



La administración de la justicia tributaria en España

José Andrés Rozas

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Barcelona*

Extracto

Como es bien sabido –y más allá de los llamados recursos gubernativos, propiamente dichos– la revisión de los actos tributarios, de la Hacienda estatal española, se estructura en dos fases: una primera, imprescindible y administrativa (el económico-administrativo), a la que puede seguir una segunda, de naturaleza propiamente judicial (el contencioso-administrativo).

Todo parece indicar que una de las causas que explican el considerable índice de conflictividad que preside las relaciones tributarias en España es, precisamente, que este modelo de justicia tributaria de doble filtro –administrativo y judicial– presenta profundas carencias, en términos de eficacia y equidad. Así lo ha evidenciado recientemente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea*.

Pues bien, la reforma de la administración de la justicia tributaria no se puede abordar sino desde la comprensión de su origen y evolución (epígrafe 1), para, desde el análisis de su estado actual (epígrafe 2), poder vislumbrar y planificar su eventual transformación (epígrafe 3), que podría pasar por la conversión del económico-administrativo en una jurisdicción contencioso-tributaria, a la que se accedería desde una revisión gubernativa previa orientada a la conciliación, a la prevención del litigio (conclusiones).

Palabras clave: justicia tributaria; económico-administrativo; contencioso-tributario; litigación tributaria.

Fecha de entrada: 01-06-2020 / Fecha de aceptación: 14-07-2020

* *Cfr.* STJUE, *Santander*, de 21 de enero de 2020 (asunto C-274/14 –NFJ075840–).

Cómo citar: Rozas, J. A. (2020). La administración de la justicia tributaria en España. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 452, 35-74.



Justice tax administration in Spain

José Andrés Rozas

Abstract

As it is well known –and beyond the so-called governmental resources, strictly speaking– the review of the tax acts, of the State Treasury, is structured in two phases: a first, essential and administrative one (the economic-administrative one), which can be followed by a second, of a properly judicial nature (the contentious-administrative one).

Everything seems to indicate that one of the reasons that explain the significant rate of conflict that exists in tax matters in Spain is, precisely, that this model of tax justice with a double filter –administrative and judicial– presents deep weaknesses, in terms of efficiency and equity. The European Court of Justice has recently pointed this out.

So, the reform of the tax justice administration can only be approached from the understanding of its origin and evolution (section 1), in order to, from the analysis of its current state (section 2), to be able to foresee and project its possible reform (section 3), which could go through the transformation of the economic-administrative into a proper tax jurisdiction, which would be accessed from a previous administrative revision aimed at conciliation, to the resolution of the dispute (conclusions).

Keywords: tax justice; tax dispute resolution; tax litigation; tax courts.

Citation: Rozas, J. A. (2020). La administración de la justicia tributaria en España. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 452, 35-74.



Sumario

Planteamiento

1. Origen y evolución

2. El presente

2.1. ¿Cómo se ha llegado hasta aquí?

2.2. ¿Qué resultados arroja el sistema?

2.3. El recurso previo económico-administrativo

2.4. El envite del TJUE, en su Sentencia *Banco de Santander* (asunto C-274/14)

3. Su reforma y futuro

4. Conclusiones

Referencias bibliográficas

La Administración no emplea jamás la astucia, los recursos arteros de un litigante, no tiene interés en aprovechar los errores y descuidos del contrario; su más ardiente deseo es conciliar con el cumplimiento de sus deberes, no solo el derecho, si que también el simple interés de cualquier ciudadano

Joaquín Abella

Tratado de Derecho administrativo español, III, 1888, p. 197¹

Planteamiento

Es ya unánime la percepción de que el índice de litigiosidad en las relaciones tributarias en España –desde hace demasiado tiempo considerable– obedece a causas sistémicas de muy diverso orden². Su pacificación pasa por actuar, sin duda, en todas las fases de la controversia: desde su génesis, en los procedimientos de aprobación de la normativa, hasta su gestación en los de aplicación de los tributos, para intentarlo, también, en su fase final de resolución, en los procesos jurisdiccionales en los que finalmente se haya incardinado.

Por otra parte, es preciso asumir que el derecho financiero contemporáneo no puede lograr un cumplimiento adecuado de sus objetivos sino mediante una formulación y aplicación del mismo en el que se concite la colaboración de los distintos sujetos involucrados en su realización, entrelazados en relaciones de interdependencia, lo que adquiere una singular intensidad en lo relativo a la resolución de las controversias tributarias, en los sistemas organizativos de la administración de la justicia tributaria.

Pues bien, a nadie se le escapa que el modelo español de resolución de controversias tributarias presenta carencias estructurales notorias que condicionan de forma evidente el derecho del contribuyente al justo proceso, a la tutela judicial efectiva. En derecho tributario español se da la circunstancia, ciertamente peculiar, de que se superponen dos jurisdiccio-

¹ Citado por Nieto, A. (1966, p. 37).

² *Cfr.* entre la bibliografía más reciente, la colosal obra colectiva dirigida por Lago Montero (2018), en la que se hace un análisis exhaustivo del particular.

nes –una administrativa (híbrida y procesalmente imprescindible), y otra propiamente judicial, pero no limitada a lo tributario– en el proceso de revisión de la validez de los actos tributarios.

Curiosamente, las primeras manifestaciones de justicia administrativa moderna que cabe identificar en el derecho público español aparecen en relación con la revisión de contribuciones públicas, tributarias, nada menos que en 1821³. A lo largo de estos dos siglos ha ido adquiriendo forma un sistema de revisión, gubernativa y judicial, de los actos tributarios cuya estructura basilar no ha sido objeto de una reforma en profundidad desde 1973.

Recientemente, la jurisprudencia europea ha evidenciado, en términos irrefutables, las profundas limitaciones del mismo. La inaplazable reforma de la administración de la justicia tributaria española no se puede abordar sino desde la comprensión de su origen y evolución (epígrafe 1), para, desde el análisis de su estado actual (epígrafe 2), poder vislumbrar y planificar su eventual transformación (epígrafe 3), que podría pasar por la conversión del económico-administrativo en una jurisdicción contencioso-tributaria, a la que se accedería desde una revisión gubernativa previa orientada a la conciliación, a la prevención del litigio (conclusiones).

1. Origen y evolución

La historia del modelo español de administración de justicia, en lo relativo a las Administraciones públicas, es la de la tensión y alternancia entre el sistema de justicia retenida –a imagen del Consejo de Estado francés– y el de justicia delegada a jueces especialistas –siguiendo el modelo judicialista, de corte germánico y anglosajón– que se prolongó durante todo el siglo XIX.

En lo relativo a la revisión de actos de naturaleza tributaria, desde los albores del Estado constitucional se impuso el modelo de revisión retenida. El corazón del sistema de justicia tributaria –la organización y procedimiento de lo «económico-administrativo»⁴– tiene su origen en el siglo XIX y, en sus rasgos esenciales –con sus naturales modificaciones–, ha pervivido

³ «El Decreto de 25 de junio de 1821 "instaura" –como señala Santamaría Pastor, J. A. (1973): (*Sobre la génesis del Derecho administrativo español en el siglo XIX (1812-1845)*, Instituto García Oviedo, Sevilla, 1973)– el germen de lo que más tarde será la jurisdicción económico-administrativa» (Pérez Moreno, 2000, p. 17).

⁴ Es verdaderamente sintomático que los primeros pasos de lo económico-administrativo, mediante la llamada Ley Camacho, de 31 de diciembre de 1881 –que inicialmente regulaba sin distinción todo el sistema de recursos tributarios gubernativos, aunque ya en 1885 se apuntase una incipiente distinción entre los de gestión y los de reclamación– se anticipase tanto a la Ley Santamaría de Paredes, del contencioso-administrativo, de 13 de septiembre de 1888, como a la Ley Azcárate, de bases del procedimiento administrativo, de 19 de octubre de 1889. Cabría afirmar que Hacienda, en realidad, se anticipó en el tiempo –¿inspiró?– los grandes cuerpos normativos del derecho administrativo español.

hasta nuestros días⁵. Constituye, así, la revisión de los actos de naturaleza tributaria una excepcionalidad en la estructura de la justicia administrativa española que, para otros ámbitos y con carácter general, está concentrada en la llamada jurisdicción contencioso-administrativa.

Como se ha mencionado, en la gestación del modelo de impugnación de la actuación de la Administración los textos constitucionales españoles bascularon entre el sistema de revisión retenida por el propio Ejecutivo –a través de sus órganos especializados, Consejo Real (más tarde de Estado) y Consejos provinciales– y el del ejercicio de tal función por el Poder judicial, a través de un ejercicio delegado de la potestad jurisdiccional. Finalmente –tras sucesivas alternancias de ambos modelos⁶– en el orden administrativo triunfó, con la ley de 1888, el sistema de justicia delegada. Sin embargo, en materia tributaria se da la circunstancia –decididamente extravagante– de que se han conservado ambos modelos de forma superpuesta y, a mi modesto parecer, ineficiente: «jurisdicción» retenida, económico-administrativa, más jurisdicción delegada, contencioso-administrativa.

En sus orígenes remotos, sin embargo, no fue así. La primera manifestación de justicia administrativa en nuestra historia constitucional –como institución jurídica nacida tras la

⁵ La historia de la vía económico-administrativa –en realidad, de toda la justicia administrativa tributaria española– está magistralmente relatada, con todo lujo de detalles, hasta la fecha de publicación de la obra, por Serrera Contreras (1966). Trabajo insólitamente original en la literatura jurídica española, que combina certeramente la dimensión administrativa, tributaria, procesal y organizativa del fenómeno.

⁶ De forma efímera la Constitución de 1812 se decantó por el modelo justicialista, rápidamente abandonado con la reinstauración del absolutismo. Inspirada en las ideas de Silvela, reticente a la idea de que los jueces –especialistas o no– pudiesen enmendarle la plana a la Administración, se aprobaron las leyes de 2 de abril y 6 de julio de 1845, primera manifestación propiamente dicha de una justicia administrativa, retenida, pues las resoluciones de sus órganos –Consejos Real y provinciales– requerían confirmación administrativa. En el llamado bienio progresista (1854-1856) se suprimieron tales órganos y se creó el primer Tribunal contencioso-administrativo, aun cuando sus competencias continuaban siendo retenidas. Finalizado el mismo, el Real Decreto de 16 de octubre de 1856 recuperó los Consejos –pasando a denominarse de Estado el antes calificado como Real– hasta que, en el marco de la conocida como Revolución gloriosa, el Decreto de 13 de octubre de 1868 suprime los fueros privilegiados, también el de Hacienda, y establece, por primera vez, una jurisdicción contenciosa plena. De nuevo en 1875, con la Restauración, se recupera la jurisdicción retenida de los Consejos. Por fin, la Ley de 13 de septiembre de 1888, sobre el ejercicio de la jurisdicción contencioso-administrativa, conocida como de Santamaría de Paredes, se decantó decididamente –y ya sin retorno– por el modelo de justicia administrativa delegada que ha llegado hasta nuestros días y que, en su evolución posterior, se ha finalmente incardinado en el Poder judicial, eso sí, en una jurisdicción especial, a través del Decreto de 22 de junio de 1894 y de la Ley de 5 de abril de 1904, por las que su cúspide recaló finalmente en el Tribunal Supremo (TS), que no en el Consejo de Estado. La Ley de la jurisdicción contencioso-administrativa, de 27 de diciembre de 1956 –de la que no es sino su correlato constitucional la vigente– ultimó dicho proceso de consagración del modelo de justicia administrativa delegada pasando a ser desde entonces los Tribunales contencioso-administrativos «una Sala más de la organización judicial común» (Martín Retortillo, 1966, p. 172). Una exhaustiva recopilación normativa de todo ello se puede encontrar en Fernández Torres (2007). El análisis de dicha evolución, desde un estudio detenido de las discusiones parlamentarias durante el periodo moderado, se puede consultar en Aguado i Cudolà (2000).

caída del Antiguo régimen (Garrido Falla, 1968, p. 9)– data de 1813⁷, y lo que establecía era –precisamente en materia tributaria– que las controversias con la Administración se ventilaran directamente ante órganos judiciales –eso sí, y es muy sintomático, asistidos por un denominado «Abogado fiscal», en tanto que defensor de los intereses del Fisco– en dos instancias, siendo el acto administrativo únicamente ejecutivo una vez que hubiera sido validado en la primera de ellas.

El colapso que produjo en la Hacienda pública este sistema es lo que condujo a la creación, en 1821, del primer antecedente del económico-administrativo, como jurisdicción especial retenida, ¡pero única!, no superpuesta a una segunda jurisdicción contenciosa, como ocurre hoy en día. Solo más tarde, en 1845, aparecería, en el orden administrativo que no en el de los asuntos de la Hacienda pública, la primera formalización de la jurisdicción contencioso-administrativa con naturaleza revisora, entonces retenida (Parada Vázquez, 1969, p. 59).

Este sistema de organización de la justicia administrativa obedece a lo que Nieto (1966, p. 38) caracteriza como su provisión íntegra en el seno de la propia Administración, que se divide entre una parte «activa», que gestiona, y otra «pasiva», que revisa lo realizado por aquella, y que en materia tributaria ha pervivido hasta nuestros días –desde su primera formalización como tal en el RD de 30 de agosto de 1901– distinguiendo la Ley General Tributaria⁸ entre la «aplicación» de los tributos (título III) y la «revisión de las actuaciones y procedimientos tributarios» (título V), en el que se reserva un capítulo, el cuarto, a la administración de justicia tributaria por los «órganos económico-administrativos, que actuarán con independencia funcional en el ejercicio de sus competencias» (art. 228.1 LGT)⁹.

En un primer momento, en la Ley Camacho de 1881, los órganos del económico-administrativo eran los mismos que componían la Administración tributaria «activa», los delegados de Hacienda y los directores generales en primera instancia, y el ministro en alzada. La saturación de recursos hizo que poco después, en 1892, se crease el Tribunal Gubernativo del Ministerio de Hacienda, hoy Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)¹⁰, y, de forma casi inmediata, en 1901, los Tribunales gubernativos de primera instancia, primer

⁷ Cfr. Decreto CCCIX, de 13 de septiembre de 1813, por el que se crean los juzgados especializados en el conocimiento de los negocios contenciosos de la Hacienda pública.

⁸ Ley núm. 58, de 17 de diciembre de 2003, General Tributaria (LGT).

⁹ Verdaderamente singular en este sentido es que el antecedente más remoto de esta separación de funciones, y primer ámbito de lo hacendístico en la que toma forma, es el de los «Tribunales de primera instancia de clases pasivas» (1868) –así llamados pese a ser órganos gubernativos– integrados por funcionarios jubilados, separados del servicio activo (Serrera Contreras, 1966, p. 47, not. 26).

¹⁰ Con la función, abiertamente declarada en la exposición de motivos del real decreto por el que se crea (de 29 de diciembre) de descargar al ministro –D. Valentín Gamazo– de la función de resolver reclamaciones para que se pudiera centrar en el impulso y gestión de la esfera «activa» de su quehacer (Serrera Contreras, 1966, p. 49).

antecedente de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR), constituidos como tales en 1924. Se consagró con ello, tempranamente, el principio que hasta la fecha ha presidido nuestro modelo de justicia tributaria como retenida en el seno de la Administración, pero con división funcional –inicialmente más aparente que real– entre los órganos de aplicación de los tributos y los de revisión de lo actuado.

Nacida inicialmente como jurisdicción subjetiva –aunque no siempre fue única¹¹– de la Hacienda estatal, progresivamente se fue extendiendo su ámbito competencial a las pensiones, «clases pasivas», de los empleados públicos (1892), las obligaciones del Tesoro Público (1902), las Haciendas locales (1924), las tasas y exacciones parafiscales (1958), las resoluciones de los Jurados tributarios (1959), las relaciones tributarias entre particulares –retenciones y repercusiones (1980)–, los actos dictados por las Administraciones autonómicas en aplicación de los impuestos cedidos (1983), e, incluso, hasta 1995, a las actuaciones de recaudación de la Seguridad Social.

Su normativa legal se contiene, hoy en día, en el título quinto de la LGT, ya desde su primera versión de 1963, históricamente desarrollada en tres reglamentos generales –1924, 1959 y 1996– previos al vigente, que es de 2005¹².

A lo largo de su evolución los tribunales de lo económico-administrativo no siempre, con todo, tuvieron la misma composición. Hasta fecha relativamente reciente los miembros del TEAC, siete con el presidente, sí tenían dedicación exclusiva a las tareas de revisión, pero en el ámbito de los tribunales regionales su composición variaba en función del tema objeto de resolución pues estaban constituidos –como en sus inicios– por el delegado de Hacienda, que lo presidía, el interventor, el responsable de la dependencia donde se dictó el acto recurrido y el secretario, abogado del Estado (cuerpo de la Administración, este, profundamente ligado al desarrollo de lo económico-administrativo y, en realidad, a toda la historia contemporánea de nuestra Hacienda).

No es hasta 1980 cuando el presidente del TEAC y sus vocales pasan a ser nombrados por el Gobierno, oído el ministro de Hacienda que, a su vez, nombrará al presidente y los

¹¹ Hasta 1980 pervivieron las Juntas provinciales de Aduanas y los Tribunales provinciales de contrabando que, *ratione materiae*, conocían de los asuntos relativos a ambos ramos, siendo las resoluciones de los segundos recurribles ante un Tribunal Superior de contrabando, que se subsumió en el TEAC en 1967. También hasta la misma fecha, 1980, estuvieron vigentes en derecho tributario español los denominados «Jurados tributarios» que juzgaban «en conciencia, en equidad» sobre «cuestiones de hecho», poniendo fin a la vía administrativa –con dos fases territorial y central– sin que su motivación se trasladase al justiciable ni sus resoluciones fuesen impugnables en lo contencioso, en el económico-administrativo hasta 1959, salvo por vicios de procedimiento, aprobación o distribución indebida de las reglas de las entonces vigentes «evaluaciones globales», o exceso de jurisdicción cuando entraban a juzgar sobre cuestiones «de Derecho».

¹² 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.

vocales de los TEAR, en ambos casos «entre funcionarios de dicho Ministerio (Hacienda), de las Comunidades Autónomas o de los cuerpos nacionales de Administración local»¹³, salvo en el caso del secretario condición que, como tradicionalmente, ha seguido recayendo sobre un funcionario de la Abogacía del Estado.

Es tal la fortaleza del modelo que aunque en un primer momento, al afianzarse en nuestro diseño constitucional la autonomía financiera de las corporaciones locales, se desgajaron del mismo las Haciendas locales¹⁴ –salvo respecto de aquellos actos relativos a los tributos locales que han continuado en el ámbito competencial de la Administración general del Estado– más tarde, al ofrecerse a las grandes ciudades la posibilidad de replicarlo son muchas –con una sonora excepción en Cataluña– las que lo han adoptado. Lo mismo sucede en el ámbito de las Haciendas forales y en el de las autonómicas que, aunque bien podrían haber optado por el modelo de revisión administrativa mediante alzada, que rige en el resto del derecho público español¹⁵, se han venido inclinado por crear órganos especializados generalmente con la misma denominación –poco transparente, por cierto– que la utilizada por la Administración general del Estado¹⁶.

Aunque pudiera pensarse que su función originaria fuera la de revisar los actos tributarios en aras de mejorar la calidad del actuar ordinario de la Administración –concebida como una oportunidad para detectar fallas, completar carencias o afinar en el juicio– en realidad ha adoptado la forma de jurisdicción especializada, de perfil extravagante: a) se le atribuyen competencias en lo relativo a la formación de doctrina administrativa, incluso con aparentes funciones nomofiláticas para armonizarla; b) está compuesta, en su integridad, eso sí, por funcionarios cuyo nombramiento no reviste garantías particulares en términos de inamovilidad; c) mientras que sus procedimientos son claramente de corte judicial –demanda, alegaciones, prueba, salas...– estando prevista inveteradamente una eventual fase de apelación (alzada).

¹³ Artículo 7 del Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articula la Ley 39/1980, de 5 de julio, de bases sobre procedimiento económico-administrativo. Había costado casi un siglo conseguir que la separación de funciones se tradujera de forma efectiva en que «las autoridades decisoras sean diferentes, no solo en grado sino también en naturaleza, de los funcionarios gestores» (Serrera Contreras, 1966, p. 134).

¹⁴ Cfr. RDL de Bases del Régimen Local, de 1985.

¹⁵ No sin limitaciones, en el caso de las de régimen común, y solo en lo relativo a sus tributos propios. En la revisión de los actos de aplicación de los impuestos cedidos –como se ha recordado en la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional 65/2020, de 18 de junio–, no se les ha reconocido competencia normativa al respecto y, por otra parte, se ha de respetar el régimen jurídico básico de revisión tributaria estatal cuyos aspectos procedimentales se consideran procedimiento común (art. 149.1.18.º CE).

¹⁶ En Cataluña se ha optado por una denominación más expresiva de su función: Junta de Tributos de Cataluña. Regulada en su régimen orgánico y funcional en la Ley núm. 17, de 1 de agosto de 2017, del Código Tributario de Cataluña.

A esta primera «jurisdicción»¹⁷ se superpone una segunda –albarda sobre albarda y mediando en discordia un acto de por sí ejecutivo– estrictamente judicial, cuyos componentes provienen íntegramente de la carrera judicial –adquieren su competencia tributaria en el ejercicio de su función en lo contencioso– y en la que, más allá de la casación, al menos en la esfera de la Administración general del Estado, no cabe apelación, segunda instancia.

Otro modo de ver la evolución histórica del particular es concebir los tribunales extraordinarios de Hacienda –antecedentes de la vía económico-administrativa– como una segunda instancia administrativa «privilegiada», compatible con la jurisdicción contencioso-administrativa, que es como quedaría formalmente configurada a partir de 1881 (Nieto, 1968, p. 37).

De un modo u otro –como recurso previo gubernativo o como instancia administrativa especial– el cariz claramente jurisdiccional que ha adquirido con el tiempo la vía económico-administrativa ha conducido a una situación material de superposición contradictoria de dos recursos formalmente muy semejantes, deducido el primero ante especialistas en derecho tributario –cuya independencia, se quiera o no, siempre estará en entredicho– y sustanciado el segundo ante jueces de carrera cuya formación tributaria es –sin que ello suponga dudar de su solvencia– sobrevenida y no del todo completa, por ejemplo, en Contabilidad¹⁸.

Este modelo de doble filtro jurisdiccional, con todo, es relativamente reciente. Tanto en el sistema de Santamaría de Paredes como, en un primer momento, en el modelo de 1956¹⁹, la revisión de los actos tributarios –y de otras actuaciones a las que, como se acaba de señalar, a lo largo del tiempo, se fue extendiendo su competencia– discurría en paralelo a la de la jurisdicción contencioso-administrativa, y por el cauce específico del económico-administrativo. Salvo por lo que respecta a la eventual revisión de sus resoluciones en la cúspide del sistema, primero en el Consejo de Estado y más tarde en el TS. Se trataba, pues, de un foro privilegiado o de una jurisdicción administrativa especial, *ratione materiae*.

Debido al colapso experimentado por el TS a raíz de la entrada en vigor de la LJCA (1956), en los primeros años de la década de los setenta se modificó el artículo 10 de dicho texto legislativo²⁰ para extender la jurisdicción de las Audiencias territoriales a los recursos

¹⁷ «La jurisdicción económica constituye una clara excepción en cuanto que es la única estructurada a base de un principio de separación de funciones y órganos. La especialidad que en ello ha logrado el Ministerio de Hacienda es evidente y significadísima» (Serrera Contreras, 1966, p. 141).

¹⁸ «En cuanto a la especialización de los Jueces y Magistrados, es fácil constatar que aunque los órganos jurisdiccionales encargados de conocer de los recursos en materia tributaria estén integrados por Magistrados especialistas de lo contencioso-administrativo, no existe en realidad una auténtica especialización en materia tributaria, más allá de la que proporciona la propia experiencia profesional de los distintos Magistrados y su mayor o menor interés por esta materia» (De la Nuez Sánchez-Casado y Pérez Torres, 2000, p. 71).

¹⁹ Cfr. Ley núm. 363, de 27 de diciembre de 1956, de la Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA).

²⁰ Cfr. Ley núm. 10, de 17 de marzo de 1973, de modificación de la LJCA.

que se dedujeran contra las resoluciones de «recursos administrativos, incluido el económico-administrativo».

A partir de dicha fecha, 1973²¹, en realidad la vía económico-administrativa quedó desvirtuada, pues, como jurisdicción administrativa privilegiada, y pasó a adoptar la forma de recurso previo, y preceptivo –al contencioso-administrativo– de forma casi casual e inadvertida, pese a suponer un cambio trascendental en su estructura y efectos.

Y no como una expresión más del largo proceso a través del que el contencioso-administrativo fue, durante todo el siglo XIX, recabando para sí materias inicialmente ventiladas en otras jurisdicciones, la civil en particular (Aguado i Cudolà, 2000, *passim*), sino como atribución de una potestad revisora a la jurisdicción contencioso-administrativa ordinaria de lo resuelto por otros órganos administrativos con vocación jurisdiccional, sin reformarlos. Provochándose, así, una duplicidad, un solapamiento de procesos, verdaderamente pernicioso.

En el sistema precedente a 1973, ciertamente, el TS podía anular resoluciones económico-administrativas, pero esa casación tenía lugar única y exclusivamente en la cúspide del sistema judicial, quedando hasta ese momento garantizada la unidad de criterio interpretativo jurisdiccional a través del sistema de jerarquía conforme al que se organizaban los tribunales económico-administrativos. En definitiva, hasta 1973 el sistema de justicia tributaria español obedeció al modelo de jurisdicción especial retenida, en cuya cúspide, eso sí, desde 1902, estuvo el TS. Lo que permitía una unidad doctrinal en materia tributaria²² que hoy en día es inviable²³.

²¹ Con la creación de la Audiencia Nacional (AN), en 1977, pasó a encomendarse a este órgano la revisión de las resoluciones del TEAC (*cfr.* Ley núm. 39, de 5 de julio de 1980, de Bases del procedimiento económico-administrativo).

²² Buena prueba de ello es que toda la «doctrina judicial fiscal» se podía compilar en volúmenes que se limitaban a compendiar las resoluciones del TS y las del Tribunal Central, debidamente ordenadas por materias. Así, por ejemplo, se recogió en un único volumen (2.778 páginas, en papel biblia a dos columnas) toda la generada, nada menos que entre 1902 y 1957, en materia de lo que hasta esa fecha se denominaba Tarifa de Utilidades, y que equivaldría a la actual imposición sobre la renta (Rodríguez Navarro, 1958). En otro que recogiese la misma doctrina generada por ambos tribunales –Supremo y Central– sobre el resto de los impuestos y contribuciones por entonces existentes –Derechos reales, Timbre, Aduanas, Usos y Consumos y Haciendas locales– se habría podido completar el panorama, congruente, de la integridad de la doctrina judicial tributaria.

²³ Se habría de distinguir, para empezar, entre la doctrina administrativa del TEAC y la de los diferentes TEAR, por una parte, y la doctrina judicial de los TSJ y de la AN, por otra, con la guinda de la jurisprudencia del TS, en tercer lugar. Más la de los juzgados de lo contencioso-administrativo para las cuestiones relativas a las Haciendas locales en los que son competentes, sin descuido de la autonómica y foral. Todo ello sin contar, naturalmente, con la constitucional, la de Luxemburgo y la de Estrasburgo. Aun con un esfuerzo hercúleo de digitalización, el resultado nunca sería congruente e incontrovertible, sino de mero panorama de «doctrinas judiciales», lo que no deja de tener costes en términos de seguridad jurídica, de predictibilidad del derecho.

A partir de esa fecha, 1973, se produce un entrecruzamiento de las dos jurisdicciones –económico-administrativa y contencioso-administrativa– en la planta territorial de todo el territorio nacional que genera una dispersión de criterios interpretativos y una tensión entre los asentados en una y otra jurisdicción. Se puede dar el caso, y no tendría por qué ser infrecuente, de que el TEAC hubiese dictado, en unificación de criterio, una resolución manteniendo un criterio contrapuesto al del que viniera sosteniendo una sala, que no otras, de lo contencioso-administrativo de un determinado Tribunal Superior de Justicia (TSJ). Pues bien, el TEAR de dicha jurisdicción se vería enfrentado a un dilema verdaderamente paradójico –en particular desde la perspectiva del contribuyente– de tener que elegir entre atenerse a la doctrina dictada por su superior administrativo jerárquico, o acomodarse en su decisión a lo que sabe que es el criterio que al respecto mantiene la Sala de lo Contencioso-Administrativo que habrá de enjuiciar el recurso que, con toda probabilidad, se interpondrá en caso de que siga el criterio sentado por el TEAC²⁴, arriesgándose incluso a que la Administración sufra una gravosa condena en costas²⁵.

2. El presente

En el pensamiento de Santamaría de Paredes –al formalizar el vigente modelo de jurisdicción contencioso-administrativa en 1888– se advierte con claridad la tensión, que había presidido toda su gestación, entre el modelo de atribución de la función jurisdiccional en materia administrativa al Poder judicial o la opción de retenerlo en el ámbito propio del Poder ejecutivo, aun cuando atribuyendo tal función a órganos especiales (Álvarez Menéndez, 2018, p. 98). Consciente de las ventajas e inconvenientes de ambos sistemas, el legislador se decidió por incardinarlo en el Poder judicial, pero encomendando su administración a una jurisdicción especial de tipo mixto, integrada por «hombres de Administración y Justi-

²⁴ Cfr. al hilo de este dilema, las reflexiones de Adame Martínez (2019). Este grave problema se percibió ya, con agudeza y prontitud, por quien con más detalle ha estudiado el devenir de esta jurisdicción, al afirmar, a los pocos meses del cambio legislativo, que «... sobre todo padece la tarea unificadora de criterios que antes realizaba el TEAC, oscurecida ahora por esa revisión de sus criterios ante múltiples órganos, que además no son de ámbito nacional. Si estos llegan a resoluciones contradictorias la situación, de por sí mala, no puede ser más grave» (Serrera Contreras, 1974, p. 235; el original de esta conferencia se me facilitó por Xavier Suñé, a través de nuestro común amigo, Esaú Alarcón –con ambos he quedado en deuda– y me ha sido esencial para poder ubicar el tiempo y el modo en el que lo económico-administrativo dejó de ser una jurisdicción especial administrativa para transformarse en un recurso previo administrativo).

²⁵ «Pues bien, la frecuente contradicción entre las resoluciones de los TSJ entre sí, y de estos con la AN se comunica, como es lógico, a los órganos de revisión económico-administrativos, ya que no es fácil mantener sistemáticamente un criterio contrario al del órgano judicial que ha de revisarlo, aunque este criterio esté avalado por el Tribunal Económico-Administrativo Central. Es más, el Tribunal en cuestión (o más bien, la Administración del Estado) puede arriesgarse a una condena en costas» (De la Nuez Sánchez-Casado y Pérez Torres, 2000, p. 68).

cia, nombrados dentro de ciertas categorías y con la calidad de inamovibles» (Santamaría de Paredes, 1885, p. 833)²⁶.

El sistema de justicia tributaria, en cambio –como se acaba de referir– permaneció prácticamente al margen de la jurisdicción contencioso-administrativa, como si de una jurisdicción especial retenida se tratase, hasta 1973. Desde 1902 compartiendo con aquella la cúspide del sistema, en la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS. Pero no es hasta el tardofranquismo cuando se produce la plena «absorción» de lo tributario por el contencioso-administrativo en su integridad, asumiendo funciones jurisdiccionales al respecto primero las Audiencias territoriales, y, más tarde, la AN y los TSJ, para completarse el cuadro en 1998 con el despliegue de los juzgados de lo contencioso-administrativo, con competencias en materia de tributos locales y en los tributos propios autonómicos. Conviene ahora detenerse en el estudio de su evolución más reciente.

2.1. ¿Cómo se ha llegado hasta aquí?

La adaptación de nuestro sistema de justicia administrativa a las exigencias del texto constitucional de 1978, y al modelo de organización del poder territorial en el mismo esbozado, ha estado bien lejos de resultar sencilla y congruente.

En un proceso de reformas, tal vez un tanto espasmódico, primero se organizó el Poder judicial²⁷, a partir de la creación de unos juzgados de lo contencioso-administrativo que no llegarían a implantarse hasta el año 1998, mientras se acometía una ordenación de las demarcaciones judiciales también construida sobre la premisa de lo que aún no funcionaba²⁸, y se afrontaba una reforma procesal urgente²⁹, quizás no del todo atenta a las consecuencias que comportaba en el modelo de justicia administrativa. Un sistema contencioso-administrativo concebido a partir de un recurso de apelación ante los TSJ en el que la primera instancia, los juzgados unipersonales, fueron la última pieza a la que se dio forma, en 1998, estaba llamado, sin duda ninguna, a producir disfunciones, congestión e incongruencias, particularmente en la cúspide del sistema³⁰.

²⁶ Esta inamovilidad del nombrado para administrar justicia tributaria, como significativo de su independencia, es, sin duda, uno de los aspectos que han pesado más en el TJUE al dictar su sentencia de 21 de enero de 2020 sobre los órganos económico-administrativos cuyos vocales no gozan de garantías especiales, establecidas por ley, en cuanto a su remoción y cese, equiparables a las que disfrutaban los miembros de la judicatura.

²⁷ Ley orgánica núm. 6, de 1 de julio de 1985, del Poder Judicial (LOPJ).

²⁸ Ley núm. 38, de 28 de diciembre de 1988, de Planta y Demarcación Judicial.

²⁹ Ley núm. 10, de 30 de abril de 1992, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal.

³⁰ Por una parte, en el TS se mantuvo, en una primera fase, el recurso de revisión previsto en la LJCA (1956), al mismo tiempo que se suprimía el de apelación –sin que estuvieran desplegados los juzgados–

Tampoco ha sido ni lineal en el tiempo ni coherente en su configuración la función atribuida al TS en el orden contencioso-administrativo. Ha venido actuando tanto como tribunal de única instancia para determinados asuntos³¹, como de revisión puramente formal, atento, en determinadas etapas, a la preservación del *ius litigationis* de las partes, como, en otras, al ejercicio de la función nomofiláctica del ordenamiento.

Durante todo este proceso de reformas procesales en lo contencioso-administrativo, tanto en la delimitación de los órganos propios de dicha jurisdicción, como de la planta judicial y de los procesos, no se han alterado, con todo, las bases del modelo de justicia tributaria que adoptó su estructura actual, tal y como se señalaba más arriba, en los últimos años del franquismo.

En el ámbito de la Hacienda estatal el modelo de administración de justicia tributaria se articula en dos jurisdicciones superpuestas:

- a) La primera, integrada en el Ministerio de Hacienda y compuesta en su totalidad por funcionarios adscritos al mismo, es de naturaleza administrativa y obedece al modelo de jurisdicción retenida, preceptiva, y previa –desde 1973– a la vía judicial.
- b) Agotada esta primera fase –que, eventualmente, puede constar de dos instancias– se pasa a la segunda jurisdicción, esta sí de naturaleza estrictamente judicial, que para la Hacienda estatal se agota en una sola fase, ante el TSJ de la comunidad autónoma correspondiente al órgano periférico que dictase el acto recurrido, o ante la AN, en el caso de que la resolución se hubiera dictado por el TEAC, en única o segunda instancia. En supuestos tasados, las sentencias pueden ser objeto de casación ante el TS, cuya función nomofiláctica ha ganado preponderancia y relevancia en la reforma de 2015.

Ciertamente, se trata de un sistema al que se pueden reconocer ciertas fortalezas, virtudes y ventajas:

- a) La fase administrativa actúa como filtro de la judicial, es formalmente gratuita, no requiere asistencia letrada, y se sustancia ante órganos de revisión formalmente

viniéndose a cercenar, así, la doble instancia en lo contencioso. En un segundo momento, se incorporó el modelo de casación civil, pero sin la fase de admisión y con un límite de cuantía tan elevado que desnaturalizaba su función nomofiláctica, supuestamente la principal, hasta que la Ley Orgánica núm. 7, de 21 de julio de 2015, de reforma de la del Poder judicial, vino a implantar el vigente modelo de casación (cfr. Álvarez Menéndez, 2018, pp. 114-120).

³¹ «Desde los primeros tiempos de andadura de la jurisdicción contencioso-administrativa podemos constatar la atribución en primera y única instancia del conocimiento de determinados asuntos al Tribunal que constituye la cúspide de la jurisdicción» (Álvarez Menéndez, 2018, p. 102, not. 137).

separados de los de gestión, de tan inveterada tradición como rentabilidad financiera, en términos de coste-beneficio³².

- b) La segunda fase –que podría concebirse como de apelación– permite una revisión de la causa por un órgano judicial plenamente independiente y con una cierta especialización tributaria, con la garantía de la asistencia letrada, por discurrir ante una jurisdicción propiamente dicha, cuyos integrantes son todos miembros de la carrera judicial.
- c) Para quien dispone de tesorería suficiente para afrontar los sucesivos litigios, el hecho de que la doctrina constitucional garantice que la devolución de ingresos indebidos vaya acompañada del abono por la Administración de los intereses de demora devengados desde su pago permite afrontarlos con ciertas garantías financieras, más allá de que los gastos de defensa legal nunca vendrán compensados, por cuanto incluso cuando se condena en costas a las Administraciones tributarias las cuantías de las mismas son testimoniales.

Pero también presenta sus puntos endebles y sus aspectos ambivalentes:

- a) La independencia formal de la primera revisión –que es preceptiva– no está garantizada, desde el momento en que sus vocales no gozan de inamovilidad, son funcionarios del Ministerio de Hacienda –en su abrumadora mayoría miembros de los mismos cuerpos administrativos que quienes emiten los actos enjuiciados– últimamente auxiliados en sus tareas por inspectores de la AEAT que realizan tareas de «informe», debido a razones coyunturales relacionadas con las dificultades para reclutar personal de plantilla en los tribunales, en buena medida por las diferencias retributivas entre los órganos de aplicación de los tributos y los de revisión.
- b) La naturaleza meramente revisora de la justicia administrativa, unida al juego de la retroacción de actuaciones en los supuestos de estimación de las pretensiones del contribuyente por razones formales y –al menos para los actos emitidos en procedi-

³² El personal destinado en los tribunales económico-administrativos no superaba, en las estadísticas de 2017, los 750 empleados. Con arreglo a las mismas se ha calculado en unas 800 resoluciones las que informa por año cada vocal, lo que supone una media de tres diarias. En esas condiciones –y aunque en los últimos años se ha incrementado notablemente su productividad– a duras penas logran despachar el mismo número de asuntos que ingresan, en torno a los 200.000 anuales, sin que disminuya el volumen de asuntos pendientes. Su dotación de personal está lastrada por problemas estructurales que últimamente se han tratado de paliar reforzando sus órganos con personal cedido por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), lo que, sin duda, distorsiona aún más su apariencia de independencia. Dado el volumen de asuntos que se retienen en esta fase de revisión –con una deuda de en torno a 8.000 millones de euros– y los escasos recursos materiales y humanos de que están dotados, es evidente, pues, que su rentabilidad financiera para la Administración de la Hacienda pública –no tanto para el conjunto de los contribuyentes– es más que notable. Más allá, claro está, de los problemas sistémicos y de tutela judicial efectiva que arrastra el modelo.

mientos de inspección– al juego del artículo 150.7 de la LGT, que congela la fecha de la liquidación inicial en caso de anulación, lleva consigo que la suspensión de la ejecución durante la tramitación de los recursos con facilidad se transforme en una trampa financiera que puede llevar, incluso, a la *reformatio in peius*.

2.2. ¿Qué resultados arroja el sistema?

De los datos, redondeados en sus cuantías, de litigiosidad que se vienen manejando, se pueden extraer algunas conclusiones ilustrativas en cuanto al estado de la administración de justicia tributaria en España:

- a) El índice de conflictividad es relevante, no tanto en relación con el número total de actos administrativos susceptibles de recurso, como en determinadas actuaciones de regularización³³, y, desde luego, comparado con lo que es habitual en otros países de nuestro entorno.
- b) Los asuntos pendientes no parece que puedan disminuir de modo significativo en un futuro próximo –a juzgar por los recursos públicos que se dedican a tal particular– pues aun cuando, en términos generales, la tasa de congestión no se incrementa (siendo cierto que los datos varían considerablemente de unos órganos a otros, en función de la jurisdicción y del territorio), tampoco disminuye de forma apreciable³⁴.

³³ La mayoría de los datos que aquí se utilizan están tomados del último informe anual realizado por el Centro de Justicia Administrativa de la UAM que, a su vez, bebe de las Memorias del Consejo General del Poder Judicial (CGPJ), del TEAC y de la AEAT. En el Plan estratégico de la AEAT (2020-2023) se han definido, por primera vez, indicadores de conflictividad, fijándose como objetivo su reducción cuantitativa y su mejora cualitativa. Tomando como denominador el conjunto global de actos dictados por la AEAT susceptibles de recurso, y como denominador los recursos de reposición y reclamaciones económico-administrativas presentadas cada año –en torno a 300.000– el índice de conflictividad, en realidad, no sería muy elevado, del 1,82 %. En el mismo Plan estratégico, sin embargo, se detectan ámbitos con recorrido para la mejora cualitativa: el 18 % de las actas de disconformidad objeto de recurso, por ejemplo, son anuladas, con una estimación total o parcial de las pretensiones de los recurrentes, por razones formales o sustantivas; por otra parte, algo más del 10 % de las liquidaciones relativas a IRPF, IS e IVA son objeto de recurso.

³⁴ Aun cuando en el económico-administrativo se vienen resolviendo unos miles de asuntos más que los que entran, estos últimos se mantienen en el entorno de los 200.000, y en 2017 los acumulados superaban los 300.000. Donde resulta más preocupante, sin duda ninguna –también por sus efectos sistémicos– es en lo relativo a los recursos de casación. De los datos que publica el CGPJ en su página web, se deduce que el 63 % de los admitidos, durante 2018, en la Sala 3.^a (707, de 1.105) versaban sobre asuntos tributarios. El número de recursos se incrementa exponencialmente –3.990 (2015), 8.686 (2018)– y, aunque la tasa de admisiones se ha reducido –19 % (2017), 11 % (2019)–, la pendencia crece de forma alarmante, de modo que el Gabinete técnico ya está dedicado de forma casi exclusiva a resolver admisiones. Se ha llegado a advertir del peligro de que esta situación de colapso puede «poner en riesgo la predecibilidad del sistema y la confianza de los justiciables en los criterios de selección de los asuntos, al incrementarse el porcentaje de inadmisiones más por “necesidades del servicio” que por falta de interés casacional» (Castillo Bonet, 2019, p. 5).

- c) Siendo muy diferentes los porcentajes de estimación de las pretensiones de los contribuyentes por materias –sustancialmente mayores en los impuestos cedidos o en las actuaciones catastrales– y sin que en la actualidad sea fácil evaluar las diferencias entre estimaciones totales o parciales y formales o de fondo, ciertamente el porcentaje global, para el conjunto de actuaciones y de Administraciones tributarias, parece elevado³⁵.
- d) La cifra de deuda suspendida por causa litigiosa que se da en el Plan estratégico de la AEAT es, para 2008, de 12.763 millones de euros, con un coste anual de intereses de demora satisfechos por la Hacienda pública –sin que se distinga la causa– tampoco insignificante, de 235,5 millones de euros en el mismo ejercicio³⁶.

2.3. El recurso previo económico-administrativo

Poco antes de la «absorción» de lo tributario por la jurisdicción contencioso-administrativa al completo (1973) el más fino estudioso de la evolución, estructura y ámbito propio de «lo» económico-administrativo no tenía ningún tipo de duda al calificar su naturaleza como de jurisdiccional³⁷.

Sin ningún género de dudas, «decir el derecho» *iuris dictio* –y la última palabra en derecho tributario (más allá de la revisión o casación ante el TS, desde 1902)– fue siempre su decidida vocación y a lo que obedeció con toda claridad su estructura organizativa y, marcadamente, la ordenación de su proceder³⁸.

³⁵ Dar una cifra global es siempre arriesgado y las generalizaciones, evidentemente, son imprecisas, pues se mezclan actos tributarios muy diversos, procedentes de diferentes Administraciones y sin que se distinga entre las causas de estimación. En todo caso, si la media de estimación en la fase administrativa –entre los órganos regionales y el central– que se deduce de las memorias del TEAC, y del Plan estratégico de la AEAT, sería del 30 %, de los que, en torno al 15 % son objeto de recurso contencioso, y siendo la tasa de estimación media en la fase judicial de alrededor del 35 %, el conjunto –entre fase administrativa y judicial– arrojaría un porcentaje global de estimación de en torno al 37 %. Pese a que la cifra del porcentaje de estimación en el TS no es específica de lo tributario sino de lo contencioso-administrativo en su conjunto, aparentemente resulta abultada, del 60 % de los admitidos, aun cuando, en realidad, el porcentaje supondría un 6 % del conjunto de los presentados.

³⁶ Solo en gastos de devoluciones por reembolso de los costes de avales prestados para garantizar el pago de deudas litigiosas a los que tiene que hacer frente cada año la AEAT en una pregunta parlamentaria realizada por D. Francisco de la Torre se daban cifras que variaban, entre 2013 y 2016 entre 13 y 24 millones de euros (Gil Soriano, 2019, p. 165, not. 7).

³⁷ Hasta el punto de que la conclusión de la monografía, que trae causa de su tesis doctoral defendida en la Universidad de Sevilla, lleva por título «Recapitulación sobre el ámbito jurisdiccional» (Serrera Contreras, 1966, p. 241).

³⁸ Es en este sentido muy sintomático que tradicionalmente no se contemplase en la ordenación de su procedimiento el silencio administrativo negativo, propio del derecho administrativo, que no del derecho

No obstante, la reforma de 1973 vino a alterar –tal vez de forma inadvertida– la naturaleza jurisdiccional de lo económico-administrativo, para mutarlo en la de recurso gubernativo previo al contencioso-administrativo. Se quiera o no. Eso sí, sin alterar lo más mínimo, antes bien, reforzándose en el tiempo, a través de las reformas procedimentales operadas en su ordenación en las sucesivas modificaciones de la normativa general tributaria, hasta la más reciente, de 2015. Tanto los preceptos legales que disciplinan lo económico-administrativo como, significativamente en su redacción actual, su ordenación reglamentaria, reflejan en su estructura las características propias de los órganos judiciales y regulan su proceder como si de un proceso –que no un procedimiento– se tratase: con salas, órganos unipersonales, demanda, contestación, réplica, dúplica, fase de prueba, suspensión de la ejecución... hasta recurso de apelación y una suerte de recurso de casación en interés de ley ante una sanedrín de notables (art. 243 LGT).

2.4. El envite del TJUE, en su Sentencia *Banco de Santander* (asunto C-274/14)

Hasta ahora, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) venía pensando que lo económico-administrativo era una auténtica jurisdicción, con todos los requisitos para presentar cuestiones de prejudicialidad (origen legal, permanencia de sus miembros, aplicación de normas jurídicas, carácter obligatorio, independencia, proceso encaminado a la adopción de una decisión de naturaleza judicial y procedimiento contradictorio³⁹), no sin división de opiniones⁴⁰, y así lo consideró en dos relevantes sentencias, ambas –por cierto– con origen en el TEAR de Cataluña⁴¹.

procesal. Esa figura garantiza el acceso del ciudadano a la jurisdicción, acortando la vía de revisión administrativa. No tenía sentido en un económico-administrativo en el que ya se entendía que se estaba ante un juez que, tarde o temprano, resolvería, dado su carácter de jurisdicción especial y única (*cfr.* Clavero Arévalo, 1966, VI).

³⁹ *Cfr.* Sentencias del TJUE, *Vaassen-Göebbels*, de 30 de junio de 1966 (asunto C-61/65 –NSJ061725–, p. 395); *Syfait y otros*, de 31 de mayo de 2005 (asunto C-53/03 –NCJ040614–, §29), y *Margarit Panicello*, de 16 de febrero de 2017 (asunto C-503/15 –NCJ062073–, §27). «Whether the body is established by law, whether is permanent, whether it applies rules of law, whether its jurisdiction is compulsory, whether it is independent, whether it is called upon to give judgment in proceedings intended to lead to a decision of a judicial nature and, finally, whether it procedure is *inter partes*».

⁴⁰ Ciertamente, en otras ocasiones en las que tribunales económico-administrativos –u otros órganos más o menos semejantes de otros Estados miembros– habían planteado cuestiones prejudiciales, no faltaron abogados generales que se mostraron contrarios a su consideración, por entender que no se reunían los requisitos exigidos al respecto por el derecho de la Unión Europea, en particular por lo que –finalmente– se ha reconocido por el tribunal: sus carencias en términos de independencia. *Cfr.*, con abundantes referencias jurisprudenciales al respecto, García Antón (2020).

⁴¹ *Cfr.* Sentencias del TJUE, *Gabalfrija*, de 21 de marzo de 2000 (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98 –NFJ008483–) y *Transportes Bessora*, de 27 de febrero de 2014 (asunto C-82/12 –NFJ053503–).

Pues bien, como ya apuntaba el abogado general Hogan, en sus conclusiones, y pese a que algunos comentaristas, con indudable sentido y buena intención, hicieron votos por que no fuera así (Ibáñez García, 2019), el TJUE ha sentenciado que a lo económico-administrativo le falta un hervor para ser una auténtica jurisdicción con competencia para interponer cuestiones de prejudicialidad: carece de aparente y suficiente independencia. Si el TJUE ha cambiado de criterio al respecto ha sido «habida cuenta, en particular, de la jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia relativa al criterio de independencia» (§55)⁴².

Y ello porque para que se pueda predicar la independencia de un órgano de resolución de recursos, a estos efectos, dice el tribunal, se debe «excluir toda duda legítima en el ánimo de los justiciables en lo que respecta a la impermeabilidad de dicho órgano frente a elementos externos y en lo que respecta a su neutralidad» (§63)⁴³: a tenor del régimen jurídico que rige la composición del órgano, el nombramiento de sus miembros, los supuestos de abstención y recusación en caso de conflicto de intereses, y los que regulan su cese.

En definitiva, debe acreditarse la plena autonomía –sin vínculo jerárquico–, inamovilidad⁴⁴ en su puesto, imparcialidad –como «equidistancia [...], inexistencia de cualquier interés en la solución del litigio que no sea el de la estricta aplicación de la norma jurídica» (§61)⁴⁵–, y calidad de tercero en la causa, de los miembros del órgano de enjuiciamiento, «con respecto a la autoridad que haya adoptado la decisión recurrida» (§62)⁴⁶.

Pues bien, a juicio del tribunal, lo económico-administrativo no cumple «con la exigencia de independencia, en su aspecto interno, que caracteriza a los órganos jurisdiccionales» (§77), básicamente por dos razones: a) En primer lugar, el sistema de nombramiento de sus componentes no está sujeto a garantías especiales⁴⁷ y «un sistema de esta índole no tiene entidad suficiente como para obstaculizar eficazmente las presiones indebidas por parte del poder ejecutivo» (§69)⁴⁸; y b) La composición de la Sala especial para resolver los

⁴² Cfr. Sentencia del TJUE, *Associação Sindical dos Juizes Portugeses*, de 27 de febrero de 2018 (asunto C-64/16 –NSJ058171–, §45).

⁴³ Cfr. Sentencia del TJUE, *TDC*, de 9 de octubre de 2014 (asunto C-222/13 –NFJ079182–, §29).

⁴⁴ La inamovilidad «que tiene por objeto proteger la persona de quienes tienen la misión de juzgar» (§58). Cfr. Sentencia del TJUE, *Wilson*, de 19 de septiembre de 2006 (asunto C-506/04 –NSJ021477–, §51).

⁴⁵ Cfr. Sentencia del TJUE, *Margairt Panicello*, de 16 de febrero de 2017 (asunto C-503/15 –NCJ062073–, §38).

⁴⁶ Cfr. Sentencias del TJUE, *Corbiau*, de 30 de marzo de 1993 (asunto C-24/92 –NFJ079184–, §15) y *TDC*, de 9 de octubre de 2014 (asunto C-222/13 –NFJ079182–, §29).

⁴⁷ «La garantía de inamovilidad [...] exige que los supuestos de cese de los miembros de ese órgano [...] ofrezcan garantías superiores a las previstas por las normas generales del Derecho administrativo y del Derecho laboral» (§60) lo que, a todas luces, no sucede con los vocales de los tribunales económico-administrativos, pues «... ha quedado acreditado [...] que el régimen de separación del Presidente y los vocales del TEAC no está previsto en una normativa específica, mediante disposiciones legales expresas como las aplicables a los miembros del poder judicial» (§66).

⁴⁸ Cfr. Sentencia del TJUE, *Syfait y otros*, de 31 de mayo de 2005 (asunto C-53/03 –NCJ040614–, §31).

recursos extraordinarios de unificación de doctrina (art. 243 LGT) evidencia una «confusión entre la condición de parte y la de miembro del órgano que ha de conocer el recurso» (§74).

En resumen, se advierten por el tribunal, en los tribunales económico-administrativos, unos «vínculos orgánicos y funcionales» (§76) con el Ministerio de Hacienda que no garantizan el que sus miembros puedan ser por completo ajenos a «presiones externas, directas o indirectas» (§68) en el desempeño de sus funciones de enjuiciamiento.

Son, pues, órganos administrativos, dependientes del Gobierno, cuyas resoluciones están sujetas a revisión judicial, propiamente dicha, ante la jurisdicción contencioso-administrativa, en el seno de la cual, por supuesto, se puede dar cauce al «mecanismo de revisión prejudicial previsto en el art. 267 TFUE» (§79). Lo que «no los exime de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones de Derecho de la Unión dotadas de efecto directo» (§78).

El TJUE, en esta sentencia ha fulminado, pues, el artículo 237.3 de la LGT, que se había incorporado al texto de la LGT de 2003 en 2015, para regular el planteamiento por los tribunales económico-administrativos de cuestiones prejudiciales: lo ha vaciado de contenido, y ha afirmado con rotundidad, de forma inapelable, que los órganos económico-administrativos españoles no tienen naturaleza jurisdiccional, a los efectos de su eventual legitimación para plantear cuestiones de prejudicialidad, en los términos previstos en el artículo 267 del TUE.

3. Su reforma y futuro

Examinados los orígenes y evolución del sistema de administración de la justicia tributaria en España, y una vez que se ha pasado revista a su realidad presente, lo que es más difícil de postular e imaginar es su futuro inmediato. A este respecto el análisis se va a estructurar en tres bloques. En un primer orden de ideas se va a formular la reforma *de lege ferenda*, que, a tenor de todo lo hasta aquí expuesto, me atrevo a postular desde estas líneas. Una vez enunciada, se dará referencia de los fundamentos sobre los que se asienta, las razones que la sostienen. Por último, se detendrá el estudio en evaluar su viabilidad –técnica y política– desde la consideración de los obstáculos objetivos, y subjetivos, a los que se enfrentaría dicha reforma.

A mi modesto entender, la reforma del sistema de administración de la justicia tributaria en España debería de abordarse desde las siguientes premisas u objetivos:

- a) Simplificación del modelo, mediante la transformación –que no la supresión– de lo económico-administrativo, de inveterada tradición, demostrada cualificación técnica y rentabilidad.
- b) Participación en la reforma del sistema de todos los profesionales –inspectores, jueces, abogados, académicos– que tengan algo que aportar a la mejora de su funcionamiento.

- c) Homogeneidad en los fundamentos y estructura del modelo, que se construya como un sistema propio de la Hacienda general, y que pueda ser adaptado, como tal, a las necesidades específicas de las Haciendas estatal, autonómicas, forales y locales.
- d) Celeridad y flexibilidad en su fase preparatoria –en el seno de la Administración ante la que se suscita la controversia– buscando la conciliación, cuando las bases del conflicto se presten a ello, y centrándose en la preparación de la fase judicial, en caso contrario.
- e) Independencia, inamovilidad de los integrantes de los órganos de resolución de la controversia, cuando no haya sido posible la conciliación en la fase administrativa.
- f) Limitación de los costes del sistema, tanto en su administración como para el justiciable, desplazando los mismos a las fases judiciales del modelo y hacia quien recurra de forma poco sensata.

Desde estas premisas y objetivos, la reforma del sistema, tal vez, se debiera de encaminar en dos direcciones:

- a) Dotación, en todas las Administraciones tributarias, de unas oficinas de apelación a las que –con separación de funciones respecto de sus unidades operativas de aplicación de los tributos, pero en el seno de la misma Administración– se encomendase la tarea de buscar la conciliación –cuando el contenido de la controversia lo justificase– y de preparar el recurso judicial, cuando tal cosa no fuese posible o no tuviera sentido ni siquiera intentarlo.
- b) Creación de una jurisdicción contencioso-tributaria –única para todos los asuntos de naturaleza tributaria– con una fase de instancia, una segunda, de apelación, y un eventual recurso de casación ante el TS, con función nomofiláctica.

Las razones que sostienen esta propuesta, de escisión de la administración de la justicia tributaria en una fase previa, administrativa, de prevención y preparación del conflicto –en el seno de la propia Administración en la que se suscita, pero con separación de funciones– y una segunda fase, judicial, con dos instancias, son las siguientes:

- a) Es el sistema más común en derecho comparado⁴⁹ y, sobre todo, hacia el que han venido evolucionando aquellos en los que existían modelos semejantes al nuestro, como el Reino Unido, Alemania e Italia⁵⁰, destacadamente.

⁴⁹ «... el recurso administrativo es, en general, obligatorio en más del 75 % de los países encuestados antes de que el contribuyente pueda recurrir a la vía judicial» (OCDE, Foro de Administración tributaria, 2011, p. 313).

⁵⁰ Aun cuando el sistema italiano de justicia tributaria continúa dependiendo administrativamente del Ministerio de Hacienda, sus órganos estén presididos por un juez, con un primer recurso administrativo orien-

- b) Existe en la doctrina española⁵¹ –también entre representantes de la judicatura⁵², de la asesoría fiscal (AEDAF, 2012) e incluso de la Administración⁵³– con sus naturales matices y variantes, un acuerdo relativamente generalizado en este sentido.
- c) Aunque formalmente requeriría una ambiciosa reforma procesal (de la jurisdicción contencioso-administrativa) y tributaria (de lo económico-administrativo) en términos operativos tan solo –y no es poco, desde luego– supondría conservar la segunda integrándola en la primera y reconduciendo parte de sus efectivos hacia las oficinas de apelación, en el seno de la AEAT.

Desde el punto de vista político, una reforma de esta naturaleza requeriría un consenso de difícil, pero no imposible, consecución:

- a) Un primer principio de acuerdo tendría que lograrse en el seno del Consejo de Ministros –entre Justicia y Hacienda– pues supondría una reforma en profundidad del modelo de administración de justicia tributaria, en la que estarían implicados ambos gabinetes y, naturalmente, el CGPJ.
- b) En una segunda instancia, afectando la reforma a la estructura general del modelo en todos sus niveles territoriales, requeriría un acuerdo marco entre el Gobierno de la Nación y los de las comunidades autónomas de régimen común y foral, por una parte, así como con la Federación de Municipios y Provincias, por otra.

tado a la conciliación (*reclamo-mediazione*) obligatorio para las pretensiones de cuantía inferior a 50.000 euros, una primera instancia ante las denominadas Comisiones provinciales, una fase de apelación ante las regionales y el eventual recurso de casación ante el TS. Ciertamente, tiene problemas graves –particularmente de independencia, dedicación parcial y profesionalidad de los vocales que integran las Comisiones– y está en entredicho (en la última legislatura los tres grupos parlamentarios más representativos han presentado propuestas de reforma al respecto), pero hay un punto de encuentro muy claro entre todos los profesionales que participan en el mismo: su estructura es válida y, sobre todo, se ha de seguir caminando hacia una profesionalidad y mayor independencia de sus órganos, desvinculándolos definitivamente del Ministerio de Hacienda, así como reformar la ordenación del proceso para adecuarlo a las exigencias derivadas del principio del justo proceso (*cfr.* AA. VV., 2019).

⁵¹ Recientemente, se manifestaba en este sentido el profesor Palao, en su intervención en el Congreso de 2019, de la *European Association Tax Law Professors*, dedicado al estudio de la armonización europea de los procedimientos tributarios (las relatorías generales y nacionales del Congreso se pueden consultar en la página web de la EATLP: <<https://www.eatlp.org/congresses/this-years-congress>>). Partiendo de la premisa de la excelente calidad técnica de los órganos económico-administrativos, postulaba su transformación en una jurisdicción especial o en una sección especializada del contencioso-administrativo (Palao Taboada, 2019, p. 5); en el mismo sentido, *vid.* Falcón y Tella (2000, p. 6).

⁵² *Cfr.*, por ejemplo, Calderón González (2010).

⁵³ «Nos parece que la solución de atribuir a un único órgano colegiado la revisión de todos los actos dictados en materia tributaria supondría un importante paso para la consolidación de un sistema armónico y solidario» (De la Nuez Sánchez-Casado y Pérez Torres, 2000, p. 70).

- c) Evidentemente, en la formulación del modelo sería imprescindible contar con la participación de sus protagonistas, que serían tanto los funcionarios implicados en su gestión –de los organismos económico-administrativos y de la AEAT– como de la magistratura, en el CGPJ, y la asesoría fiscal, desde sus organizaciones representativas y Colegios de Abogados y Procuradores⁵⁴.

Desde el punto de vista técnico, pasaría por una reforma normativa ambiciosa y otra funcional, en absoluto desdeñables en cuanto a su dificultad:

- a) Sería necesaria la reforma de la LOPJ, de la Ley de planta judicial, y de la LJCA, al menos, para crear la nueva jurisdicción contencioso-tributaria que, dada la tradición de esta denominación en derecho español sería, a mi parecer, el nombre más adecuado para la misma⁵⁵.
- b) También sería imprescindible la reforma del título V de la LGT, para crear las oficinas de apelación y el procedimiento previo al contencioso a sustanciarse ante las mismas, por una parte, y para transformar las reclamaciones económico-administrativas en el nuevo recurso contencioso-tributario de primera instancia.
- c) Los tribunales económico-administrativos se transformarían en tribunales contencioso-tributarios, integrados en el CGPJ, pudiéndose mantener su estructura actual, a la vez que se distinguiese entre los que tuvieran como ámbito territorial el autonómico –o foral–, y el central, que dejaría de tener funciones de unificación de doctrina y resolución de recursos para operar como único tribunal de instancia respecto de las actuaciones de los órganos centrales de la AEAT.
- d) El recurso de apelación se interpondría ante una nueva sala de lo contencioso-tributario –constituidas a partir de las actuales secciones que funcionan en las salas de lo contencioso-administrativo– en los TSJ –por cuanto se refiriese a las

⁵⁴ En términos de costes, en nuestro ordenamiento vigente es preceptiva la asistencia del procurador, que asume la representación procesal, cuando se actúa ante órganos colegiados. En tanto en cuanto no se modifique esta exigencia, si la primera instancia de la jurisdicción contencioso-tributaria que aquí se postula se articulase a través de juzgados de lo contencioso-tributario, no supondría un cambio sustancial en términos de costes, pues lo habitual es que para la interposición de la reclamación económico-administrativa se recurra a los servicios de un profesional. Si, en cambio, la primera instancia se sustanciase ante un órgano colegiado, al coste de la defensa se habría de añadir, ya en primera instancia, el preceptivo de la representación mediante procurador (*vid.* sobre los costes del litigio y, en concreto, de la representación procesal tributaria preceptiva mediante procurador Iglesias Caridad, 2018, pp. 72 y ss.).

⁵⁵ Esta es la denominación, también, que propone Iglesias Caridad (2018, p. 65). Cuando nace la expresión «económico-administrativo» (1901) venía referida al ámbito objetivo de actuación de la Hacienda en la gestión de los asuntos financieros, de gasto e ingreso público: «en todos los asuntos del orden económico» (hay que entender del orden financiero)» (Serrera Contreras, 1966, 136). Hoy en día resulta tremendamente confusa en derecho nacional e incomparable en el plano internacional.

sentencias de los tribunales territoriales, y en la AN para las sentencias del tribunal central⁵⁶.

- e) Dado que la reforma únicamente implicaría una transformación –en cuanto a su denominación y adscripción orgánica– de órganos que ya existen, el coste presupuestario de la misma no tendría por qué ser elevado.
- f) Mayor coste y complejidad técnica tendría la creación, en el seno de la AEAT, de las oficinas de apelación, que bien podrían configurarse a partir de la estructura de las actuales oficinas técnicas, con una transformación –eso sí, importante– de su ámbito competencial, funciones y orientación hacia la conciliación⁵⁷.
- g) No se advierte ningún obstáculo de entidad para que el modelo se replicase a nivel autonómico, foral y local, constituyéndose en cada una de las respectivas corporaciones –de sus Administraciones tributarias, con separación de funciones– oficinas de apelación ante las que sustanciar un recurso administrativo preceptivo⁵⁸, orientado a la conciliación y a la preparación de los eventuales recursos contenciosos, al que siguiera la fase judicial en términos idénticos a los establecidos para los recursos estatales, ante la jurisdicción contencioso-tributaria, dependiente del CGPJ.

Sin duda ninguna, la mayor dificultad operativa de una reforma semejante estaría en la transformación de los actuales tribunales económico-administrativos –dependientes del Mi-

⁵⁶ Desde sus orígenes en 1881 unos órganos de lo económico-administrativo resolvían, en primera instancia, respecto de los actos de los órganos de aplicación tributaria periféricos y otros respecto de los dictados por los órganos centrales. Tiene sentido mantener esta diferenciación –al transformarlo en contencioso-tributario– atribuyendo la competencia respecto de estos últimos al central, que ya no tendría, eso sí, competencia alguna de revisión de lo actuado por los de ámbito autonómico, foral o local respecto de los que resolverían en apelación los respectivos TSJ.

⁵⁷ «La importancia de una actitud razonable y cooperativa por parte de la Administración tributaria no debe nunca subestimarse, a la hora de evitar conflictos» (Espejo Poyato, 2015, p. 32). Al contrario, si esta actitud no formase parte del ADN de estas nuevas oficinas de apelación su virtualidad y eficacia quedaría muy mermada.

⁵⁸ Probablemente en las Haciendas locales sería el entorno en el que una reforma de estas características sería menos traumática pues, de hecho, ya viene funcionando así (*vid.* Lago Montero y García Frías, 2018). El *Consell tributari* en Barcelona, o los distintos organismos económico-administrativos que en otras grandes ciudades existen, podrían perfectamente orientarse y adecuarse para el desarrollo de la fase administrativa previa de conciliación, que en el ámbito de la Administración general del Estado correspondería a las oficinas de apelación: de hecho, en buena medida, ya actúan así. Por su parte, de los actuales juzgados de lo contencioso-administrativo podrían muy bien reclutarse excelentes profesionales que se integrasen en los tribunales contencioso-tributarios creados en cada comunidad autónoma –a partir de la infraestructura de los TEAR– y que, integrados en el Poder judicial, ya resultarían impecablemente competentes, en términos constitucionales, para resolver todos los recursos relativos a Haciendas locales. Este es, en definitiva, el modelo que subyace en las propuestas que se decantan por atribuir competencia universal en materia tributaria a los juzgados de lo contencioso-administrativo (*vid.*, en este sentido, Calatayud Prats, 2016, p. 610; en el mismo sentido se pronuncia Iglesias Caridad, 2018, p. 64).

nisterio de Hacienda e integrados por funcionarios de los cuerpos administrativos que en el mismo prestan servicios– en tribunales contencioso-tributarios integrados en el CGPJ. A este respecto cabría trabajar en la siguiente dirección:

- a) En todo caso, los tribunales contencioso-tributarios tendrían que estar presididos por un juez, que –como se hizo en procesos similares de transformación en Reino Unido, Italia y Alemania– podrían cooptarse a través de los concursos llamados de tercer o cuarto turno, a los que de modo sencillo podrían acceder aquellos vocales de los tribunales económico-administrativos que fuesen licenciados o graduados en Derecho y así lo desearan.
- b) No habría ninguna dificultad funcional ni orgánica –a mi entender– en que la secretaría de los tribunales contencioso-tributarios siguiera recayendo en los abogados del Estado que en la actualidad desempeñan dicha función, aun cuando también podría pasar a desempeñarse dicha función por letrados de la Administración de Justicia, pasando los abogados del Estado a las oficinas de apelación en el seno de la AEAT.
- c) Aquellos vocales de los tribunales económico-administrativos que no fueran graduados o licenciados en Derecho, o que no quisieran integrarse en los tribunales de lo contencioso-tributario, pasarían a prestar sus servicios en las nuevas oficinas de apelación creadas en el seno de la AEAT.

En las oficinas de apelación, sería una función trascendental de sus integrantes la clasificación inicial de los recursos, tal y como ocurre en el sistema británico. En aquellos casos en los que se discutiesen cuestiones de hecho, de valoración, de prueba, de contenido de conceptos jurídicos indeterminados, de motivación, se podría intentar la conciliación, recurriendo, eventualmente, al auxilio de profesionales ajenos a las Administraciones tributarias para su resolución, al estilo del *Consell tributari* del Ayuntamiento de Barcelona⁵⁹ o acometiendo, por ejemplo, una reforma en profundidad del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Cuando el corazón de la controversia fuese puramente jurídico –siendo consciente de que en el derecho tributario los hechos y su calificación jurídica son cuestiones no siempre fáciles de diseccionar– como la interpretación de un determinado precepto o su legalidad, constitucionalidad o compatibilidad con el derecho de la Unión Europea, la fase de apelación se debería sustanciar con la mayor celeridad posible, limitándose la oficina de apelación a preparar el recurso contencioso-tributario.

⁵⁹ Es frecuente dar referencia, como buena práctica, de este órgano, consultivo, creado en 1988, que funciona razonablemente, con un coste reducido, como sistema de resolución de los recursos de reposición interpuestos contra actos de naturaleza tributaria (*cf.* Sartorio Albalat, 2014, pp. 81-85). En parecido sentido, el modelo francés de Comisiones Mixtas, es otro referente de interés (*cf.* Tovillas Morán, 2014, pp. 86-91).

En un modelo de esta naturaleza uno de los puntos más críticos sería, precisamente, que en estas oficinas de apelación se acertase a entender con claridad por sus integrantes que su orientación principal debería ser la de lograr la conciliación, evitando el litigio judicial, en los supuestos en los que esta posibilidad fuera viable. Centrándose en revisar la calidad del acto administrativo –en términos de notificación, motivación, prueba, congruencia– más que en profundizar en cuestiones interpretativas, limitándose a tratar de discernir la razonabilidad y fortaleza de las posiciones de cada una de las partes, para otear las posibilidades efectivas de disolver la controversia mediante el logro de un acuerdo. Para ello sería imprescindible que el procedimiento fuera muy sencillo, ágil, y que tuviera como su centro motor una entrevista con el contribuyente o su representante. Así es como funciona en los ordenamientos tributarios en los que el modelo de conciliación es más eficiente, a través de oficinas administrativas, independientes de los órganos de aplicación, dedicadas a neutralizar el enfrentamiento y procurar la conciliación (Espejo Poyato, 2014).

De lo contrario, reinventar el económico-administrativo en el seno de la AEAT como recurso previo fuertemente judicializado en su estructura, fases y funcionamiento –con examen del expediente, alegaciones, réplica, dúplica, prueba...– al que siguiese una fase contencioso-tributaria con una instancia y apelación sería una reforma en falso que no lograría sino alargar, aún más, los tiempos y complicar el sistema inútilmente. En definitiva, esa «fase administrativa previa de apelación» no podría prolongarse más de seis meses –y ya es mucho– incluido un incidente previo de admisión a trámite que necesariamente se debería solventar en un plazo máximo de tres meses. En tres meses es posible discernir si tiene sentido, o no, intentar la conciliación. En otros tres meses es posible sustanciar ese intento de conciliación. A los tres meses, en el primer caso, de haberse interpuesto el recurso sería ya posible acceder a la jurisdicción contencioso-tributaria. Si la oficina de apelaciones –o su equivalente en el orden local u autonómico– clasifica el asunto como susceptible de resolverse mediante conciliación administrativa, esta fase se debería solventar en no más de tres meses. Probablemente este era el sentido, en parte, que tuvo la invención en el 2003 del procedimiento abreviado en el económico-administrativo –con una duración de seis meses y ante un solo vocal (Alonso González, 2005)– que, a juzgar por su restricción en el 2015, no parece que haya resultado del todo efectiva. Así, en el derecho italiano, a los tres meses de interpuesto el *reclamo-mediazione*, sin obtener respuesta ni haberse articulado la mediación, este se transforma automáticamente en recurso judicial, pasando el asunto a la Comisión tributaria competente⁶⁰.

El objetivo constitutivo de las oficinas de apelación no sería el de garantizar el derecho del contribuyente a la defensa y a un proceso justo –lo que tendría su entorno propio en la eventual fase judicial de la controversia– sino el de llevar a cabo un control de calidad del actuar administrativo, en términos de deber de buena administración, deteniéndose en una

⁶⁰ En la reforma del 2015 se estableció que en el cómputo de tales plazos se atendería a las reglas procesales, no computándose los días festivos, lo que no carece de lógica (cfr. Rasi, 2017, p. 53).

escucha atenta de las razones de las partes –confrontándolas y cotejándolas– para tratar de conciliarlas y deshacer el conflicto en su génesis⁶¹. Su fundamento constitucional estaría, en definitiva, en los artículos 103 y 105 de la Constitución española (CE) y 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (CDFUE), más que en los artículos 24 de la CE y 47 de la CDFUE.

En definitiva, tanto en la Hacienda estatal –como en las autonómicas, forales y locales– el sistema de administración de justicia tributaria se desplazaría hacia una única jurisdicción contencioso-tributaria –anclada en el Poder judicial– con una primera fase de instancia y una segunda de apelación, más allá del recurso de casación con función rígidamente nomofiláctica.

Ese único recurso judicial contencioso-tributario vendría precedido por una fase previa administrativa –en el seno de la propia Administración tributaria que ha emitido el acto, pero gestionada por una oficina distinta de la que lo dictó– ágil, breve y operativa, claramente orientada a gestionar la conciliación –a prevenir el litigio– o a preparar el recurso judicial, cuando tal cosa no fuera posible por razones objetivas o por haberse fracasado en el intento⁶².

El modelo aquí propuesto obedece, en definitiva, a la estructura de los sistemas italiano y sueco. Tal y como los resume el profesor Palao (2019, p. 7), el único recurso contencioso-tributario que existe en estos sistemas –y que se sustancia ante un órgano judicial– se interpone ante el órgano que dictó el acto administrativo que se discute, ante el que se solventa una fase preparatoria del mismo orientada a la conciliación o, directamente, a la preparación del recurso por el órgano cuyo acto es puesto en entredicho.

⁶¹ Esta es la aproximación al particular, que comparto, de quien entre nosotros ha estudiado con especial detenimiento el alcance y contenido del deber de buena administración (Ponce Solé, 2016, p. 203).

⁶² A este respecto, el profesor Palao (2019, p. 10) se remite en su trabajo al de Corvalán (2012), para hacer notar que una fase administrativa previa a la judicial solo es admisible si tiene sentido en sus objetivos, es breve, ágil y útil. En definitiva, a mi parecer, si está orientada a la conciliación –cuando tiene virtualidad intentarlo– o se centra en preparar el recurso judicial, cuando tal cosa no es así. Si, por ejemplo, el núcleo de la pretensión del contribuyente es objetar la constitucionalidad, legalidad o respeto del derecho de la Unión Europea de un determinado precepto no tiene ningún sentido que la fase administrativa previa se dilate, más allá del tiempo necesario para preparar la argumentación de la Administración en la posterior fase judicial. En este orden de cosas, el TJUE –en su sentencia *Peter Puškár*, de 27 de septiembre de 2017 (asunto C-73/16 –NFJ068077–)– centra el análisis de la compatibilidad con el artículo 47 de la CDFUE de una fase administrativa previa a la judicial en un análisis de proporcionalidad. Sería admisible en tanto en cuanto fuese idónea, necesaria y proporcionada en sentido estricto, en cuanto a sus objetivos, tiempos y condiciones. Quien ha analizado el sistema español del económico-administrativo a la luz de las exigencias de dicha doctrina judicial concluye que no respeta tales exigencias, por cuanto resulta excesiva en duración, costes reales y ejecutividad del acto:

[...] cuando la exigencia de interponer una reclamación económico-administrativa previa no coadyuve a la solución real del conflicto, el carácter obligatorio de la misma no favorece los intereses del obligado tributario y se convierte en un obstáculo legal carente de razonabilidad, retrasando el ejercicio de la tutela judicial efectiva (Martínez Muñoz, 2018, p. 201).

Esta «fase administrativa previa» –que en cada ordenamiento tributario tiene sus peculiaridades y reglas específicas– en Italia se denomina *reclamo-mediazione*, en Francia *réclamation contentieuse*, en Alemania *Einspruchsverfahren*, en EE. UU. *appeals* y en el Reino Unido *internal review*⁶³, es un filtro administrativo⁶⁴ consustancial a prácticamente todos los modelos en los que el sistema de administración de justicia tributaria es responsabilidad del Poder judicial⁶⁵. Con la particularidad de que esa fase preparatoria, en el modelo que aquí se plantea para España –de acuerdo con las peculiaridades de nuestro sistema, de su evolución y realidad presente– se sustanciaría ante una oficina de apelaciones constituida a tal efecto en el seno de cada Administración tributaria, y por sus propios funcionarios, auxiliados, en su caso, por colaboradores externos, como ocurre en el *Consell tributari* de Barcelona⁶⁶.

En la estructura clásica de los procedimientos de comprobación e inspección españoles eran unas oficinas las que instruían los mismos –distintas en razón del tributo– y otras las que los resolvían: se distinguía con nitidez en el procedimiento tres fases –investigación, calificación y liquidación– hoy amalgamadas. E integradas, con carácter general, por funcionarios pertenecientes a distintos cuerpos de la Administración, al de liquidadores, estas últimas, de modo que en la oficina de liquidación se resolvía a la vista de la propuesta del inspector actuario y de las alegaciones del contribuyente, con una cierta distancia respecto del asunto. En un remedo administrativo de lo que ocurre en el proceso judicial entre el juez instructor y el tribunal o juez que resuelve, en garantía de la objetividad, la audiencia y la contradicción. Este es el sentido que tiene separar el órgano de revisión de la apelación de aquel que ha dictado el acto. En definitiva, se trataría de reinventar el actual recurso de

⁶³ Creado como recurso potestativo de reposición en la reforma de 2009, al transformarse los órganos equivalentes a nuestros tribunales económico-administrativos en una auténtica jurisdicción fiscal integrada en el Poder judicial, opera como un filtro de calidad del actuar administrativo en el que, en muchas ocasiones, el contribuyente se da por satisfecho y desiste de embarcarse en la costosa vía judicial. En Francia, Alemania y Suecia recursos de estructura y regulación parecida cumplen idéntica función.

⁶⁴ En el trabajo, tantas veces aquí citado, del profesor Palao se hace hincapié en el uso de esta palabra «filtro» para caracterizar la fase administrativa previa al contencioso (Palao Taboada, 2019, p. 8); también en la doctrina italiana se ha utilizado la palabra «filtro» para caracterizar la fase de *reclamo*, previa a la judicial, introducida en 2011, *vid.* Parente, S. A. (2011, p. 54).

⁶⁵ De hecho, cuando en nuestro devenir histórico se suprimió la jurisdicción retenida propia de la Hacienda para encomendar la revisión tributaria a la jurisdicción ordinaria (1868), fue estableciendo, inmediatamente (1869), una vía gubernativa previa, un filtro, como requisito para la interposición del recurso judicial. Esta también era la función –de procurar la conciliación en determinados supuestos– de las primeras manifestaciones del recurso de reposición en 1901, y de manera más evidente en 1924 y 1932 al disponer la tramitación oral del incidente de reposición (Serrera Contreras, 1966, pp. 19, 66, 80-81).

⁶⁶ Es sintomático que en la reforma del procedimiento del *reclamo-mediazione* operada en derecho italiano en el 2015 una de las medidas adoptadas haya sido la de encomendar siempre y en todo caso su resolución a un órgano distinto de aquel que instruyó y resolvió el procedimiento: aunque inserto en la propia estructura orgánica de la *Agenzie dell'Entrate*, tiene atribuidas funciones específicas de resolución de apelaciones («se ne dovranno però occupare apposite strutture, diverse ed autonome da reclamato quelle che hanno emanato l'atto» [Rasi, 2017, p. 52]).

reposición, otorgándole carácter preceptivo y residenciando su tramitación y resolución en órganos especializados de apelación, en el seno de la AEAT, en los que se podría recurrir a profesionales externos.

Las funciones de clasificación de los recursos –como ya se ha hecho notar– en función de su objeto y características sería esencial en estas oficinas de apelación, que tendrían sus órganos centrales y periféricos –al estilo del modelo británico– en el propio seno de la AEAT, actuando de acuerdo con una estrategia, objetivos y sistema de incentivos comunes.

La función de estas oficinas de apelación no sería tanto la de resolver el recurso, como la de prevenirlo –evitarlo mediante la conciliación– o prepararlo –trabajar sobre su argumentación y presentación ante el juez– en el caso de que resulte inevitable. Sin coste, además, para el contribuyente. Por eso la orientación con la que se trabajaría en las mismas no sería bajo la presión de la creación de una «doctrina administrativa» –como ocurre en nuestro sistema económico-administrativo– con la tensión del precedente, sino la de buscar la autocomposición de la solución por las partes implicadas en la controversia, facilitando la conciliación de sus posturas –cuando el debate se centra en hechos, valoraciones, conceptos jurídicos indeterminados, prueba– o preparando su argumentación, cuando estamos ante debates de naturaleza estrictamente interpretativa.

Por eso el marco procedimental por el que discurre esta fase administrativa –allí donde existe– no es de corte judicial –como en el económico-administrativo español– sino que suele ser breve, flexible y centrado en una vista oral, en una entrevista, ajena a la tradición española, rígidamente documental. Al destacar las virtudes del proceso alemán de justicia tributaria se ha advertido por algunos autores la trascendencia de esta característica de «la oralidad de los procedimientos, que permite a los jueces hacerse una idea mucho más cercana de la realidad del asunto que se juzga de lo que permite un proceso formalista y totalmente escrito, como es normalmente nuestro contencioso-administrativo» (De la Nuez Sánchez-Casado y Pérez Torres, 2000, p. 92)⁶⁷.

La complejidad del fenómeno financiero hace extremadamente difícil –más bien imposible– que se pueda analizar con rigor desde todas las perspectivas que inciden en su configuración y desarrollo. Las dos perspectivas que más predicamento tienen del mismo en nuestro sistema son la económica y la jurídica. La primera de ellas con una fuerte preeminencia del análisis cuantitativo del mismo y la segunda centrada en sus aspectos sustan-

⁶⁷ En este sentido también insiste el profesor Lago, alabando el modelo alemán en el que:

[...] la demanda, poco formalista, se interpone agotada la vía administrativa, o a los 6 meses sin respuesta de esta, o incluso *per saltum*, cuando versa sobre cuestiones de legalidad o constitucionalidad que la Administración no puede resolver. [...] Prevalece la oralidad sobre la escritura, se favorece la terminación convencional y se imponen las costas al vencido, si lo hubiere, o al que ocultare datos para resolver el litigio (Lago Montero, 2018, p. 212).

tivos y procesales. En la consideración de las políticas fiscales, sin embargo, el análisis de las cuestiones relativas a la organización, estructura y funcionamiento de los organismos y personas responsables del diseño y aplicación de los tributos es crucial. Y solo se puede hacer con las herramientas que facilita al respecto la Ciencia política y de la Administración cuyos cultivadores, lamentablemente, al menos en España, suelen prestar una atención preferente a las diferentes políticas de gasto –sanidad, educación, defensa, cultura, etcétera– y poca o ninguna a las de ingreso. En este orden de cosas, a mi parecer, pueden ser extraordinariamente fructíferas para mejorar la configuración y funcionamiento de los sistemas tributarios atender en su reforma a las enseñanzas que desde la llamada «economía del comportamiento» (Thaler, Sunstein, Ariely, Kahneman...) nos llegan desde la Psicología: de cómo las personas –y las organizaciones– toman sus decisiones y se comportan⁶⁸.

En este orden de razonamientos, y aunque pueda parecer una cuestión menor, uno de los aspectos más delicados y trascendentales en el despliegue y diseño de estas oficinas de apelación sería la del modelo de incentivos que se diseñase para los funcionarios destinados en las mismas, por una parte, y la estrategia operativa que se elaborase y desplegase desde sus órganos directivos. Es fácil intuir que las actas con acuerdo han empezado a tener un desarrollo relevante en el seno del Departamento de Inspección de la AEAT cuando su consecución ha tenido un reflejo realzado en la política de incentivos por objetivos que desde el mismo se aplica. Y es normal, natural y nada que debiera ocultarse o de lo que ni la organización ni sus empleados se debieran avergonzar. Lo que no es razonable, al contrario, es que los ingresos de la AEAT –al menos formal y teóricamente– varíen en función del importe de las regularizaciones que se efectúen.

Si se pretende que el nivel de litigiosidad disminuya se ha de empezar por publicar oficialmente, desde la propia AEAT –cosa que finalmente se ha hecho en su recientemente publicado Plan estratégico– las cifras, los indicadores, que al respecto se entienden relevantes, y diseñar una política de incentivos para que los funcionarios al servicio de la misma se impliquen, de verdad, en su reducción. En la evaluación de la Administración tributaria neerlandesa por el Ministerio de Hacienda, por ejemplo, se incentiva no tanto el número y resultado de las inspecciones, como el incremento en las empresas que se incorporan al sistema de *Horizontal Monitoring*, un modelo de control tributario basado en la prevención, de corte marcadamente cooperativo. Ciertamente, los beneficios de modelos de gestión tributaria fuertemente orientados a favorecer el desarrollo de sistemas cooperativos de prevención, que no represivos de reacción, en buena medida son indirectos –incremento de inversiones, de actividad empresarial o de cumplimiento voluntario– mientras que los derivados de las actuaciones de regularización fiscal son perfectamente cuantificables (De Widts y Oats, 2017, p. 245)⁶⁹.

⁶⁸ *Vid.*, aplicando esta metodología al sistema tributario español, el sugestivo trabajo de Grande Serrano (2019).

⁶⁹ En el Plan estratégico de la AEAT, con todo, se toma conciencia de esta dificultad y se asume, para medir la eficiencia de su actuación, la selección preferente de indicadores orientados a la mejora del

Otra posibilidad sería reformar los tribunales económico-administrativos para que cumplieran esta función de revisión previa a la fase judicial, orientada a la conciliación, y no han faltado propuestas en este sentido⁷⁰. No cabe duda de que es otra alternativa. Sin embargo, a mi parecer, la inveterada tradición que tiene el económico-administrativo, con sus características propias de jurisdicción especial de perfil judicial –empezando por la propia denominación, tribunales, de sus órganos– hace improbable que pudieran evolucionar hacia modelos organizativos y funcionales como los que aquí se están predicando de las que se podrían denominar oficinas de apelación. Se me muestra más natural y sencilla su transformación en tribunales de lo contencioso-tributario, salvo por lo que se refiere al hecho de que aquellos de sus vocales que no fuesen licenciados o graduados en Derecho tendrían que reincorporarse a la AEAT. Y, precisamente por eso, su acogida natural en dicha organización sería la de estas oficinas de apelación, con funciones parecidas a las que han venido desarrollando los órganos económico-administrativos, pero con una organización, estructura y, sobre todo, finalidad marcadamente distintas.

La ejecutividad del acto tributario quedaría pospuesta a su adquisición de firmeza administrativa –a la finalización de la, eventual, fase de apelación, como máximo a los tres o seis meses de haberse dictado– solventándose el incidente de suspensión ante el tribunal contencioso-tributario. Como ocurría en los albores del constitucionalismo cuando, nada menos que en 1813, se apuntaban los primeros atisbos de administración de justicia tributaria. Si la Administración cuenta con que, en tanto que no se resuelva o dé trámite al incidente de apelación –previo al contencioso y orientado, cuando tenga sentido, a la conciliación– la liquidación tributaria pierde su carácter ejecutivo tendrá un particular interés en que no quede empantanada en el incidente de apelación y se avance en un periodo breve hacia la disolución de la controversia o hacia su formalización ante el órgano contencioso-

cumplimiento voluntario, sin descartar el uso de los que hasta ahora se han venido empleando. Es un buen comienzo, sin duda.

⁷⁰ Se ha dicho, postulando la reforma del económico-administrativo en esta dirección, que mantener una revisión obligatoria previa al contencioso solo tiene sentido en tanto en cuanto esta no se dilate en su duración y obedezca a una finalidad legítima, que puede muy bien ser –me permito apuntar– la de garantizar la audiencia atenta del ciudadano, facilitar la autocomposición de las controversias deshaciéndolas en su fase inicial y mejorar la calidad de los actos administrativos. En una palabra, si es adecuada, necesaria, idónea y proporcionada en su estructura y duración:

[...] la reforma de nuestro sistema de recursos en vía administrativa pasa por establecer el carácter voluntario de los mismos para garantizar su constitucionalidad o, en caso de mantenerse la obligatoriedad de agotar la vía económico-administrativa, por mejorar el sistema actual, de manera que esta limitación en el acceso a la justicia se encuentre justificada por la existencia de una finalidad legítima y respete las exigencias derivadas del principio de proporcionalidad (Martínez Muñoz, 2018, p. 204)

En el mismo sentido, reformar la vía económico-administrativa –abogando por su carácter facultativo– para que no dificulte de forma desmedida y desproporcionada el acceso a la jurisdiccional, *vid.* Checa González (2015).

tributario. Sin perjuicio de que, entre tanto, se pudieran adoptar inmediatamente, desde el Departamento de Recaudación, medidas cautelares.

En la fase judicial –para la que se requeriría asistencia letrada– regiría la condena en costas objetiva, conforme al criterio de vencimiento, debiendo incrementarse sustancialmente su importe –de forma particular en caso de apelación o casación– para desincentivar la litigación temeraria. Un modelo sugestivo a este respecto es el norteamericano. Desde el inicio el contribuyente puede rechazar de plano la fase administrativa del recurso, el trámite de apelación, que formalmente, pues, deviene voluntario. Pero de hacerlo, es seguro que en la fase judicial –de no atenderse sus pretensiones– la condena en costas será especialmente rigurosa y elevada.

Por último, un sistema especialmente atento a preservar las garantías propias de la tutela judicial efectiva exigiría que en caso de anulación judicial del acto administrativo –total o parcial, por motivos formales o materiales– en ningún caso el nuevo acto de liquidación que eventualmente se llegase a dictar en ejecución de la sentencia conservara la fecha del precedente que, no se olvide, ha recibido una sanción de ilegalidad cuyas consecuencias negativas no es razonable hacer recaer sobre el contribuyente.

Las incongruencias del modelo español de administración de justicia tributaria no radican, ni mucho menos, en la existencia de la fase económico-administrativa –que me atrevería a decir que es imprescindible y que está generalizada en derecho comparado– sino en su estructura orgánica, los rasgos eminentemente jurisdiccionales del procedimiento por el que discurre y su orientación a la construcción de una doctrina administrativa de corte, también, judicial, lo que lleva consigo, inevitablemente, la extensión desproporcionada de los procesos que ante la misma se sustancian.

Ni se ha de suprimir, ni se le ha de dar un carácter voluntario. Lo que se muestra como más oportuno, a mi parecer, es transformarla para encaminarla hacia una jurisdicción especial contencioso-tributaria a la que acceder desde un recurso de apelación –previo, flexible, ágil y preceptivo– orientado a la conciliación, cuando proceda intentarla, o a la preparación de la fase judicial, en caso contrario, por la oficina de apelaciones ante la que se despache.

4. Conclusiones

Hace más de 25 años señalaba «la deficiente eficacia del conflicto» (Rozas Valdés, 1994) como un mal endémico del sistema tributario español sobre el que, ya por entonces, había alertado el Defensor del Pueblo en su Informe de 1992: un nivel significativo de confrontación tributaria resta eficacia al sistema en tanto que, por una parte, embalsa elevadas cifras de deuda en discusión, obliga al Tesoro público a dedicar considerables recursos a su

resolución, por otra, y, en última instancia, merma la legitimidad de la Hacienda, al socavar la reputación de quienes tienen la responsabilidad de administrar los recursos públicos.

En los albores del constitucionalismo la revisión administrativa preceptiva previa a la fase judicial se gestó, precisamente, en el orden tributario, como un filtro de calidad y una oportunidad para la conciliación. Durante todo el siglo XIX se alternó el modelo de jurisdicción retenida y el de jurisdicción delegada en el Poder judicial, hasta que la Ley Santamaría de Paredes (1888) consagró el que ha llegado hasta nuestros días, de jurisdicción delegada en el contencioso-administrativo. No obstante, en el ámbito tributario, se conservó el modelo de la Ley Camacho (1881) como jurisdicción retenida de naturaleza especial, eso sí, revisable primero por el Consejo de Estado y, desde 1904, por la sala de lo contencioso-administrativo del TS. Tradicionalmente, pues, la Hacienda española ha gozado de fuero, jurisdicción, propia y, salvo en su cúspide, no se cruzaba con la vía contenciosa⁷¹.

En 1973 se produjo una transformación radical en la estructura del modelo. Se encomendó, entonces, a las salas de lo contencioso-administrativo de las Audiencias territoriales (hoy en día, TSJ y AN) la revisión de las resoluciones de los órganos económico-administrativos. De ese modo, probablemente no del todo meditado, lo económico-administrativo dejó de ser una jurisdicción especial retenida para transformarse en un recurso administrativo previo y preceptivo a la fase judicial. Se rompió, así, la unidad de la doctrina fiscal –del fuero de la Hacienda–, se alargó exponencialmente la duración del conflicto, se encareció su tramitación y se duplicaron artificialmente las fases de control jurisdiccional. El sistema pasó a estar provisto de cinturón y tirantes: una primera fase de revisión administrativa retenida –con formato de jurisdicción– sobre la que se superponía una segunda, estrictamente judicial, pero no del todo especializada.

Desde entonces, el modelo de duplicidad de control jurisdiccional –justicia administrativa retenida y delegada– no ha sido objeto de revisión, al contrario, se ha reforzado en sus contradicciones. Las únicas medidas que vinieron a atemperar de forma significativa el volumen de los contenciosos –una reducción del 35 % entre 2013 y 2015, nada menos– han tenido que ver no tanto con la mejora de su ordenación efectiva sino con la limitación del acceso a la Justicia, mediante la reforma operada en la regulación de las costas –para introducir en el contencioso el criterio del vencimiento objetivo– el incremento de los umbrales de casación y la reintroducción en el ordenamiento de las tasas judiciales, medidas estas más tarde derogadas o atemperadas⁷².

⁷¹ Salvo, por razones obvias, en lo relativo al recurso de lesividad –al pretender modificar la Administración un acto firme en perjuicio del contribuyente– en cuya regulación, desde sus albores (Decreto de 18 de febrero de 1871; Ley de 1881) hasta nuestros días, se exige la impugnación en vía contenciosa, con carácter general ya desde fechas muy tempranas (1890) (Serrera Contreras, 1966, pp. 93-106).

⁷² Cfr. Leyes núm. 37, de 16 de octubre de 2011, y núm. 10, de 20 de noviembre de 2012 (rectificada parcialmente esta última mediante el Real Decreto-Ley núm. 3, de 22 de febrero de 2013) que –una a

La Sentencia del TJUE *Banco de Santander* ha supuesto un sonoro varapalo para el sistema, afirmando con toda rotundidad que lo económico-administrativo no supera el filtro de independencia exigido por el derecho de la Unión Europea para interponer cuestiones de prejudicialidad. Parecería que incluso la propia Administración tributaria haya tomado conciencia, finalmente, de que el modelo requeriría una revisión en profundidad. Aparentemente habría dos posibles direcciones hacia las que cabría que evolucionase lo económico-administrativo:

- a) Manteniendo su función actual, tomar la forma de jurisdicción tributaria especializada –«privilegiada» frente a ordinaria, como históricamente se decía– integrada en el CGPJ, como ya ocurrió, entre otros países, en Alemania, Canadá, Italia⁷³, Portugal y Reino Unido; lo que pasaría por revisar su composición para que fuese presidida por un juez profesional y, eventualmente, dar entrada en sus órganos a profesionales que no provinieran en su integridad del Ministerio de Hacienda. Esta transformación tendría la ventaja de que, como en los países mencionados, los conflictos en materia tributaria se sustanciarían en una primera instancia, susceptible de apelación, por tribunales de composición mixta, bajo la responsabilidad de jueces –independientes e inamovibles– que podrían actuar en el desempeño de sus funciones auxiliados por especialistas⁷⁴.

iniciativa de un ejecutivo socialista y la otra por un ejecutivo popular– coincidían en su objetivo: «desincentivar económicamente el recurso contencioso-administrativo, darle motivos al ciudadano (más de los que ya existían) para que si sus pretensiones no eran estimadas en vía administrativa renunciara tácitamente a continuar en la judicial» (Bustillo Bolao, 2015, p. 12). Sobre las tasas judiciales y su relación con la litigiosidad tributaria *vid.* Gil Rodríguez (2018). Idéntico objetivo se persiguió mediante la aprobación del artículo 150.7 de la LGT, en la reforma del 2015, al hacer recaer sobre las espaldas del deudor la mora que ha generado el acreedor cuando, anulada una liquidación emitida en un procedimiento de inspección –mediando estimación parcial o por motivos formales de las pretensiones del recurrente– dicho precepto legal establece que la nueva liquidación llevará la fecha de la anulada. El riesgo que con ello corre el deudor que presenta recurso es que, incluso viendo estimadas sus pretensiones, por el juego de los intereses de demora –no se olvide, mediando la anulación de la liquidación precedente por vicio de legalidad– hasta puede llegar a experimentar una *reformatio in peius* tras un proceloso proceso judicial. Sin añadir a la cuenta, claro está, el coste del asesoramiento y de la representación legal. En definitiva, las disposiciones legislativas en la materia han sido medidas encaminadas no tanto a prevenir o evitar el conflicto como, más bien, a obstaculizar su judicialización, haciendo recaer sobre el contribuyente un coste desproporcionado en el caso de que lo emprenda, desalentándole, pues; tratando de que se acomode a lo que le impone la Administración y, en definitiva, con daño de la tutela judicial efectiva.

⁷³ Recientemente se ha presentado un proyecto de ley en el país transalpino que, precisamente, trata de acentuar la condición de jurisdiccional del modelo que se implantó en el año 2000, con una reforma nominal, pasando a denominar las actuales Comisiones con la expresión –más transparente– de tribunales, y otra organizativa, incorporando a los mismos jueces «togados», empleados a tiempo completo, que actúen asistidos por los actuales, profesionales a tiempo parcial. En definitiva, adoptando el modelo británico.

⁷⁴ Es el modelo magníficamente descrito y fundamentado –con todo detalle y abundantísima cita de referentes– por Lago Montero (2018, pp. 144 y ss.).

- b) En sentido estrictamente inverso que, manteniéndose en el ámbito interno del Gobierno de la Nación, adoptase en su organización, funcionamiento y objetivos un perfil no tanto jurisdiccional –como el que reviste en la actualidad– sino, a semejanza de lo que ocurre con la *Office of Appeals*⁷⁵ norteamericana, o con el servicio de recursos alemán, *Steuerfahndung*⁷⁶, se centrase en la resolución de las controversias, con flexibilidad y agilidad, mediante técnicas de conciliación y mediación⁷⁷. Lo que pasaría porque renunciase a su actual función de unificación de la doctrina administrativa, con sumisión jerárquica, y se le otorgase un carácter de conciliación administrativa voluntaria, aun cuando –como ocurre en el sistema norteamericano– en la práctica solo se prescindiese del intento de consensuar una solución cuando, excepcionalmente, el caso revistiese características que lo avocasen desde un inicio a la vía judicial.

Cualquiera de ambas evoluciones de lo económico-administrativo requerirían para su formalización reformas normativas y organizativas de calado. Atendida su inveterada tradición y la incuestionable profesionalidad de quienes la integran, me parece evidente que los tribunales económico-administrativos no debieran desaparecer. Pero sí transformarse y, probablemente, cambiar de denominación, en una dirección, en su contraria o en ambas a la vez.

⁷⁵ «The Office of Appeals is an independent organization within the IRS that helps taxpayers resolve their tax disputes through an *informal*, administrative process. Our mission is to resolve tax controversies fairly and impartially, *without litigation*. [...] Appeals also offers mediation services through Fast Track Settlement and other programs. These *mediation programs* are designed to help you resolve your dispute at the earliest possible stage in the audit or collection process». Página web oficial de la Office of Appeals (<<https://www.irs.gov/appeals>>) (los destacados son del autor). Lo más lejanamente parecido que en la estructura de la AEAT pudiera asemejarse a este órgano del IRS –corazón de su sistema de revisión administrativa– sería la Oficina técnica en las dependencias de Inspección. Sin duda alguna otra posibilidad sería que estas oficinas técnicas –ampliando su ámbito a los actos de gestión– se reinventasen con esta orientación que, hoy por hoy, no tienen.

⁷⁶ Quienes conocen bien el sistema alemán hacen notar que tanto en fase de comprobación –en la llamada entrevista final, *Schlussbesprechung*, con la que finaliza toda inspección– como en los procedimientos de verificación y liquidación, *Veranlagungstelle*, como en la revisión administrativa previa al contencioso:

[...] el aspecto más destacable [...] es que la Administración tributaria está dispuesta a escuchar al contribuyente e intentar resolver el problema hasta el último momento. El resultado de este sistema (muy similar al que sigue la Oficina de recursos del IRS americano) es que la mayoría de los recursos se resuelven: o el contribuyente es convencido de que no tiene razón o la protesta es aceptada, o ambas partes alcanzan un acuerdo, encontrando una solución aceptable para ambos (Espejo Poyato, 2017, p. 222).

⁷⁷ Aunque hoy se haya perdido esa perspectiva, una parte de la doctrina administrativista ha venido identificando el origen de los recursos gubernativos precisamente –al menos de forma parcial– en este objetivo: «Generalmente se le hace remontar (la revisión administrativa previa) a una Real Orden de 9 de junio de 1847, motivada en la necesidad de hallar una técnica de conciliación o transacción para los negocios contenciosos en que fuera parte una entidad pública» (Santamaría Pastor, 1975, p. 84, not. 4).

Convirtiéndose en tribunales *stricto sensu*, integrados en el Poder judicial, como jurisdicción ordinaria especial, o reinventándose como Comisiones integradas en la Administración tributaria, decididamente orientadas a la resolución convencional de las controversias⁷⁸. Probablemente lo más operativo es que lo hiciesen simultáneamente en ambos sentidos. Pasando una parte de sus integrantes a las Comisiones fiscales, oficinas de apelación o como se quisieran denominar –una reinención de las oficinas técnicas– en la estructura de la AEAT, y otra a los tribunales de lo contencioso-tributario que se creasen como jurisdicción especial en el seno del CGPJ.

Cuál fuera la denominación de estos nuevos órganos –creados a partir de la desmembración del económico-administrativo– es una cuestión menor, pero significativa. En cuanto a los que se desplegasen en el seno de la AEAT –o de otras Administraciones tributarias autonómicas o locales a imagen de aquellas– si se propone el de «oficinas de apelación» es por su proximidad nominal con lo que más lejanamente parecido ya existe, las oficinas técnicas, aun cuando su ámbito competencial no quedaría limitado a los procedimientos de inspección, claro está, y su organización y finalidad cambiaría sustancialmente. Es, por otra parte, la denominación de sus homónimas norteamericanas –en las que muy bien podrían inspirarse– y expresiva de su objeto propio, resolver, encauzar, las «apelaciones» de los contribuyentes.

Por lo que se refiere a la jurisdicción, si se sugiere la de contencioso-tributario, y no «fiscal», es porque resultaría más próxima a la tradicional organización de nuestro sistema de justicia administrativa, en el que quedaría plenamente integrado como jurisdicción especial. Por otra parte, «fiscal», etimológicamente trae causa de una de las partes en la controversia, el Fisco, la Administración de la Hacienda, mientras que el adjetivo contencioso-tributario pone el acento en la controversia de las partes a cuenta del desarrollo de las relaciones tributarias, sin enfatizar el protagonismo del sujeto activo de la relación. No parece oportuno conservar la de económico-administrativo, por último, por cuanto dicha expresión está vinculada a un modelo de justicia retenida con vocación jurisdiccional que se buscaría finiquitar, además de resultar poco intuitiva en su significado, y extravagante en términos de derecho comparado.

Lo que no parece que siga siendo sostenible es que se mantenga lo económico-administrativo en su estructura actual, como un híbrido entre el modelo de revisión gubernativa –autotutela– y el de jurisdicción delegada –heterotutela judicial– simultáneamente enfren-

⁷⁸ A este respecto se ha propuesto como modelo a seguir el del *Consell tributari* del Ayuntamiento de Barcelona que ha reducido sustancialmente el volumen de los casos tributarios de esta corporación que resultan impugnados ante la jurisdicción contencioso-administrativa y un porcentaje muy reducido, del 5 %, el de aquellos recursos contenciosos en los que se estiman las pretensiones de los recurrentes (Bustillo Bolao, 2015, p. 22). La diferencia esencial de este modelo, por cierto, respecto del de los tribunales económico-administrativos radica en la composición y régimen estatutario de sus miembros.

tado con las Administraciones tributarias –a quienes enmienda la plana en demasiadas ocasiones– y con la jurisdicción contenciosa, que hace lo propio con lo resuelto en fase administrativa. Demasiada –costosa e ineficiente– judicialización del conflicto, y muy escasa conciliación en su resolución.

Una reforma del sistema de administración de justicia tributaria encaminada a mejorar su eficacia, a limitar la conflictividad y a orientar su estructura, organización y procesos hacia una mayor aceptación, colaboración y, por ende, reputación y legitimidad, podría inspirarse, pues, en el modelo italiano –el más próximo a nuestra tradición jurídica y sistema de organización social– en dos sentidos:

- a) La transformación de los tribunales económico-administrativos en tribunales contencioso-tributarios, con una fase de instancia y una segunda de apelación, dependientes del Poder judicial, como jurisdicción especializada.
- b) La creación de unas oficinas de apelación en el seno de la AEAT, vinculadas a su servicio jurídico, ante las que se interpondría el único recurso contencioso –a semejanza de lo dispuesto en el art. 235 LGT– y en las que se desarrollara una fase, de no más de seis meses, encaminada a lograr un acuerdo de conciliación –en los casos y condiciones que se regulase tal incidente– o a preparar el proceso judicial, en caso contrario.

Referencias bibliográficas

- AA.VV. (2019). Giustizia tributaria e riforma del contenzioso. *NeΩtepa (Periodico ufficiale dell'Associazione Nazionale tributaristi italiani)*. Anno XII, núm. 1.
- Adame Martínez, F. (2019). *Reflexiones sobre seguridad jurídica y litigiosidad tributaria*. Taxlandia. Recuperado de <<https://www.politicafiscal.es/francisco-adame/reflexiones-sobre-seguridad-juridica-y-litigiosidad-tributaria>>.
- AEAT. (2020). *Plan estratégico de la AEAT. 2020-2023*.
- AEDAF. (2012). *Propuesta de modificación del carácter preceptivo de la vía económico-administrativa*. Papers AEDAF, núm. 7.
- Aguado i Cudolà, V. (2000). Los orígenes de lo contencioso-administrativo a través de la legislación sectorial de la década moderada: garantía de la función administrativa y derechos de los particulares. En F. Sosa Wagner (Coord.), *El Derecho administrativo en el umbral del siglo XXI. Homenaje al Profesor Dr. D. Ramón Martín Mateo* (pp. 2427-2487). Tirant lo Blanch. T. II.

- Alonso González, L. M. (2005). El procedimiento económico-administrativo abreviado ante órganos unipersonales. En *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Lex Nova. T. I.
- Álvarez Menéndez, E. (2018). *El recurso de casación en materia tributaria*. Aranzadi.
- Bustillo Bolao, R. (2015). Derecho administrativo español y solución extrajudicial de conflictos: entre el (razonablemente hermoso) mito y la (menos edificante de lo deseable) realidad. En F. López Ramón (Ed.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*. Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo.
- Calatayud Prats, I. (2016). Competencia de los órganos jurisdiccionales de lo contencioso en materia tributaria. En P. Chico de la Cámara y J. Galán Ruiz, *La revisión de actos en materia tributaria*. Lex Nova-Thomson Reuters.
- Calderón González J. M.^a (2010). La justicia tributaria en tiempos de crisis. Propuestas para su agilización. *Tribuna Fiscal*, 132
- Castillo Bonet, A. (2019). La incidencia del nuevo recurso de casación contencioso-administrativo en el ámbito tributario: peculiaridades en Derecho foral. *Forum Fiscal*, 259.
- Clavero Arévalo, M. F. (1966). «Prólogo» a la obra de P. L. Serrera Contreras, *Lo económico-administrativo: historia y ámbito*. Instituto García Oviedo.
- Corvalán, J. G. (2012). Agotamiento de la vía administrativa vs. Tutela judicial efectiva. (Hacia una modulación razonable del acceso a la justicia. *Boletín Mexicano de Derecho comparado*, año XLV, núm. 135.
- Checa González, C. (2015). Actividad tributaria impugnable en la vía contencioso-administrativa. Los actos de naturaleza tributaria. En I. Merino Jara (Dir.) y M. Lucas Durán (Coord.), *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*. Bosch editor.
- Espejo Poyato, I. (2014). Los sistemas alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario. *Quincena Fiscal*, 10.
- Espejo Poyato, I. (2015). La conflictividad tributaria y medios para combatirla. En P. Chico de la Cámara (Dir.), *Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)*. Fundación Impuestos y Competitividad.
- Falcón y Tella, R. (2000). Recursos de la Administración tributaria, frente a sí misma y ante sí misma: en torno al presente y futuro de los tribunales económico-administrativos. *Quincena Fiscal*, 20.
- Fernández Torres, J. R. (2007). *Historia legal de la jurisdicción contencioso-administrativa (1845-1898)*. Iustel.
- García Antón, R. (2010). *Can the Spanish Central Tax Tribunal make a preliminary reference under Article 267 TFEU? A 'final' tribute to Advocate General Saggio and Ruiz-Jarabo Colomer*. EU Law Live.
- Garrido Falla, F. (1968). La evolución del recurso contencioso-administrativo en España. *Revista de Administración pública*, 55.
- Gil Rodríguez, I. (2018). Las tasas judiciales, remedio desproporcionado de escasa utilización adecuad. En J. M. Lago Montero, *Litigiosidad tributaria: Estado, causas y remedios* (pp. 253-339). Thomson-Reuters/Aranzadi.
- Gil Soriano, A. (2019). Mecanismos extraordinarios de reducción de la conflictividad tributaria en vía económico-administrativa y judicial: la *pace fiscale* italiana. *Documentos de trabajo del IEF*, 11.

- Grande Serrano P. (2019). La psicología económica como herramienta para incentivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 5-38.
- Ibáñez García, I. (2019). Tribunales económico-administrativos y cuestión prejudicial europea. *ECJ Leading Cases*. UNED.
- Iglesias Caridad, M. (2018). Los costes de la conflictividad para los litigantes tributario. En J. M. Lago Montero, *Litigiosidad tributaria: Estado, causas y remedios* (pp. 63-141). Thomson-Reuters/Aranzadi.
- Lago Montero, J. M. (Dir.) (2018). *Litigiosidad tributaria: Estado, causas y remedios*. Thomson-Reuters/Aranzadi.
- Lago Montero, J. M. y García Frías, A. (2018). La litigiosidad en los tributos locales. En J. M. Lago Montero, *Litigiosidad tributaria: Estado, causas y remedios* (pp. 339-380). Thomson-Reuters/Aranzadi.
- Martín Retortillo, L. (1966). Unidad de jurisdicción para la Administración Pública. *Revista de Administración Pública*, 49.
- Martínez Muñoz, Y. (2018). Una reflexión sobre la supeditación del recurso judicial al agotamiento previo de la vía económico-administrativa. *Nueva Fiscalidad*, 2.
- Nieto, A. (1966). Los orígenes de lo contencioso-administrativo en España. *Revista de Administración pública*, 50.
- Nuez Sánchez-Casado, E. de la y Pérez Torres, E. (2000). *Revisión de actos y solución de conflictos tributarios*. Aranzadi.
- OCDE, Foro de Administración tributaria (2011). *La Administración tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: serie «información comparada»*.
- Palao Taboada, C. (2019). *Is the previous exhaustion of administrative procedures a necessary condition to access to judicial procedures?* Ponencia presentada en el Congreso anual de la EATLP. Madrid (en prensa).
- Parada Vázquez, R. (1969). Réplica a Nieto sobre el privilegio de revisión ejecutoria y el sistema contencioso-administrativo. *Revista de Administración pública*, 59.
- Parente, S. A. (2011). *I modelli conciliativi delle liti tributarie*. Cacucci.
- Pérez Moreno, A. (2000). Procedimientos de conciliación, mediación y arbitraje como medios alternativos a la vía de recurso. *Revista Andaluza de Administración pública*, 37.
- Ponce Solé, J. (2016). Mecanismos de resolución alternativa de conflictos y su aplicación en el ámbito de la justicia tributaria. En F. López Ramón (Coord.), *Las vías administrativas de recurso a debate*. INAP.
- Rasi, F. (2017). Le nuove prospettive del reclamo/mediazione e della conciliazione giudiziale. *Rassegna Tributaria*, 1.
- Rodríguez Navarro, M. (1958). *Doctrina fiscal del Tribunal Supremo y Tribunal Central: Utilidades*. Aguilar.
- Rozas Valdés, J. A. (1994). La deficiente eficacia del conflicto. *Revista española de Derecho financiero*, 84.
- Santamaría de Paredes, V. (1885). *Curso de Derecho Administrativo*. Establecimiento tipográfico de Ricardo Fé.
- Santamaría Pastor, J. A. (1975). Sobre el origen y evolución de la reclamación administrativa previa. *Revista de Administración pública*, 77.
- Sartorio Albalat, S. (2014). El Consejo tributario municipal de Barcelona. En L. M. Alonso González (Dir.), *Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho comparado* (pp. 81-85). Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya.



Serrera Contreras, P. L. (1966). *Lo económico-administrativo: historia y ámbito*. Instituto García Oviedo.

Serrera Contreras, P. L. (1974). *La jurisdicción y el procedimiento económico-administrativo*. (s.l.).

Tovillas Morán, J. M. (2014). Francia. En L. M. Alonso González, L. (Dir.), *Propuestas para*

disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del Derecho comparado (pp. 86-91). Col·legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya.

Widts, D. de y Oats, L. (2017). Risk Assessment in a Co-operative Compliance context: A Dutch-UK Comparison. *British Tax Review*, 2.