativa a la posible introducción del arbitraje en materia tributaria en España.

Ya hemos comentado con anterioridad que el momento de elaboración y aprobación de la LGT de 2003 fue el punto de partida de la posibilidad de implantar la técnica arbitral en el ordenamiento

37 En relación con esta cuestión, CHICO DE LA CÁMARA plantea, a nuestro juicio acertadamente, que “el *ratio* de conflictividad en materia tributaria constituye un mal *endémico* que no resulta fácil de combatir si no es actuando de raíz en su origen implementándose mecanismos eficaces para prevenir *ex ante* esta litigiosidad diagnosticada”. Vid. CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “*Compliance* tributario & principio de buena fe: ¿cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas? Los dos extremos de una cuerda pueden estar muy alejados, pero son siempre la misma cuerda”. *Civitas, REDF*, nº 189/2021, pág. 5 versión digital (BIB 2021\1126). Asimismo, dicho autor plantea diferentes e interesantes propuestas a tener en cuenta en futuras reformas, en págs. 17 y ss.

tributario español, dado que, desde diferentes sectores doctrinales, profesionales o empresariales, se plantearon propuestas muy variadas e interesantes para su implementación en nuestro país³⁸.

Ya en aquellos momentos indicamos³⁹ que nada obsta dicha posibilidad, pues ni el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria ni el de legalidad en materia tributaria constituyen límites que puedan vetar el establecimiento de la institución arbitral en la esfera pública de nuestro ordenamiento tributario.

Ello sería así partiendo, en todo caso, de que debería ser una norma de rango legal, específicamente tributaria, la que reconociera dicha posibilidad. Dicha Ley debería ser, en nuestra opinión, la Ley General Tributaria, que debería establecer sus elementos esenciales, su régimen jurídico básico, fijando las reglas y principios a los que la posterior normativa de desarrollo debería ajustarse.

Llegado el momento de su introducción en el ordenamiento tributario español, entendemos que nuestro legislador podría implantar –siguiendo el modelo establecido en Portugal en 2011⁴⁰– un arbitraje tributario que fuera voluntario para el particular, pero de carácter obligatorio para la Administración tributaria y cuyo laudo no fuera recurrible en vía judicial, con carácter general, para revisar el fondo del asunto, sino únicamente por motivos tasados.

De esta manera quedaría garantizado plenamente el principio de tutela judicial efectiva en todas sus manifestaciones, salvaguardando el derecho de acceso a un procedimiento que resuelva la controversia, a obtener una resolución sobre el fondo del asunto, fundada en derecho, que sea congruente con lo solicitado por las partes.

En su configuración estructural, consideramos que el arbitraje tributario en España podría configurarse como un arbitraje de Derecho, alternativo por lo general a la reclamación económico-administrativa⁴¹, establecido de manera que fuera un arbitraje administrado de manera institucional, con un procedimiento ágil y sencillo, en el que la fijación de las características y requisitos de los árbitros sería una de las cuestiones fundamentales a tener en cuenta en su establecimiento. Su especialización y, sobre todo, su independencia, deberían ser cuestiones basilares a la hora de legislar sobre el régimen jurídico de tal institución en España.

En cuanto a la segunda medida, se trataría de la posibilidad de dotar a los Tribunales Económico-Administrativos de competencias para desarrollar labores de conciliación en materia tributaria.

38 Para profundizar en esta cuestión puede consultarse nuestro trabajo VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula: “El modelo de arbitraje tributario de Portugal y su posible traslación al Ordenamiento jurídico español”, en *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, editada por el Instituto de Direito Economico Financeiro e Fiscal (IDEEF), Portugal, nº 3-4, 2018, págs. 247 y s.

39 En relación con la posibilidad de implementar el arbitraje tributario en España puede consultarse nuestra monografía VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula: *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2005.

40 Efectuamos un estudio acerca del arbitraje tributario de Portugal como modelo para su posible implementación en España en VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula: “Luces y sombras en el arbitraje tributario. Análisis en la experiencia de Portugal”. *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, nº 185, enero-marzo 2020, págs. 81 y ss.

41 Vid. nuestra monografía *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta...* Ob. cit., págs. 108 y ss.

Como punto de partida a nivel normativo nos encontramos con el artículo 77 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (en adelante, LJCA), el cual introdujo el instituto de la conciliación judicial en vía contencioso-administrativa. Se trataría, pues, utilizando como modelo el contenido de dicho precepto, de plantear la posibilidad de implementar esa misma técnica en la vía económico-administrativa, dotando de este tipo de facultades a los órganos, unipersonales o colegiados, encargados de la resolución de los conflictos en vía económico-administrativa⁴².

A este respecto, y en parecidos términos, LAGO MONTERO considera que se debería “reformular la vía económico-administrativa para dotar a los órganos revisores de composición mixta y de funciones conciliadoras, mediadoras y arbitrales”⁴³.

Por nuestra parte, y como ya afirmamos con anterioridad⁴⁴, consideramos que es factible otorgar competencias conciliatorias a los órganos económico-administrativos, aunque para ello sería necesario tener en cuenta algunas relevantes circunstancias al respecto, sobre todo, la delimitación de las materias sobre las que tales acuerdos conciliatorios podrían recaer –para lo cual consideramos que el campo idóneo para los mismos podría ser el mismo ámbito material que ostentan las actas con acuerdo previstas en el artículo 155 LGT—, siendo conveniente también flexibilizar los requisitos para que la Administración pudiera adoptar acuerdos en tales materias, entre otras cuestiones que cabría citar y que nuestro legislador deberá tener en cuenta ante una futura reforma normativa en tal sentido.

42 En relación con esta cuestión, ESPEJO POYATO y GARCÍA NOVOA consideran que este tipo de técnicas pueden integrarse “en los sistemas tradicionales de recursos (o, incluso, en los normales procedimientos tributarios)”, no siendo “en términos estrictos, sistemas alternativos de solución de conflictos, sino más propiamente formas razonables y eficientes de funcionar los procedimientos de recursos, en los que el funcionario o el juez encargados juegan un papel intentando convencer a las partes de aceptar una solución razonable del conflicto”. Vid. ESPEJO POYATO, I. y GARCÍA NOVOA, C: “Los sistemas alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario”. En FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD: *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español, con especial referencia al arbitraje*. Dirigido por Pablo Chico de la Cámara. Ed. Epraxis, Madrid, 2015, pág. 55.

43 En este sentido, LAGO MONTERO, José María: “Remedios que sería deseable implementar de inmediato...” Ob. cit., pág. 148.

44 En relación con esta cuestión, puede consultarse nuestro trabajo VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula: “La resolución de controversias en materia tributaria en España: la posible utilización de la conciliación en la vía económico-administrativa y jurisdiccional”. *Documentos de Trabajo IEF* nº 11/2019, IEF, 2019, págs. 377 y ss.



Parte II. La revisión de actos en materia tributaria en vía jurisdiccional

*Saturnina Moreno González y
José Ángel Gómez Requena ⁴⁵*

1. Control judicial de la Administración tributaria: la revisión en vía jurisdiccional.

1.1. El recurso contencioso-administrativo.

Los actos administrativos están sometidos en el ordenamiento jurídico español a un doble filtro de revisión. En primer lugar, se encuentra la fase de revisión administrativa, tal y como hemos señalado en el apartado anterior y, en segundo lugar, existe la fase de revisión judicial mediante la interposición del recurso contencioso-administrativo. Estas vías de revisión están intrínsecamente ligadas. Para que se inicie la revisión jurisdiccional mediante la interposición de un recurso contencioso-administrativo es necesario que se haya agotado la fase de revisión en vía administrativa.

No existe una normativa ad hoc para el control jurisdiccional de los actos y actuaciones de naturaleza tributaria. A este le resulta aplicable el régimen general de control judicial de las Administraciones Públicas, si bien existen algunas especialidades a la hora de determinar la competencia objetiva de los juzgados y tribunales ante actos de naturaleza tributaria. Así pues, la revisión tributaria en vía judicial se fundamenta procesalmente en el régimen general aplicable al resto de Administraciones Públicas, dentro del orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

El art. 103 de la Constitución Española garantiza que la actividad de las Administraciones Públicas, incluida dentro de ellas la Administración tributaria, está plenamente sometida a la ley y al Derecho⁴⁶. Como medida de fiscalización de los actos administrativos, las actuaciones ad-

⁴⁵ Saturnina Moreno González, Catedrática de Derecho Financiero y Tributario (Universidad de Castilla-La Mancha) y José Ángel Gómez Requena, Profesor Contratado Doctor Interino de Derecho Financiero y Tributario (Universidad de Castilla-La Mancha).

⁴⁶ Art. 103.1 CE: “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”.

ministrativas y las disposiciones generales que dicte la Administración, el art. 106.1 de la Constitución Española proclama el control judicial de las Administraciones Públicas⁴⁷. Los objetivos característicos del sometimiento al control judicial son, por un lado, garantizar la tutela judicial efectiva de los particulares ante situaciones que vulneren derechos de los ciudadanos por parte de la Administración Pública (art. 24 de la Constitución) y, por otro lado, garantizar el cumplimiento de la ley por parte de la Administración Pública, evitando arbitrariedades y tutelando así que la Administración tributaria cumple su finalidad ex art. 103.1 de la Constitución de servir con objetividad los intereses generales y actuar conforme a los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación.

La propia Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) establece en su art. 6 que son susceptibles de impugnación, tanto en vía administrativa como jurisdiccional, en los términos establecidos en las leyes:

- El ejercicio de la potestad reglamentaria.
- Los actos de aplicación de los tributos.
- La imposición de sanciones.

A partir de este artículo es posible realizar dos precisiones. En primer lugar, que el ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de aplicación de los tributos, así como la imposición de sanciones tienen carácter reglado. Es decir, que el ejercicio de estas potestades por parte de la Administración tributaria está sometida a la ley y a Derecho y debe respetar una serie de cauces procedimentales establecidos por las leyes. En segundo lugar, se vislumbra que la revisión tanto en vía administrativa como en fase jurisdiccional se llevará a cabo según establezcan las leyes. En este sentido, la norma de referencia que vertebra el proceso de revisión jurisdiccional de los actos y actuaciones tributarias es la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA, en lo sucesivo).

A nivel general, serán susceptibles de impugnación en vía contencioso-administrativa todos los actos y actuaciones en materia tributaria que sean susceptibles de impugnación ante los juzgados y tribunales de ese orden jurisdiccional. No obstante, sin ánimo de acotar en un *numerus clausus* los tipos de actos y actuaciones susceptibles de recurso contencioso-administrativo, nos serviremos, a título ejemplificativo, de los actos que son susceptibles de reclamación económico-administrativa según el art. 227 LGT para señalar algunos ejemplos de actos administrativos de índole tributaria que pueden ser recurridos en vía jurisdiccional, cuando la LJCA así lo establezca.

Son susceptibles de recurso contencioso-administrativo los actos que, provisional o definitivamente, reconozcan o denieguen un derecho o declaración, una obligación o deber, así como los actos de trámite que decidan, directa o indirectamente, sobre el fondo del asunto o pongan fin al procedimiento.

47 Art. 106.1 CE: “Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifican”.

Específicamente, en materia de aplicación de los tributos podrán recurrirse:

- Las liquidaciones provisionales o definitivas.
- Las resoluciones expresas o presuntas derivadas de una solicitud de rectificación de una autoliquidación o de una comunicación de datos.
- Las comprobaciones de valor de rentas, productos, bienes, derechos y gastos, así como los actos de fijación de valores, rendimientos y bases, cuando la normativa tributaria lo establezca.
- Los actos que denieguen o reconozcan exenciones, beneficios o incentivos fiscales.
- Los actos que aprueben o denieguen planes especiales de amortización.
- Los actos que determinen el régimen tributario aplicable a un obligado tributario, en cuanto sean determinantes de futuras obligaciones, incluso formales, a su cargo.
- Los actos dictados en el procedimiento de recaudación.
- Aquellos actos para los que la normativa tributaria establezca la susceptibilidad de recurso.

Por otra parte, serán también recurribles las sanciones tributarias, así como las siguientes actuaciones u omisiones de los particulares:

- Las relativas a las obligaciones de repercutir y soportar la repercusión prevista legalmente.
- Las relativas a las obligaciones de practicar y soportar retenciones o ingresos a cuenta.
- Las relativas a la obligación de expedir, entregar y rectificar facturas que incumbe a los empresarios y profesionales.
- Las derivadas de las relaciones entre el sustituto y el contribuyente.

El acceso a la vía contencioso-administrativa es una manifestación del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 de la Constitución Española⁴⁸. La iniciación de la vía jurisdiccional en materia tributaria es consecuencia de la existencia de una disputa tributaria no resuelta a través de la vía de la reclamación económico-administrativa previa.

En este contexto, es necesario traer a colación las últimas estadísticas sobre los recursos contencioso-administrativos interpuestos y resueltos por los diferentes Juzgados y Tribunales competentes en el ordenamiento jurídico español. Para ello, procedemos a señalar las estadís-

48 El mencionado art. 24.1 CE dispone: “Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión”.

ticas correspondientes a los últimos años auditados por el Consejo General del Poder Judicial (CGPJ) a través de sus Memorias⁴⁹: 2020, 2019 y 2018.

Ni en las memorias del CGPJ ni en otras bases de datos constan concretamente los asuntos ingresados ante Juzgados y Tribunales españoles en materia tributaria. Las únicas estadísticas disponibles hacen referencia al conjunto de los asuntos de los que conoce el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, entre los que se encuentran los asuntos de índole tributaria. Siguiendo la Memoria anual del CGPJ de 2021, la cual hace referencia al año judicial 2020, ingresaron en la jurisdicción contencioso-administrativa 194.223 asuntos, lo cual supuso una disminución del 22,1% respecto al año anterior. Por su parte, fueron resueltos 191.948 asuntos.

En el año judicial 2019 ingresaron en esta jurisdicción 249.367 asuntos, suponiendo un incremento del 19,7% respecto al ejercicio anterior, y se resolvieron 226.620 asuntos. Por su parte, en el año 2018 ingresaron 208.374 asuntos, lo que supuso un aumento del 6,4% en comparación al año 2017, resolviéndose un total de 210.213 asuntos.

A continuación, mostramos las tablas con el desglose de asuntos ingresados y resueltos a lo largo de estos tres últimos años sobre los que se conocen estadísticas en cada uno de los Juzgados y Tribunales competentes en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

Año 2020

Tipo de órgano	Asuntos ingresados	Asuntos resueltos
Juzgados de lo contencioso-administrativo	101.489	106.654
Juzgados centrales de lo contencioso-administrativo	2.375	2.251
Salas de lo contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia	65.874	61.958
Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional	15.054	12.709
Sala 3ª del Tribunal Supremo	9.431	8.376
Total	194.223	191.948

Fuente: elaboración propia a través de los datos extraídos de Memoria CGPJ 2021

49 Las Memorias del CGPJ pueden encontrarse en el siguiente enlace: <https://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Poder-Judicial/Consejo-General-del-Poder-Judicial/Actividad-del-CGPJ/Memorias/> (último acceso: 19.05.2022).

Año 2019

Tipo de órgano	Asuntos ingresados	Asuntos resueltos
Juzgados de lo contencioso-administrativo	137.608	135.969
Juzgados centrales de lo contencioso-administrativo	3.392	3.412
Salas de lo contencioso-administrativo Tribunales Superiores de Justicia	80.373	64.303
Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional	18.162	10.575
Sala 3ª del Tribunal Supremo	9.832	12.361
Total	249.367	226.620

Fuente: elaboración propia a través de los datos extraídos de Memoria CGPJ 2020

Año 2018

Tipo de órgano	Asuntos ingresados	Asuntos resueltos
Juzgados de lo contencioso-administrativo	123.536	129.528
Juzgados centrales de lo contencioso-administrativo	2.434	2.739
Salas de lo contencioso-administrativo Tribunales Superiores de Justicia	62.462	56.752
Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional	9.984	7.030
Sala 3ª del Tribunal Supremo	9.958	14.164
Total	208.374	210.213

Fuente: elaboración propia a través de los datos extraídos de Memoria CGPJ 2019

De las estadísticas apuntadas observamos que en 2020 existe un notable descenso en la interposición de recursos contencioso-administrativos, si bien compensa el aumento que se

produjo en el año 2019. Específicamente, en lo que atañe a los procesos de índole tributaria, en el año 2020 disminuyó en un 13,5% el ingreso de recursos contencioso-administrativos en los Juzgados de lo contencioso-administrativo, suponiendo los de materia tributaria el 10% del total. Por su parte, en las salas de lo contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, los asuntos tributarios supusieron el 10,8% del total. En el año 2019, el porcentaje de asuntos ingresados en los juzgados de lo contencioso-administrativo sobre el total fue del 8,5%, y sufrió un aumento del 9,7% respecto al año anterior. En el año 2018, no se ofrecieron estadísticas al respecto del volumen de asuntos de índole tributaria ingresados en los Juzgados y Tribunales de este orden jurisdiccional. Estos datos, juntos con la duración de media de los procesos que señalaremos a continuación, ponen de manifiesto la litigiosidad existente en este orden jurisdiccional.

Duración media de los procesos (meses)

Tipo de órgano	2020	2019	2018
Juzgados de lo contencioso-administrativo	9,5	8,3	8,9
Juzgados centrales de lo contencioso-administrativo	5,2	4,9	6,6
Salas de lo contencioso-administrativo Tribunales Superiores de Justicia	17,5	16,6	16,7
Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional	16,2	16,7	17,9
Sala 3ª del Tribunal Supremo – Recurso casación Ordinario	30,7	30	21

Fuente: elaboración propia a través de los datos extraídos de las Memorias CGPJ 2021, 2020 y 2019

En lo que respecta a los procesos que han afectado a la Administración tributaria, la duración media se incrementa respecto a las cifras ofrecidas, lo cual pone de manifiesto el grave perjuicio para los intereses de los contribuyentes y también para la propia Hacienda pública.

Duración media procesos materia tributaria (meses)

Tipo de órgano	2020	2019	2018
Juzgados de lo contencioso-administrativo	10,3	9,3	11,1
Juzgados centrales de lo contencioso-administrativo	No se ofrecen estadísticas	No se ofrecen estadísticas	No se ofrecen estadísticas
Salas de lo contencioso-administrativo Tribunales Superiores de Justicia	18	16,1	16,8
Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional	35,8	31,5	29
Sala 3ª del Tribunal Supremo – Recurso casación Ordinario	No se ofrecen estadísticas	No se ofrecen estadísticas	No se ofrecen estadísticas

Fuente: elaboración propia a través de los datos extraídos de las Memorias CGPJ 2021, 2020 y 2019

Por último, reiteramos que no existen datos estadísticos oficiales del número o porcentaje de asuntos que pertenecen a la materia tributaria en el total de asuntos revisados en la jurisdicción contencioso-administrativa. No obstante, existen algunos datos que, aproximadamente, pueden ayudar a entender el volumen que representan los recursos contencioso-administrativos tributarios.

En primer lugar, las Memorias del CGPJ ofrecen el peso de las diferentes materias en los asuntos de única instancia ingresado en los juzgados de lo contencioso-administrativo. Concretamente, en los recursos que han afectado a las Administración tributaria se determinan el siguiente porcentaje para los años de estudio de nuestro informe, el cual está presente en las Memorias del CGPJ publicadas en 2019, 2020 y 2021:

- Año judicial 2018: 8,7%
- Año judicial 2019: 8,5%
- Año judicial 2020: 10%

En segundo lugar, el profesor LAGO MONTERO⁵⁰ ha señalado para el periodo 2005-2015 que en los Tribunales Superiores de Justicia, de los 90.000 asuntos anuales que por término medio han ingresado en dichos tribunales, en torno a 27.000 han versado sobre materias tributarias. Por su parte, para el mismo periodo, en los juzgados de lo contencioso-administrativo, de los 180.000 asuntos ingresados por término medio, unos 6.000 habrían correspondido a recursos contencioso-administrativos tributarios.

1.2. Competencia de los Juzgados y Tribunales de lo Contencioso-Administrativo en materia tributaria

Establece el art. 1 LJCA que el orden jurisdiccional contencioso-administrativo extiende su jurisdicción a las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones Públicas sujeta al Derecho administrativo, con las disposiciones generales de rango inferior a la Ley y con los Decretos Legislativos cuando excedan los límites de la delegación. Entre esos actos de las Administraciones Públicas se encuentran los referentes a la Administración tributaria⁵¹. El control judicial sobre la Administración abarca la adopción de medidas durante el proceso como en la posterior ejecución de la sentencia⁵².

Las reglas generales sobre la determinación de la jurisdicción contencioso-administrativa se completan con los artículos 4 y 5 LJCA, donde se atribuye al presente orden jurisdiccional el conocimiento y decisión de las cuestiones prejudiciales e incidentales no pertenecientes al orden administrativo, pero que están directamente relacionadas con un recurso contencioso-administrativo, excepto las de índole constitucional, penal y lo dispuesto en Tratados internacionales. El art. 5 LJCA establece el cariz improrrogable de esta jurisdicción.

El orden jurisdiccional contencioso-administrativo está formado por diversos órganos unipersonales y colegiados: los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, los Juzgados Centrales

50 LAGO MONTERO, José María: "Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan". En VVAA.: *Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2018, pág. 30.

51 Los arts. 1.3, 2 y 3 LJCA acotan los asuntos que son competencia de este orden jurisdiccional, de manera positiva (arts. 1.3. y 2) como negativa (art. 3). El apartado tercero del artículo 1 LJCA extiende la competencia hacia pretensiones relacionadas con cuestiones de personal, administración y gestión patrimonial de algunos órganos constitucionales del Estado, del Poder Judicial y del Régimen Electoral General, sin ninguna repercusión sobre la materia tributaria.

Por su parte, en el artículo segundo se establece la competencia sobre asuntos referentes a la protección de los derechos fundamentales, los elementos reglados y la determinación de las indemnizaciones con relación a los actos del Gobierno o Consejos de Gobierno autonómico; los contratos administrativos y de preparación y adjudicación; y los actos y disposiciones de las Corporaciones de Derecho público, entre otros.

Finalmente, el artículo tercero establece la delimitación negativa determinando que a este orden jurisdiccional no le competen las cuestiones atribuidas expresamente al resto de órdenes jurisdiccionales, pese a que puedan estar relacionadas con la Administración Pública, tampoco el recurso contencioso-disciplinarios militar, ni los conflictos de jurisdicción entre Juzgados y Tribunales y la Administración Pública, ni los conflictos de atribuciones entre órganos de una misma Administración, ni tampoco los recursos directos o indirectos contra Normas Forales Fiscales de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya, los cuales corresponden exclusivamente al Tribunal Constitucional.

52 MARTÍN QUERALT, Juan et alt., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 32ª ed., Tecnos, Madrid, 2021, pág. 773.

de lo Contencioso-Administrativo, las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

La LJCA utiliza, para deslindar la competencia entre esos órganos jurisdiccionales, los criterios jerárquico y territorial, contenidos en los arts. 8 a 14 LJCA. No obstante, de forma previa, es necesario aclarar que el art. 7 LJCA precisa que la competencia de un órgano para conocer de un asunto conlleva la de conocer también de sus incidencias y la de ejecutar las sentencias dictadas.

Con carácter general, conforme al art. 14 LJCA, entre los órganos jurisdiccionales del mismo nivel jerárquico, será competente el del territorio donde tenga su sede el órgano administrativo que dictó el acto impugnado, a excepción de las sanciones, respecto de las cuales el interesado podrá optar por este mismo o por el competente en el territorio de su domicilio.

En virtud del criterio jerárquico, la competencia de los órganos jurisdiccionales de distinto nivel se determina en función de la naturaleza del acto impugnado y, en especial, del órgano administrativo que lo emitió. No obstante, este aspecto objetivo del criterio se complementa con otro de tipo funcional, que atribuye a los órganos superiores los recursos contra decisiones de los inferiores, atendiendo a la naturaleza del acto y a su cuantía.

La combinación de estos criterios conlleva que la enumeración de las competencias de los distintos órganos jurisdiccionales de lo contencioso-administrativo no sea del todo clara. Además, en esa enumeración influye la cuantía del asunto y la posibilidad de interponer distintos recursos ante los órganos superiores. Por ello, en lugar de realizar una enumeración detallada de las competencias de los diferentes órganos jurisdiccionales, es preferible ofrecer las reglas generales de esa distribución competencial y, más adelante, profundizar en la distribución de competencias en función de los tres niveles de Hacienda existentes en España: local, autonómico y estatal.

De los recursos interpuestos contra actos de las entidades locales y de la Administración periférica del Estado y de las Comunidades Autónomas conocerán los Juzgados de lo Contencioso de su territorio. Contra actos de los órganos centrales autonómicos, los Tribunales Superiores de Justicia. Por su parte, contra los actos dictados por organismos públicos con personalidad jurídica propia y competencia nacional conocerán los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo. En lo que atañe a los actos de los Ministros y Secretarios de Estado, la competencia recaerá sobre la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y contra los actos del Consejo de Ministros y Comisiones delegadas del Gobierno, será competente el Tribunal Supremo.

Como regla general, la apelación se admite en aquellos supuestos en que la cuantía del recurso exceda de 30.000 €, tal y como señala el art. 81.1 LJCA⁵³. Asimismo, serán apelables en un solo efecto los autos de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo y los Juzgados Centrales de lo Contencioso en los siguientes casos: a) los que pongan término a la pieza separada de medidas cautelares; b) los recaídos en ejecución de sentencia; c) los que declaren la inadmisión

53 Excepcionalmente, serán siempre recurribles en apelación con independencia de la cuantía del asunto, las siguientes sentencias: a) las que declaren la inadmisibilidad del recurso en el caso del art. 81.1.a) LJCA; b) las dictadas en el procedimiento para la protección de los derechos fundamentales de la persona; c) las que resuelvan litigios entre Administraciones públicas; d) las que resuelvan impugnaciones indirectas de disposiciones generales.

del recurso contencioso-administrativo o hagan imposible su continuación; d) los recaídos sobre las autorizaciones previstas en el artículo 8.6 y en los artículos 9.2 y 122 bis.; e) Los recaídos en aplicación de los artículos 83 y 84 (art. 80 LJCA).

En este sentido, los Tribunales Superiores de Justicia resolverán las apelaciones de sentencias dictadas por los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo y la Audiencia Nacional conoce de las sentencias dictadas por los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo.

El sistema de recursos se cierra con el recurso de casación contra sentencias de los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, de los Tribunales Superiores de Justicia y de la Audiencia Nacional que hayan sido dictadas en única instancia y el asunto presente interés casacional objetivo, tras la última reforma llevada a cabo por 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 objeto del recurso contencioso-administrativo puede ser contra las disposiciones de carácter general y los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivo o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente sobre el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos. También se admite el recurso contra la inactividad de la Administración y contra sus actuaciones materiales que constituyan una vía de hecho. En este sentido y con perspectiva tributaria, tienen encaje las liquidaciones provisionales o definitivas. Asimismo, no serán susceptibles de recurso los acuerdos de iniciación de las actuaciones inspectoras, puesto que son actos de trámite que no deciden sobre el fondo del asunto⁵⁴.

Una de las cuestiones que mayor repercusión han tenido recientemente para el funcionamiento de la revisión tributaria en vía contencioso-administrativa ha sido la relativa a la garantía de la doble instancia judicial en los recursos frente a resoluciones administrativas que imponen una sanción con naturaleza penal. Tal y como ha configurado el legislador español el reparto de la competencia objetiva y de los recursos en el ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa, los recursos contencioso-administrativo frente a sanciones administrativas de los que conocen en única instancia la Audiencia Nacional o los Tribunales Superiores de Justicia de las Comunidades Autónomas, no son susceptibles de apelación.

La sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, caso Saquetti Iglesias c. España, de 30 de junio de 2020, señaló la posible vulneración que ocasionaba el sistema español de recursos en el orden contencioso-administrativo sobre el art. 2.1 del Protocolo nº 7 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales. Concretamente, esta vulneración se produce en los casos que hemos señalado en donde las sanciones administrativas se revisan en única instancia por la Audiencia Nacional o los Tribunales Superiores de Justicia.

Tras esta sentencia y la inacción del legislador para introducir una verdadera doble instancia en todos los ámbitos de la jurisdicción contencioso-administrativa, el Pleno de la Sala de lo Con-

54 Vid., entre otras, la Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de marzo de 2012, recurso nº 2357/2008.

tencioso-Administrativo del Tribunal Supremo fijó, en las Sentencias 1375/2021 y 1376/2021, de 25 de noviembre, la siguiente doctrina al respecto del uso del recurso de casación como mecanismo que garantice el reexamen de las sanciones administrativas con naturaleza penal:

“La exigencia de revisión por un tribunal superior de la sentencia confirmatoria de una resolución administrativa por la que se impone una sanción de naturaleza penal, a que se refiere el artículo 2 del Protocolo nº 7 del CEDH, en la interpretación dada por la sentencia del TEDH, de 30 de junio de 2020, en el asunto Saquetti c. España, puede hacerse efectiva mediante la interposición de recuso de casación, para cuya admisión habrá de valorarse si en el escrito de preparación se justifica la naturaleza penal de la infracción que ha sido objeto de sanción en los términos establecidos por el TEDH y el fundamento de las infracciones imputadas a la sentencia recurrida al confirmar la resolución administrativa sancionadora”.

Mediante esta doctrina, el recurso de casación podría servir como reexamen del caso y de la culpabilidad del sujeto infractor cuando se justifique que las sanciones que están siendo objeto de impugnación tienen una naturaleza penal.

a) Competencia en materia de Hacienda Local

Como suele ser habitual, los asuntos referentes a las haciendas locales se resuelven en los juzgados de lo contencioso-administrativo. No obstante, debe tenerse presente que en materia de tributación local, el Estado también cuenta con competencias para dictar normas reglamentarias y actos administrativos, como por ejemplo sucede con el Impuesto sobre Actividades Económicas. En estos supuestos, las actuaciones del Estado son recurribles según el mecanismo que señalaremos más adelante para la Hacienda estatal.

Asimismo, tratándose de cuestiones referentes a la Hacienda local, cuando estamos en presencia de disposiciones reglamentarias, es decir, ante la posibilidad de recurrir un aspecto de una Ordenanza fiscal, no existe vía administrativa previa y la impugnación judicial tiene lugar en única instancia ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia correspondiente (art. 10 LJCA). Si se cumplen los requisitos para ello, la sentencia podría ser objeto de recurso de casación ante el Tribunal Supremo (art. 88 LJCA).

Por lo que respecta al resto de actuaciones de aplicación de los tributos dictados por las entidades locales, una vez agotada la vía administrativa previa, podrá interponerse el recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo en única instancia, salvo que la cuantía del asunto supere los 30.000 €, en cuyo caso podrá plantearse un recurso de apelación que resolverá el Tribunal Superior de Justicia competente.

b) Competencia en materia de Hacienda autonómica

En lo que respecta a la distribución de competencias entre los juzgados y tribunales de lo contencioso-administrativo en asuntos dictados al amparo de las haciendas autonómicas ha de diferenciarse en función de si estamos en presencia de actos tributarios dictados por las Comunidades Autónomas sobre tributos propios (creados por las CC.AA.) o sobre tributos cedidos por el Estado (de titularidad estatal, pero cedidos total o parcialmente a las CC.AA.).

En lo que respecta a los tributos propios, ha de agotarse previamente una vía administrativa que será resuelta por los órganos de la Comunidad Autónoma y frente a su resolución cabrá recurso contencioso-administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo competente si fue dictada por un órgano periférico de la Comunidad Autónoma o fue dictada por órganos centrales de la región y confirmó íntegramente la resolución dictada por el órgano periférico. Estas sentencias se dictarán en primera instancia si la cuantía del recurso supera los 30.000 €, siendo susceptibles de apelación ante el Tribunal Superior de Justicia competente. Si la cuantía fuese inferior a los 30.000 €, el asunto será resuelto en única instancia. Por su parte, si la resolución la dictan los órganos centrales de la Comunidad Autónoma o éstos adoptan resoluciones de recursos no confirmatorias del acto, del correspondiente recurso contencioso-administrativo deberá conocer la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia competente, pudiendo ser recurrida la sentencia en casación ante el mismo Tribunal Superior de Justicia, si se cumplen los requisitos para ello.

Por su parte, en lo que respecta a los actos de las Comunidades Autónomas dictados en tributos cedidos, la revisión en vía administrativa será llevada a cabo por el TEAC o por el TEAR, en función de si la resolución fue dictada por un órgano central o periférico de la Comunidad Autónoma. En ambos supuestos, la resolución del TEAC o del TEAR será recurrible ante el Tribunal Superior de Justicia competente, pudiendo interponerse frente a esta sentencia el recurso de casación ante el Tribunal Supremo, cuando se cumplan los requisitos para ello. También procedería interponer el recurso de casación ante el Tribunal Superior de Justicia si el asunto versase sobre una controversia en la aplicación de la normativa autonómica.

Por último, las disposiciones generales dictadas por las Comunidades Autónomas podrán ser impugnadas en única instancia ante el Tribunal Superior de Justicia correspondiente, pudiendo interponerse recurso de casación ante el Tribunal Supremo si el recurso se fundamenta en una infracción de las normas estatales o europeas, o bien ante el Tribunal Superior de Justicia correspondiente si es por infracción de la normativa autonómica.

c) Competencia en materia de Hacienda estatal

En el ámbito de la Hacienda estatal, la distribución de competencia objetiva entre los diversos juzgados y tribunales pivota, en función de la naturaleza del acto o disposición y del órgano administrativo que resolvió.

En primer lugar, en lo que respecta las disposiciones generales, la competencia se dilucida en virtud de las funciones y alcance del órgano que las dictó. En primer lugar, si es un organismo público con personalidad jurídica propia y competencia en todo el territorio nacional, conocerán del recurso los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo en primera instancia, existiendo la posibilidad de apelación ante la Audiencia Nacional. Podrá interponerse frente a la sentencia de la Audiencia Nacional un recurso de casación ante el Tribunal Supremo si se diesen los requisitos para ello. Por su parte, las disposiciones generales dictadas por el Ministro de Hacienda y los Secretarios de Estado pueden ser recurridas, en única instancia, ante la Audiencia Nacional, pudiendo interponerse posteriormente un recurso de casación si se cumplen

los requisitos. En último lugar, si las disposiciones generales que pretenden recurrirse en vía judicial fueron adoptadas por el Consejo de Ministros o las Comisiones Delegadas del Gobierno, el recurso debe interponerse ante el Tribunal Supremo.

En segundo lugar, en cuanto a los actos tributarios dictados por la Hacienda estatal, la distribución de competencia judicial dependerá de la naturaleza del órgano económico-administrativo que resolvió el recurso en vía económico-administrativa. Si la resolución que se pretende recurrir en vía contenciosa fue dictada por el TEAC, será competente para conocer del asunto la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, pudiendo ser interpuesto un posterior recurso de casación ante el Tribunal Supremo si se diesen los requisitos para ello. Por su parte, si la resolución fue dictada por un Tribunal económico-administrativo regional, será competente para conocer del recurso contencioso-administrativo el Tribunal Superior de Justicia competente, con la posibilidad de interponer un futuro recurso de casación por infracción de la normativa estatal ante el Tribunal Supremo, si se cumpliesen los requisitos legales para su interposición.

2. Desafíos en el modelo de revisión tributaria español y posibles propuestas para reducir la conflictividad en vía judicial

2.1. El nuevo recurso de casación tras la reformada operada por la Ley Orgánica 7/2015, de 21 de julio

El art. 12 LJCA establece en su apartado segundo que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo conocerá, entre otros, de los recursos de casación de cualquier modalidad, establecidos en la Ley. Hasta la reforma operada por 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, cohabitaron en el ordenamiento procesal español en la vía contencioso-administrativa tres tipos de recursos de casación: recurso de casación ordinario, casación para la unificación de doctrina y casación en interés de ley.

En la actualidad, únicamente existe un posible recurso de casación, regulado en los arts. 86 y siguientes de la LJCA, cuya entrada en vigor se produjo el 22 de julio de 2016. El recurso de casación no es una nueva instancia, sino que su función tradicional siempre ha sido la de depurar posibles infracciones del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia en las que hubiese podido incurrir el órgano jurisdiccional a quo. Por lo tanto, este recurso cumple la llamada función nomofiláctica, porque el Tribunal Supremo no se pronuncia sobre el proceso o las pretensiones de las partes, las cuales ya han sido enjuiciadas por las instancias jurisdiccionales correspondientes, sino que cumple una función extraordinaria para corregir posibles aplicaciones incorrectas de la normativa o de la jurisprudencia.

Como ha señalado reiteradamente la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo acerca de la naturaleza y finalidad del recurso de casación, éste “no comporta una reproducción de lo suscitado en la instancia, porque los recursos extraordinarios, como es el de

casación, a diferencia de los ordinarios, como es el de apelación, solo permiten suscitar las cuestiones referidas a la propia sentencia de instancia, porque ésta, y no la actividad administrativa originariamente impugnada ante la Sala de instancia, es la que constituye su objeto”⁵⁵.

En el recurso de casación el objeto procesal es directamente la sentencia que puso fin al proceso y lo que van a revisar los magistrados del Tribunal Supremo es la aplicación de la ley y la jurisprudencia que ha efectuado el tribunal a quo, no siendo posible la reproducción de las cuestiones que ya fueron suscitadas en la instancia. En este sentido, señala también el Tribunal Supremo acerca del recurso de casación que “se trata de un recurso eminentemente formal, como instrumento procesal encaminado a la corrección de las infracciones jurídicas, sustantivas y procesales, en que puedan incurrir las resoluciones de instancia; esta naturaleza conduce entender que no es un recurso, como el de apelación, que permita reproducir el debate y examinarlo de nuevo en todos sus aspectos fácticos y jurídicos, sino un recurso que sólo indirectamente, a través del control de la aplicación del derecho que haya realizado el Tribunal a quo, resuelve el caso concreto controvertido”⁵⁶.

Con buena lógica, tampoco se admite el estudio de nuevas pretensiones o argumentos de las partes, pues esa hipotética “mutatio libelli” afectaría al propio derecho de defensa del recurrido (artículo 24.1 CE), en el supuesto de que, sin las posibilidades de la alegación y de la prueba que corresponden en la instancia, se entendiera admisible el examen y decisión de una cuestión sobrevenida a través del recurso de casación con las limitaciones que comporta su régimen respecto a dichos medios de defensa”⁵⁷.

El recurso de casación en el orden contencioso-administrativo ha sufrido una gran objetivación tras la reforma de la LO 7/2015, puesto que se han eliminado los supuestos tasados en los que algunas sentencias y autos podían acceder a este recurso y se ha positivizado un filtro que consagra a este recurso como extraordinario y no como una instancia más. Ese filtro ha sido el del “interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia”, que detallaremos a continuación.

Son susceptibles de ser recurridas en casación las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo y las dictadas en única instancia o en apelación por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional y por las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, tal y como dispone el art. 86.1 LJCA.

De igual manera, serán susceptibles de recurso de casación una serie de autos dictados por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y por las Salas de lo Contencioso-administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia, los cuales señalamos a continuación (art. 87 LJCA):

- Los que declaren la inadmisión del recurso contencioso-administrativo o hagan imposible su continuación.

55 Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2017, recurso nº 17/2016.

56 Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2011, recurso nº 353/2010.

57 Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2017, recurso nº 2868/2016.

- Los que pongan término a la pieza separada de suspensión o de otras medidas cautelares.
- Los recaídos en ejecución de sentencia, siempre que resuelvan cuestiones no decididas, directa o indirectamente, en aquélla o que contradigan los términos del fallo que se ejecuta.
- Los dictados en el caso previsto en el artículo 91 LJCA.
- Los dictados en aplicación de los artículos 110 y 111 LJCA.

Como se ha señalado más arriba, el recurso de casación se ha simplificado tras la reforma de 2015. Se ha pasado de tres modalidades a una única, eliminándose una serie de supuestos en los que expresamente se denegaba el acceso a este recurso, así como una serie de umbrales cuantitativos. Como contrapeso, la regulación actual del recurso de casación supedita su admisión a una serie de requisitos establecidos en el art. 88 LJCA.

El recurso de casación será admitido a trámite cuando se cumplan dos requisitos cumulativos:

- En primer lugar, que se invoque una concreta infracción del ordenamiento jurídico, tanto procesal como sustantiva, o de la propia jurisprudencia. Es decir, estaríamos ante situaciones en las cuales el órgano jurisdiccional a quo realizó en su sentencia una interpretación errónea del ordenamiento jurídico o infringió la jurisprudencia consolidada sobre la materia, apartándose de ella sin justificación razonable.
- En segundo lugar, que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo aprecie que el recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

Esta nueva exigencia, acorde con la función nomofiláctica que ha de cumplir el recurso de casación, no puede estar exenta de crítica ya que, por un lado, el propio concepto de interés casacional objetivo es jurídicamente indeterminado, más allá de las pautas que el art. 88 LJCA señala y que veremos a continuación; y, por otro lado y con mayor preocupación, a pueden darse escenarios de sentencias dictadas por órganos jurisdiccionales inferiores que, infringiendo la normativa, tanto estatal como europea, o que incluso se aparten de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, pueden no revestir un suficiente “interés casacional” para ser depuradas en casación. Entendemos que, en estos casos, deberían ampliarse las segundas instancias en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo. Como vimos antes, actualmente existen una serie de casos que preceptivamente se resuelven en única instancia y otros que, por razón de la cuantía, pueden ser dictados en primera instancia y acceder a la apelación. Si se universalizase la doble instancia en el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, este tipo de sentencias que infringen la normativa o son contrarias a la doctrina jurisprudencial podrían ser analizadas no por el recurso de casación, pero sí por la apelación, garantizando así al interesado el derecho de acceso a los recursos (derecho de configuración legal, a diferencia del derecho a los recursos en el orden penal que está constitucionalmente reconocida en el art. 24.2 CE). Por lo tanto, al

recurso de casación podrán acceder únicamente una serie de recursos que fundamenten una lesión del ordenamiento jurídico o de la jurisprudencia por parte del órgano jurisdiccional a quo, pero que sean portadores de un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, quedando el resto de las situaciones desprovistas de un recurso extraordinario casacional.

El legislador ha previsto una serie de circunstancias que pueden servir de apoyo a la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo para admitir o inadmitir un recurso de casación apreciando el potencial interés casacional objetivo. Entre otras circunstancias, señala el art. 88.2 LJCA que la resolución que se impugna podrá tener el mencionado interés cuando:

- a) Fije, ante cuestiones sustancialmente iguales, una interpretación de las normas de Derecho estatal o de la Unión Europea en las que se fundamenta el fallo contradictorio con la que otros órganos jurisdiccionales hayan establecido.
- b) Siente una doctrina sobre dichas normas que pueda ser gravemente dañosa para los intereses generales.
- c) Afecte a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso.
- d) Resuelva un debate que haya versado sobre la validez constitucional de una norma con rango de ley, sin que la improcedencia de plantear la pertinente cuestión de inconstitucionalidad aparezca suficientemente esclarecida.
- e) Interprete y aplique aparentemente con error y como fundamento de su decisión una doctrina constitucional.
- f) Interprete o aplique el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial.
- g) Resuelva un proceso en que se impugnó, directa o indirectamente, una disposición de carácter general.
- h) Resuelva un proceso en que lo impugnado fue un convenio celebrado entre Administraciones Públicas.
- i) Haya sido dictada en el procedimiento especial de protección de derechos fundamentales.

El propio legislador establece acto seguido en el apartado tercero del citado art. 88 LJCA una serie de supuestos en los que se presume la existencia de interés casacional en el recurso planteado. Estos supuestos son:

- a) Cuando en la resolución impugnada se hayan aplicado normas en la que se sustente la razón de decidir sobre las que no exista jurisprudencia.
- b) Cuando dicha resolución se aparte deliberadamente de la jurisprudencia existente al considerarla errónea.

- c) Cuando la sentencia recurrida declare nula una disposición de carácter general, salvo que esta, con toda evidencia, carezca de trascendencia suficiente.
- d) Cuando resuelva recursos contra actos o disposiciones de los organismos reguladores o de supervisión o agencias estatales cuyo enjuiciamiento corresponde a la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.
- e) Cuando resuelva recursos contra actos o disposiciones de los Gobiernos o Consejos de Gobierno de las Comunidades Autónomas.

Establecidas estas presunciones de interés casacional objetivo, el legislador señala que en los asuntos referidos a las letras a), d) y e) podrá inadmitirse el recurso cuando el Tribunal aprecie una manifiesta ausencia de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia.

Aparte del desafío que proyecta el actual recurso de casación referente a la exigencia de un interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que puede ser una cortapisa para que ciertas sentencias puedan ser objeto de casación pese a incorporar infracciones del ordenamiento o de la jurisprudencia, se detectan otros desafíos que, directa o indirectamente, también tienen proyección la materia tributaria a la hora de acceder estos asuntos a la vía casacional. Se trata de los supuestos relativos a la falta de uniformidad en los criterios para el acceso a la casación y el diferente concepto de tributo cedido que se maneja a los efectos de admitir a trámite un recurso de casación.

2.2. La exigencia de requisitos adicionales para el acceso de las sentencias dictadas por órganos jurisdiccionales unipersonales al recurso de casación

Gracias a la nueva configuración del recurso de casación, las sentencias dictadas en única instancia por los juzgados de lo contencioso-administrativo, así como por los Juzgados Centrales de lo Contencioso-Administrativo⁵⁸, pueden acceder al recurso de casación. Esto tiene una gran importancia a nivel tributario puesto que los asuntos relativos a los tributos locales son depurados por estos órganos unipersonales.

Sin embargo, el art. 86.1 LJCA en su segundo párrafo añade un requisito adicional al mencionado interés casacional objetivo visto con anterioridad para que puedan ser impugnadas en casación las sentencias de los juzgados de lo contencioso-administrativo. En este sentido, dispone el mencionado precepto que “en el caso de las sentencias dictadas en única instancia por los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo, únicamente serán susceptibles de recursos las sentencias que contengan doctrina que se reputa gravemente dañosa para los intereses generales y sean susceptibles de extensión de efectos”.

Por lo tanto, el recurso de casación frente a sentencias dictadas por estos órganos jurisdiccionales unipersonales requerirá dos requisitos adicionales: por un lado, que la doctrina que se

58 En efecto, pese a que el legislador no contempló expresamente la susceptibilidad de ser recurridas en casación las sentencias dictadas por los Juzgados Centrales de lo Contencioso-administrativo, diversos autos del Tribunal Supremo han admitido la posibilidad de recurrir en casación dichas sentencias y aplicar los mismos requisitos que se exigen ex art. 86.1 LJCA para la impugnación en casación de las sentencias dictadas por los juzgados de lo contencioso-administrativo. *Vid.*, entre otros, AATS de 15 de febrero de 2017 y 15 de marzo de 2017, recursos nº 120/2016 y 35/2017, respectivamente.

contenga en la sentencia sea gravemente dañosa para los intereses generales, aspecto éste que puede tener cierta efectividad en asuntos de índole tributaria, aunque sea en el ámbito de la tributación local, y, por otro lado, que las sentencias dictadas sean susceptibles de extender sus efectos.

Hasta la reforma introducida por la LO 7/2015, este tipo de sentencias únicamente podían acceder en supuestos muy tasados-aquellos en los que existiese esa doctrina gravemente dañosa para los intereses generales con la correspondiente extensión de efectos- al recurso de casación en interés de ley. Este recurso tenía limitada su legitimación puesto que solo se habilitaba a la Administración Pública territorial con interés legítimo en el asunto y a las Entidades o Corporaciones que representasen o defendiesen el interés general o corporativo y tuviesen un interés legítimo en el asunto, al Ministerio Fiscal y a la Administración General del Estado. Sin embargo, la nueva configuración del recurso de casación simplificado en uno solo permite su interposición a cualquiera de las partes en el proceso o que debieran haberlo sido. Por tanto, esto abre la puerta a que el propio interesado u obligado tributario pueda plantear un recurso de casación cuando se cumplan los requisitos que hemos señalado.

Reconocida ya la legitimación activa de cualquiera de las partes procesales para recurrir en casación una sentencia dictada en única instancia por los juzgados de lo contencioso-administrativo, existen ciertas dudas sobre la evolución de estos asuntos en vía casacional trasunto de la dificultad interpretativa para concebir a un particular como sujeto que pueda aducir el daño a los intereses generales, cuando en la doctrina jurisprudencial al respecto del antiguo recurso de casación en interés de ley se reconocía dicha prerrogativa a la Administración pública.

Sin embargo, hemos de señalar que estamos aun en un momento de transición a la espera de vislumbrar si en el corto y medio plazo la jurisprudencia del Tribunal Supremo abre la posibilidad a que los particulares abiertamente puedan recurrir en casación este tipo de sentencias o si, por el contrario, van a existir serias restricciones a tenor de la jurisprudencia asentada.

Por un lado, la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo ha reconocido que la jurisprudencia sentada con relación al grave daño para el interés general que se manejaba en el antiguo recurso de casación en interés de ley va a resultar extrapolable para “determinar los elementos que identifican esa posible doctrina gravemente dañosa”⁵⁹ en el nuevo recurso de casación. En esta línea los elementos a identificar son: el efecto multiplicador del criterio contenido en la sentencia impugnada, la entidad de la cuantía a que pudiera ascender el eventual perjuicio económico o el número de posibles afectados⁶⁰.

La doctrina del Tribunal Supremo a este respecto fue ciertamente restrictiva en cuanto a la alegación y prueba en virtud de la cual la sentencia de instancia provocaría graves daños al interés general, puesto que descargaba sobre el recurrente la aportación de elementos y datos objetivos al respecto, tal y como puede verse entre otras, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de julio de 2012, recurso nº 1443/2011. En este contexto, es francamente complicado que un particular pueda tener los elementos objetivos para probar un grave daño al interés general

59 Auto del Tribunal Supremo de 27 de febrero de 2017, recurso nº 36/2017.

60 Vid. AATS de 28 de febrero de 2017 y 15 de marzo de 2017, recursos nº 37/2017 y 35/2017, respectivamente.

por la sentencia de instancia. Esta cuestión es más accesible para las Administraciones públicas y otros órganos como el Ministerio Fiscal.

Por otro lado, pese a que pueda verse un atisbo de que la cuestión del reconocimiento de legitimación activa a los particulares está reconocida legalmente, en la práctica va a ser muy complicado que puedan admitirse los recursos de casación. Ese atisbo es, por ejemplo, el Auto del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2017, recurso nº 15/2016, en el que se inadmite un recurso de casación interpuesto en este caso por una Administración tributaria frente a una sentencia de un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo por no concurrir alegaciones precisas y ciertas sobre una doctrina gravemente dañosa para los intereses generales. En el caso planteado, se impugnaron diversas liquidaciones giradas por la Administración tributaria a las Comunidades de Regantes y otras entidades por idénticos conceptos que los contenidos en la sentencia dictada en única instancia. Sin embargo, se inadmite el recurso porque, a juicio del Tribunal Supremo, no se han invocado “con un mínimo de rigor cuántas y qué tipo de liquidaciones se tratan, máxime cuando la recurrente por su condición de Administración actuante es o puede ser concedora de estos datos”.

Por su parte, en lo que respecta al segundo requisito referente a que la sentencia sea susceptible de extensión de efectos, pese a ser un límite importante que tendrá efectos negativos sobre los particulares, es cierto que los asuntos de índole tributaria pueden tener esa consideración. El ya derogado art. 110 LJCA preveía que, en materia tributaria, los efectos reconocidos por una sentencia firme sobre una situación jurídica individualizada a favor de una o varias personas podían extenderse a otras, en ejecución de la sentencia, cuando concudiesen ciertos requisitos. No obstante, si seguimos esta doctrina únicamente tendrían ese efecto extensivo las sentencias estimatorias que reconocían, en estos casos a los obligados tributarios, situaciones jurídicas individualizadas, por lo que, indirectamente se estaba dando la legitimación activa a las Administraciones públicas. Por tanto, en la actualidad también es muy restrictivo este segundo requisito que han de cumplir las sentencias de los juzgados de lo contencioso-administrativo para poder acceder a la casación.

En definitiva, será necesario esperar un tiempo hasta que vaya depurándose una doctrina jurisprudencial al respecto de este supuesto tan específico en el que recurra un particular una sentencia de un órgano jurisdiccional unipersonal. Hasta la fecha, la situación no es muy esperanzadora, ya que el Tribunal Supremo va a seguir aplicando la doctrina anteriormente aplicada al recurso de casación en interés de ley. Esto va a provocar, desde nuestro punto de vista, una restricción para el acceso al recurso de casación de los particulares. Asimismo, hemos de destacar el tratamiento desigual que se ofrece en el acceso a la casación en función de la cuantía del asunto en materia de tributación local. Si el asunto superase los 30.000 € sería susceptible de una segunda instancia en apelación ante el Tribunal Superior de Justicia correspondiente y ésta sentencia ser a su vez recurrible en casación, si se dan los requisitos del art. 88 LJCA, pero, en estos casos, sin ser exigibles los requisitos de “grave daño para los intereses generales” y “extensión de efectos”. Entendemos que esta situación debería unificarse para evitar tratamientos diferenciados en el acceso a la casación.

2.3. La diferencia de criterio para otorgar competencia objetiva a los órganos jurisdiccionales en materia de tributos cedidos por el Estado a las Comunidades Autónomas

Los tributos cedidos, total o parcialmente, son una de las herramientas que han posibilitado la consagración de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y, por lo tanto, el refrendo al Derecho a la autonomía de las regiones que integran el Estado español. A lo largo de las últimas décadas han ido cediéndose competencias sobre la mayoría de los tributos estatales. El alcance de estas cesiones no ha seguido el mismo ritmo en todos los tributos, existiendo tributos sobre los cuales únicamente se han cedido porcentajes de recaudación a la Comunidad Autónoma y otros sobre los que se han cedido competencias de aplicación, gestión, inspección o revisión, llegando hasta incluso la cesión de competencias normativas sobre algunos aspectos del tributo. Los tributos cedidos son, por lo tanto, de titularidad estatal, pero algunas competencias han sido cedidas los entes autonómicos.

En lo que atañe a la distribución de competencias en materia de tributos cedidos prevé el art. 10.1 e) LJCA que las Salas de lo Contencioso-Administrativo de los Tribunales Superiores de Justicia conozcan, en única instancia, de las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central en materia de tributos cedidos. Por otra parte, el art. 11.1. d) LJCA establece que la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional será competente para conocer, en única instancia, de los actos de naturaleza económico-administrativa dictados por el Ministro de Economía y Hacienda y por el Tribunal Económico-Administrativo Central, con excepción de lo establecido en el art. 10.1 e). Es decir, todas aquellas cuestiones que no sean consideradas relativas a tributos cedidos serán resueltas por la Audiencia Nacional. Por su parte, las que tengan tal consideración, serán resueltas por los Tribunales Superiores de Justicia.

La cuestión de qué es un tributo cedido podría parecer resuelta a priori remitiéndonos al art. 25 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal Supremo en este caso no ha seguido el criterio uniforme del art. 25 de la Ley 22/2009, sino que ha creado una especie de concepto propio de “tributo cedido” a los exclusivos efectos de determinar la distribución de competencias entre la Audiencia Nacional y los Tribunales Superiores de Justicia.

Siguiendo el art. 25 de la Ley 22/2009, son tributos cedidos, con el alcance y condiciones que se determinan en dicha Ley, los siguientes tributos: el impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto sobre el patrimonio, el impuesto sobre sucesiones y donaciones, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, los tributos sobre el juego, el impuesto sobre el valor añadido, el impuesto sobre la cerveza, el impuesto sobre el vino y bebidas fermentadas, el impuesto sobre productos intermedios, el impuesto sobre el alcohol y bebidas derivadas, el impuesto sobre hidrocarburos, el impuesto sobre las labores del tabaco, el impuesto sobre la electricidad, el impuesto especial sobre determinados medios de transporte y el impuesto sobre las ventas minoristas de determinados hidrocarburos.

De la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo se extrae que, tributos como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados o el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuyo grado de cesión alcanza el máximo: aplicación, gestión, inspección, revisión, sanción y recaudación, sí que es posible considerarlos como tributos cedidos y por lo tanto otorgar la competencia para conocer los correspondientes recursos a los Tribunales Superiores de Justicia. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2001, recurso nº 1580/2000, determina que corresponde al Tribunal Superior de Justicia el recurso interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central en un asunto sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados “toda vez que las funciones de gestión y liquidación (...), por tratarse de un tributo cedido, corresponde a los órganos competentes de la Consejería de Economía y Hacienda de la Junta de Andalucía”.

Por lo tanto, puede colegirse que el concepto de tributos cedidos a los efectos de determinar la competencia objetiva de los tribunales en materia contencioso-administrativa dependerá de si la Comunidad Autónoma tiene la competencia de aplicación del tributo (gestión y liquidación) correspondiente. En este escenario, solamente impuestos como el de sucesiones y donaciones o el de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados cumplirían este requisito, quedando fuera del mismo, tributos como el IRPF, en donde las competencias de aplicación siguen siendo de titularidad estatal, o los Impuestos Especiales. En consecuencia, recursos planteados contra resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo frente a tributos cedidos en los que la Comunidad Autónoma no tenga las competencias de aplicación tributaria, serán resueltos por la Audiencia Nacional. En caso contrario, la competencia se atribuiría a los Tribunales Superiores de Justicia.

Esta diferenciación entendemos que no es beneficiosa para los recurrentes ni tampoco para la función de unificación de jurisprudencia. Podrían plantearse situaciones en las cuales un tributo que tenga cedidas competencias normativas, pero cuya aplicación siga siendo de titularidad estatal, sea recurrido por el obligado tributario en algún aspecto referente a la aplicación de la normativa autonómica en su liquidación. Esto provocaría que la Audiencia Nacional se pronunciase sobre esta cuestión, cuando lo deseable, desde nuestra postura y en aras de la uniformidad en la aplicación del Derecho autonómico, es que fuese el Tribunal Superior de Justicia correspondiente, máxime si es normativa emanada de dicha Comunidad Autónoma.

2.4. La litigiosidad tributaria y posibles propuestas para su reducción

La materia tributaria genera una elevada litigiosidad, si bien, en el ámbito contencioso-administrativo, es difícil ofrecer datos detallados sobre el grado de conflictividad. Ello se debe a que el Consejo General del Poder Judicial ofrece en sus memorias anuales el número de recursos entrantes y resueltos por la jurisdicción contencioso-administrativa en general, sin detallar qué porcentaje de esos recursos está relacionado con la materia tributaria.

Son múltiples los estudios académicos que han señalado las causas de la conflictividad en materia tributaria⁶¹. Entre las principales causas podemos destacar las siguientes.

En primer lugar, la gran complejidad que ha alcanzado el ordenamiento tributario, debido a la proliferación y alta dispersión de las normas existentes, su carácter técnico y la proliferación de conceptos jurídicos indeterminados susceptibles de interpretaciones diversas. A ello se une la dificultad de alcanzar la unidad de criterio administrativo en la interpretación del ordenamiento tributario, puesto que el criterio interpretativo de la Dirección General de Tributos, vertido a través de las contestaciones a las consultas escritas formuladas por los obligados tributarios, vincula a los órganos de aplicación de los tributos, pero no a los tribunales económico-administrativos, ya que éstos últimos son órganos de revisión de los actos y resoluciones tributarios. La situación es todavía más delicada cuando los criterios administrativos sobre ciertas operaciones, negocios o hechos con trascendencia tributaria son contrarios a la jurisprudencia de los juzgados y tribunales. Además, existen también múltiples regímenes fiscales particulares e incentivos fiscales, de contenido ciertamente interpretable en algunos casos, y que acaba provocando disputas con la Administración tributaria acerca del derecho de los obligados tributarios a aplicárselos.

En segundo lugar, se apunta a los excesivos deberes formales de los obligados tributarios, especialmente el deber de autoliquidar, como uno de los factores que provocan disputas tributarias. Este deber de autoliquidar está presente en la mayoría de los tributos y desplaza sobre el obligado tributario la carga de declarar, calificar y cuantificar la deuda tributaria, con los problemas que ello ocasiona y los errores que pueden cometerse; circunstancia que puede volverse en contra del obligado tributario en forma de procedimientos de comprobación y/o inspección y acabar con sanciones.

En tercer lugar, la falta de motivación suficiente de los actos tributarios y, en especial, de las sanciones. Es una práctica que con el tiempo intenta corregirse, pero siguen existiendo resoluciones en procedimientos tributarios y sancionadores que presentan una base probatoria deficiente o no motivan suficientemente la culpabilidad del infractor.

Estas circunstancias provocan que, finalmente, los casos acaben llegando en muchos casos a la vía judicial y provoquen un incremento de la conflictividad total en la jurisdicción contencioso-administrativa.

Las mejores herramientas para combatir la conflictividad tributaria se encuentran en la propia aplicación del sistema tributario y en la vía económico-administrativa. El sistema tributario debe ser menos complejo y ofrecer certidumbre al obligado tributario. Asimismo, la instauración de nuevas herramientas de información y asistencia a los obligados tributarios en el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones, y la adopción de una cultura de relación cooperativa por parte tanto de obligados tributarios, como de Administración jugarán un

61 *Vid.* entre otros, LAGO MONTERO, José María, "Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan", *op. cit.*, págs. 23-62; FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD, *Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*, dirigido por Pablo Chico de la Cámara, 2015, págs. 15-44.

papel importante en los próximos años para reducirla. No obstante, es posible destacar algunas propuestas que podrían coadyuvar a disminuir la conflictividad en la vía jurisdiccional.

En primer lugar, la introducción de mecanismos de mediación y conciliación, configurados como una fase previa al enjuiciamiento por parte del juzgado o tribunal, podría ayudar a resolver asuntos en los cuales la controversia versase sobre la interpretación de normas; donde el conflicto pivotase sobre conceptos jurídicos indeterminados; cuando no haya certeza sobre hechos y/o datos; o cuando las dudas radiquen sobre la valoración de una base imponible a tenor de la interpretación de algún concepto (por ejemplo, el “valor real” en algunos tributos)⁶².

En este sentido, podría ser positivo que el legislador incorporase expresamente una fase de conciliación previa a la estricta vía jurisdiccional. Esa fase de conciliación, al hilo de las propuestas que la doctrina ha realizado, podría estar supervisada por la propia Administración. Se podría crear una comisión de conciliación ad hoc o incluso valorar la posibilidad de que el Consejo para la Defensa del Contribuyente adoptase esta nueva competencia. Pero también podría estar supervisada por el propio juez o magistrado, quien reuniría previamente a las partes y las asistiría sobre la viabilidad de sus pretensiones, estimulando el alcance de un acuerdo y evitando, así, el procedimiento judicial. Una fase de conciliación previa es un fenómeno que ya existe en el ordenamiento procesal español, como por ejemplo en el ámbito laboral, con resultados positivos que reducen la litigiosidad.

Actualmente, el art. 77 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LCJA) permite que en los casos en los que las materias sean susceptibles de transacción, se intente una conciliación.

Tal y como señala el art. 77.1 LCJA: “En los procedimientos en primera o única instancia, el Juez o Tribunal, de oficio o a solicitud de parte, una vez formuladas la demanda y la contestación, podrá someter a la consideración de las partes el reconocimiento de hechos o documentos, así como la posibilidad de alcanzar un acuerdo que ponga fin a la controversia, cuando el juicio se promueva sobre materias susceptibles de transacción y, en particular, cuando verse sobre estimación de cantidad”.

El precepto señala en su apartado segundo que este intento de conciliación no suspende el curso de las actuaciones, salvo que lo solicitasen las partes personadas. Este acuerdo puede tener lugar en cualquier día anterior al día en que el pleito haya sido declarado concluso para sentencia.

62 La introducción de la mediación y la conciliación como una fase previa ha sido extensamente analizada por diversos autores, entre los que destacan: ROZAS VALDÉS, José Andrés, “La administración de justicia tributaria en España”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 452, 2020; ROZAS VALDÉS, José Andrés, “Conciliación y mediación judicial tributaria” en GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (Coord.), *VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad tributaria”*, Documentos de Trabajo IEF núm. 11, Madrid, 2019; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “Hacia una nueva forma de entender las relaciones administrativas: algunas propuestas para la implementación de ADR y otros mecanismos de control preventivo de conflicto en materia tributaria” en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), *Las Medidas Alternativas de Resolución de Conflictos (ADR) en las Distintas Esferas del Ordenamiento Jurídico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019, págs. 45-50; CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “Propuestas de *lege ferenda* en el procedimiento de revisión & *compliance tributario*” en MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO PARRILLA, P.J., *Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria los contribuyentes*, Thomson Reuters-Aranzadi, Madrid, 2021; LAGO MONTERO, José María, “Remedios que sería deseable implementar más pronto que tarde” en LAGO MONTERO, José María, *Litigiosidad tributaria: estado, causas y remedios*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor, 2018, pág. 199 y ss.

Este precepto constituye un avance en la resolución convencional del procedimiento judicial, pero para el ámbito tributario sería necesaria una regulación específica que acotase bien la esfera del acuerdo. Recordemos que las obligaciones tributarias son indisponibles para las partes, tal y como señala el art. 17.5 de la Ley General Tributaria⁶³ y que tampoco es susceptible de disposición el crédito tributario ex art. 18 de la Ley General Tributaria.

La conciliación en materia tributaria, como fase previa y obligatoria a la fase judicial, debería dejar clara esta cuestión y señalar los supuestos en los que cabe la misma, como, por ejemplo, los ya señalados anteriormente que respondan a cuestiones de interpretación de una norma o un concepto jurídico indeterminado o sobre las pruebas y datos de una operación, principalmente. Esta fase de conciliación, si es llevada a cabo ante un juez puede ayudar a que las partes tomen conciencia sobre la apariencia de buen derecho de sus pretensiones y del posible éxito o fracaso en vía judicial.

En segundo lugar, permitiría un funcionamiento más ágil de la jurisdicción contencioso-administrativa que los asuntos de materia tributaria fuesen conocidos por jueces y magistrados especializados⁶⁴. Teniendo en cuenta que, según algunos estudios, aproximadamente un tercio de los recursos contencioso-administrativos corresponden a asuntos tributarios⁶⁵, se conseguiría liberar a estos Juzgados y Tribunales para centrarse estrictamente en otros asuntos y ramificar las cuestiones tributarias, ciertamente más complejas y técnicas, hacia organismos jurisdiccionales, adscritos a este orden, pero con especialización en la materia y con dedicación exclusiva a la misma.

Desde nuestro punto de vista, no se trataría de crear un orden jurisdiccional nuevo de lo “contencioso-tributario”, sino, más bien, de especializar en la materia tributaria a ciertos juzgados y tribunales de lo contencioso-administrativo que resolverían exclusivamente asuntos de índole tributaria y que, además, estarían compuestos por jueces y magistrados especializados en la materia tributaria. De igual manera, podría agilizarse en estos nuevos órganos judiciales especializados la participación de expertos independientes, como, por ejemplo, profesores universitarios o profesionales tributarios, dada la complejidad de algunas cuestiones fiscales para que pudiesen apoyar con informes a los jueces y magistrados, sin carácter vinculante, salvaguardando la independencia judicial. Podría avanzarse de lege ferenda en la creación de gabinetes técnicos auxiliares a dichos juzgados y tribunales en donde expertos en materia fiscal como los señalados anteriormente pudiesen asistir a estos nuevos juzgados y tribunales “de lo tributario”.

63 Señala este precepto que “los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas”.

64 Sobre la creación de una jurisdicción fiscal especializada en el ordenamiento español, *vid.* GARCÍA NOVIA, C. “La conveniencia de una jurisdicción especializada en materia tributaria”, *Revista Nueva Fiscalidad*, nº 3, julio/septiembre 2019.

65 *Ult.op.cit.*, pág. 100.



Bibliografía citada

- CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “Compliance tributario & principio de buena fe: ¿cómo sentar unas sólidas bases para una mejora de las relaciones cooperativas? Los dos extremos de una cuerda pueden estar muy alejados, pero son siempre la misma cuerda”. Civitas, REDF, nº 189/2021.
- CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “Hacia una nueva forma de entender las relaciones administrativas: algunas propuestas para la implementación de ADR y otros mecanismos de control preventivo de conflicto en materia tributaria” en CHICO DE LA CÁMARA, P. (Dir.), Las Medidas Alternativas de Resolución de Conflictos (ADR) en las Distintas Esferas del Ordenamiento Jurídico, Tirant lo Blanch, Valencia, 2019
- CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “Propuestas de lege ferenda en el procedimiento de revisión & compliance tributario” en MORENO GONZÁLEZ, S. y CARRASCO PARRILLA, P.J., Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración tributaria los contribuyentes, Thomson Reuters-Aranzadi, Madrid, 2021.
- ESPEJO POYATO, I. y GARCÍA NOVOA, C: “Los sistemas alternativos de resolución de conflictos en el ámbito tributario”. En FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD: Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español, con especial referencia al arbitraje. Dirigido por Pablo Chico de la Cámara. Ed. Epraxis, Madrid, 2015.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. “Resolución extrajudicial de conflictos tributarios”. QF, nº 3, febrero 2002.
- FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD, Una propuesta para la implementación de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje, dirigido por Pablo Chico de la Cámara, 2015.
- GARCÍA NOVOA, César: “La conveniencia de una jurisdicción especializada en materia tributaria”. Revista Nueva Fiscalidad, nº 3, julio/septiembre 2019.
- GONZÁLEZ PELAYO, Ana: “Análisis de las causas de litigiosidad fiscal en el sistema tributario español. Planteamiento de propuestas para la reducción de la conflictividad tribu-

taria”. En *VVAA: Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)*. Dirigido por Pablo Chico de la Cámara. Ed. Innapp investiga, Madrid, 2017.

- HUELÍN MARTÍNEZ DE VELASCO, Joaquín: “La STJUE “Banco de Santander”: sus consecuencias en la vía económico-administrativa”. *El Derecho.com*, 12/11/2020.
- LAGO MONTERO, José María: “Del estado actual de la litigiosidad y sus causas determinantes. La escasa mutabilidad de los factores que la generan”. En *VVAA.: Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2018.
- LAGO MONTERO, José María: “Remedios que sería deseable implementar de inmediato”. En *VVAA.: Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2018.
- LAGO MONTERO, José María: “Remedios que sería deseable implementar más pronto que tarde”. En *VVAA.: Litigiosidad Tributaria: Estado, Causas y Remedios*. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2018.
- MARTÍN QUERALT, Juan et al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 32ª ed., Tecnos, Madrid, 2021.
- MATA SIERRA, Mª Teresa: “De la independencia de los tribunales económico-administrativos: cuestionamiento por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y consecuencias”. *Crónica Tributaria*, nº 174, 2020.
- MERINO JARA, Isaac: “Nuevo pronunciamiento del TJUE sobre la consideración como “órgano jurisdiccional” de los Tribunales Económico-Administrativos”. *RVAP*, nº 116, enero/abril 2020.
- RAMALLO MASSANET, Juan. “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”. En *VVAA. Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Coed. IEF-Marcial Pons, Madrid, 1996.
- ROZAS VALDÉS, José Andrés, “La administración de justicia tributaria en España”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 452, 2020.
- ROZAS VALDÉS, José Andrés, “Conciliación y mediación judicial tributaria” en GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (Coord.), *VII Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Una estrategia global al servicio de la reducción de la conflictividad tributaria”*, Documentos de Trabajo IEF núm. 11, Madrid, 2019.
- SERRANO ANTÓN, Fernando. *La terminación convencional de procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*. Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996,.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula: *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*. Ed. Marcial Pons, Madrid, 2005.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula: “El modelo de arbitraje tributario de Portugal y su posible traslación al Ordenamiento jurídico español”, en *Revista de Finanças Públicas e*

Direito Fiscal, editada por el Instituto de Direito Economico Financeiro e Fiscal (IDEEF), Portugal, nº 3-4, 2018.

- VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula: “La resolución de controversias en materia tributaria en España: la posible utilización de la conciliación en la vía económico-administrativa y jurisdiccional”. Documentos de Trabajo IEF nº 11/2019, IEF, 2019.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula: “Luces y sombras en el arbitraje tributario. Análisis en la experiencia de Portugal”. Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, nº 185, enero-marzo 2020.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula: “La noción de órgano jurisdiccional nacional a efectos de plantear cuestiones prejudiciales ante el TJUE y situación del TEAC en España. A propósito de la STJUE de 21 de enero de 2020 (Asunto 274/14. EU:C:2020:17)”. En VVAA: Estudios sobre Jurisprudencia Europea. Materiales del VI Encuentro anual del Centro español del European Law Institute. Ed. SEPIN, Madrid, en prensa.



CIDEEFF

CIDEEFF WORKING PAPERS

TAX GOVERNANCE

SITUACIÓN ACTUAL Y PRINCIPALES DESAFÍOS DE LA
REVISIÓN DE ACTOS EN MATERIA TRIBUTARIA EN ESPAÑA