

¿Está el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculado por las sentencias de la Audiencia Nacional? *Auctoritas* y *potestas* en lo económico-administrativo

Raúl C. Cancio Fernández

Letrado del Tribunal Supremo (España)

raulcesar.cancio@justicia.es

Extracto

Se reflexiona en este estudio acerca de la pertinaz renuencia del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en atender las pautas hermenéuticas emanadas del órgano judicial expresamente encargado de revisar su función, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (AN), construida sobre el argumento de la ausencia de firmeza de aquellas y, consecuentemente, de su carencia de fuerza vinculante. La desestimación por el TEAC de pretensiones en sede económico-administrativa, a sabiendas de que aquellas son reiteradamente resueltas en sentido contrario por el órgano judicial revisor legalmente competente, fuerza a los contribuyentes a desplegar una acción en vía judicial cuyo desenlace es previsible, exigiéndoles por tanto una innecesaria e injustificada espera por un «pronunciamiento del Tribunal Supremo que aclare definitivamente la cuestión». Una praxis esta que demanda una mirada sistemática desde prismas puramente procesales, pero también de índole constitucional, pues es evidente que estamos ante una cuestión, ya lo habrán advertido, que entronca directamente con el principio de seguridad jurídica en la aplicación de la norma tributaria, cuya principal manifestación se verifica en la interdicción de la arbitrariedad, tanto desde un punto de vista formal como desde una óptica material.

Palabras clave: Tribunales Económico-Administrativos; sistema judicial; litigación tributaria; Audiencia Nacional; orden contencioso-administrativo; fuerza vinculante.

Recibido: 17-04-2023 / Aceptado: 22-05-2023 / Publicado: 05-09-2023

Cómo citar: Cancio Fernández, R. C. (2023). ¿Está el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculado por las sentencias de la Audiencia Nacional? *Auctoritas* y *potestas* en lo económico-administrativo. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 485-486, 37-52. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18821>



Is the Central Economic-Administrative Court bound by the judgments of the Audiencia Nacional? *Auctoritas* and *potestas* in economic-administrative matters

Raúl C. Cancio Fernández

Abstract

This study reflects on the stubborn reluctance of the Central Economic-Administrative Court (TEAC) to follow the hermeneutical guidelines issued by the judicial body expressly in charge of reviewing its function, the Administrative Chamber of the National High Court, built on the argument of the lack of finality of those guidelines and, consequently, of their lack of binding force. The rejection by the TEAC of economic-administrative claims, knowing that those claims are repeatedly resolved in the opposite direction by the legally competent judicial review body, forces taxpayers to take legal action whose outcome is foreseeable, thus requiring them to wait unnecessarily and unjustifiably for a «Supreme Court ruling that definitively clarifies the issue». This is a practice that demands a systematic look from purely procedural prisms, but also of a constitutional nature, since it is clear that we are dealing with an issue, as you will have noticed, that is directly related to the principle of legal certainty in the application of the tax law, whose main manifestation is verified in the prohibition of arbitrariness, both from a formal and a material perspective.

Keywords: Economic-Administrative Courts; judicial system; tax litigation; National Court; contentious-administrative order; binding force.

Received: 17-04-2023 / Accepted: 22-05-2023 / Published: 05-09-2023

Citation: Cancio Fernández, R. C. (2023). ¿Está el Tribunal Económico-Administrativo Central vinculado por las sentencias de la Audiencia Nacional? *Auctoritas* y *potestas* en lo económico-administrativo. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 485-486, 37-52. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18821>



Sumario

1. Introducción
 2. Un TEAC que no se siente vinculado por la doctrina de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN
 3. Análisis sistemático de este desdén de lo económico-administrativo hacia lo jurisdiccional (no firme)
 - 3.1. Perspectiva procesal
 - 3.1.1. La AN como órgano legalmente identificado para revisar la actuación del TEAC
 - 3.1.2. ¿Cabría calificar como temeraria la actitud del TEAC a los efectos de la ulterior imposición de costas procesales a la Administración vencida?
 - 3.2. Perspectiva constitucional
 4. Conclusiones
- Referencia bibliográfica

1. Introducción

Antes incluso de la célebre iniciativa legislativa impulsada por quien fuese ministro de Hacienda en diversas etapas del último tercio del siglo XIX, Juan Francisco Camacho de Alcorta, «determinando las bases á que habrá de someterse toda reclamación de parte en los asuntos del ramo de Hacienda, que tenga por objeto la demanda de un derecho sobre que la Administración haya de resolver», esto es, las bases del procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas, cuyo proyecto de ley se presentó a las Cortes el 24 de octubre de 1881, y que introdujo en nuestro ordenamiento jurídico una vía específica para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración autora del acto, distinguiendo entre los ámbitos de gestión tributaria, en sentido amplio, y de la resolución de reclamaciones contra dicha gestión, como decíamos al inicio, la primera manifestación de justicia administrativa en nuestra historia constitucional –y precisamente en materia tributaria– es anterior, merced a un Decreto 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, que prescribía que las controversias con la Administración se sustanciasen directamente ante órganos judiciales, 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. La congestión que produjo en la Hacienda pública este sistema condujo a la creación, en 1821, del primer antecedente del económico-administrativo, como jurisdicción especial retenida. 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.

Volviendo a la bautizada Ley Camacho de 1881, los órganos del económico-administrativo eran los delegados de Hacienda y los directores generales en primera instancia, y el ministro, en alzada. La inflación de recursos hizo que poco después, en 1892, se crease el Tribunal Gubernativo del Ministerio de Hacienda –modelo de nuestro actual Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)– y de forma casi inmediata, en 1901, los Tribunales Gubernativos de Primera Instancia, matriz de los vigentes Tribunales Económico-Administrativos Regionales (TEAR), finalmente constituidos como tales en 1924. Pronto se consagró con ello el principio que hasta la fecha ha presidido el modelo español de justicia tributaria como retenida en el seno de la Administración, pero con división funcional entre los órganos de aplicación de los tributos y los de revisión de lo actuado.

Esta singularidad de la vía económico-administrativa respecto de la vía administrativa propiamente dicha se vio consolidada con la Ley Azcárate de 1889, de Bases del Procedimiento Administrativo, que estimuló el fraccionamiento de la materia por Departamentos Ministeriales. El Reglamento de 15 de abril de 1890, dictado en desarrollo de esta última ley, inició la que después sería la ya avanzada característica definitoria del sistema, esto es, la distinción entre actos de gestión y de resolución de reclamaciones. Y sobre dicha base se crearon propiamente, por Decreto-Ley de 16 de junio de 1924, de acuerdo con la autorización concedida por el artículo 40 de la Ley de Presupuestos de 26 de julio de 1922, los Tri-

bunales Económico-Administrativos, a los que se encomendó la resolución de esta clase de reclamaciones, de acuerdo con el procedimiento regulado en un Reglamento de 29 de julio de 1924. Esta situación perduró, sin modificaciones de relieve, hasta la promulgación de la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958, la cual, lejos de unificar los procedimientos administrativos, siguió manteniendo la peculiaridad de lo económico-administrativo por el cauce de los procedimientos especiales exceptuados y promoviendo, además, la elaboración de un nuevo Reglamento procedimental para las reclamaciones económico-administrativas, el cual fue aprobado por Decreto de 26 de noviembre de 1959, norma que permaneció en vigor, con ligeras modificaciones, hasta el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, dictado en desarrollo del Texto Articulado del Procedimiento Económico-Administrativo, aprobado por Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre Procedimiento Económico-Administrativo. Una normativa legal que se contiene, en la actualidad, en el título quinto de la Ley General Tributaria (LGT), ya desde su primera versión de 1963, desarrollada en tres reglamentos generales –de 1924, 1959 y 1996, respectivamente– previos al vigente 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.

Como acertadamente señala el profesor Andrés Rozas (2020, pp. 35-74), es posible otra e interesante mirada a esta evolución, desde la concepción de los germinales tribunales extraordinarios de Hacienda como una segunda instancia administrativa privilegiada y coexistente con la jurisdicción contencioso-administrativa, que es como quedaría formalmente configurada a partir de 1881. Un modelo que, tanto en el sistema de Santamaría de Paredes como, en un primer momento, en el patrón de 1956, la revisión de los actos tributarios discurría en paralelo a la de la jurisdicción contencioso-administrativa, a través del cauce específico de lo económico-administrativo. Hasta 1973, el sistema de justicia tributaria español obedeció, como ya se ha dicho, al modelo de jurisdicción especial retenida, en cuya cúspide estuvo el Tribunal Supremo desde 1902, lo que garantizaba una unidad doctrinal en materia tributaria que hoy en día resulta más compleja, no en vano, desde esa fecha, se produce una concurrencia de los dos ámbitos de enjuiciamiento en la planta territorial de todo el territorio nacional, lo que genera una dispersión de criterios interpretativos y una tensión entre los asentados en una y otra jurisdicción que, como veremos en el tuétano de estas páginas, puede generar disonancias interpretativas en materia tributaria.

Por otra parte, la necesidad de salvaguardar los intereses de la Hacienda pública en cuanto que responden al interés general, impulsó la instauración de principios que, si bien comenzaron siendo aplicados únicamente en el campo fiscal, más tarde muchos de ellos se extendieron al resto de la acción administrativa, pudiéndose citar, entre otros, el de la inembargabilidad de las propiedades y caudales del Estado; la prohibición de los interdictos; la ejecutividad y, en su caso, ejecutoriedad de los actos administrativos.

En cualquier caso, las relaciones entre la Administración y los administrados en el ámbito tributario han sufrido una extraordinaria evolución y lo que comenzó siendo un conjunto de medidas instauradas para salvaguardar los derechos de la Hacienda pública y que configuraron el

principio de autotutela, se ha ido complementando con la progresiva pero constante implantación de una serie de herramientas dirigidas a salvaguardar y garantizar los derechos de los contribuyentes. En otras palabras, a las exigencias que lleva consigo una Administración tributaria eficaz, productora de actos masivos y que constituye la base de una Administración organizadora de un sistema de servicios públicos cada vez más amplio, se va añadiendo una profundización en los principios de legalidad y de tutela efectiva de los derechos de los ciudadanos.

En este tránsito ha tenido un papel esencial la Constitución española de 1978 (CE) y la doctrina emanada del Tribunal Constitucional (TC) como supremo intérprete de esta. En la Constitución el ciudadano ve reconocidos sus derechos fundamentales, no solo como consecuencia lógica de haber pasado de ser un mero destinatario de la acción administrativa a ser el origen del poder del Estado, sino también como corolario del hecho de que la Constitución se configura como una verdadera norma directamente invocable y que atribuye derechos subjetivos básicos, penetrando la fuerza integradora de sus preceptos en todo el ordenamiento jurídico, señalando a los jueces y tribunales como garantes de los derechos y libertades proclamados por ella. En este sentido, se impone recordar que el Tribunal de Garantías se ha encargado de integrar en el ámbito objetivo del artículo 24 de la CE no solo a los órganos del poder judicial sino a todos los que aplican la ley y hacen cumplirla, es decir, también a la Administración y, en concreto, a la Administración tributaria y a los Tribunales Económico-Administrativos, por cuanto también la Administración tiene la obligación de realizar la tarea que la Ley Orgánica del Poder Judicial encomienda a los jueces y tribunales de proteger los derechos e intereses legítimos tanto individuales como colectivos.

2. Un TEAC que no se siente vinculado por la doctrina de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN

El 4 de abril de 2017, el TEAC dictó la resolución n.º 1510/2013/00/00 (NFJ066140) desestimatoria de la reclamación económico-administrativa interpuesta por una entidad mercantil contra el acuerdo de resolución de solicitud de rectificación de autoliquidación dictado el 14 de enero de 2013 por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Cataluña, que rechazó la pretensión de la citada sociedad al considerar que el hecho de que la ley permita al contribuyente elegir entre compensar o no las bases imponibles negativas y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles, encaja plenamente dentro del concepto de «opción», de modo que la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores es una excepción al principio de independencia de ejercicios que se practica reduciendo la base imponible de los ejercicios posteriores, es decir, que opera sobre la base.

Disconforme con la referida resolución, la obligada tributaria dedujo recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, que lo estimó en Sentencia de 11 de diciembre de 2020 (rec. núm. 439/2017 –NFJ080256–), considerando lo siguiente:

A la declaración le resulta aplicable el régimen jurídico disciplinado en este artículo 119, y, por ende, la limitación prevista en el artículo 119.3 LGT; a la autoliquidación

no le resulta aplicable la limitación del artículo 119.3, porque tiene otro régimen jurídico, contemplado en el artículo 120 LGT, en el que se posibilita la rectificación de una autoliquidación cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente, en el que no se contempla la limitación temporal prevista en el artículo 119.3 (mencionada).

5. Resulta, por tanto, indiferente si la compensación de BINS es o no una opción tributaria, en los términos previstos en el artículo 119.3 LGT, por la sencilla razón de que este precepto no es aplicable en el caso de rectificación de las autoliquidaciones.

6. Por otra parte, la facultad que atribuye el artículo 25 TRLIS (en relación con el artículo 10.1 del mismo texto legal) al obligado tributario de poder compensar las BINS con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatamente sucesivos, no encuentra ninguna otra limitación temporal, ni procedimental, y si para solicitarlo se utilizó el cauce de la rectificación de la autoliquidación, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 120.3 LGT, entre cuyos requisitos no se encuentra el que ha justificado la resolución administrativa, que, por tanto, no es conforme a derecho.

En sentido análogo se expresa la STS de 22/11/2017 (rec. cas. 2654/2016)–, abonando nuestra tesis, lo que determina la estimación del recurso y la anulación de las resoluciones recurridas, que limitaron indebidamente esta facultad del obligado tributario (sic).

Con base en la resolución económico-administrativa citada al inicio de estas líneas, el TEAC ha venido resolviendo este tipo de litigios de manera análoga, ratificando que la compensación de bases imponibles negativas constituye una opción tributaria y no un derecho subjetivo, como sostiene la AN. Es más, en sus acuerdos posteriores, el TEAC admite conocer que la tantas veces citada Resolución de 4 de abril de 2017 fue impugnada en la vía contencioso-administrativa, siendo igualmente consciente del sentido del fallo de la Sentencia de 11 de diciembre de 2020, lo que a su juicio no empece para mantener su criterio original (*vid.* Resolución de 22 de septiembre de 2021, RG 25/2020 –NFJ083667–), al socaire de la –por aquel entonces– no firmeza del pronunciamiento judicial, al haberse interpuesto frente al mismo recurso de casación ante el Tribunal Supremo (TS) por el abogado del Estado. El TEAC, en la medida en que aún no le constaba un pronunciamiento del Alto Tribunal que aclarase definitivamente la cuestión, mantuvo su criterio, que constituye doctrina vinculante sobre la cuestión controvertida.

En efecto, la citada Sentencia de la AN de 11 de diciembre de 2020 fue recurrida en casación por la Administración General del Estado, siendo posteriormente inadmitido dicho recurso mediante providencia de 12 de enero de 2022 (RCA/1832/2021), por pérdida sobrevenida del interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, no en vano, la cuestión jurídica objeto de controversia había sido resuelta por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS en la Sentencia de 30 de noviembre de 2021 (RCA/4464/2020 –NFJ084246–), en un sentido contrario a la tesis que propugnaba la Administración recurrente, a saber:

(E)n el Impuesto sobre Sociedades y en los términos establecidos por la normativa del tributo, los obligados tributarios tienen el derecho a compensar las bases imponibles negativas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes, aun cuando la autoliquidación se presente de manera extemporánea, sin que la decisión de compensarlas o no, constituya una opción tributaria de las reguladas en el artículo 119.3 LGT (sic).

Consecuentemente con la cautela esgrimida por el Tribunal Económico-Administrativo, el pasado 22 de julio de 2022, el TEAC dictó resolución n.º 00/00234/2021/00/00 (NFJ087190) parcialmente estimatoria en aplicación del criterio fijado en la citada Sentencia del TS de 30 de noviembre de 2021, modificando la doctrina que venía manteniendo y asumiendo el criterio jurisprudencial en el sentido de considerar que la compensación de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores a la hora de autoliquidar el impuesto sobre sociedades es un verdadero derecho autónomo, no una opción tributaria, y, como tal, no admite restricción alguna si no es a través de las causas taxativamente previstas en la ley, siendo particularmente relevante, como consecuencia, que no se pueda impedir su ejercicio a quien lo pretende aunque no haya presentado autoliquidación en plazo.

3. Análisis sistemático de este desdén de lo económico-administrativo hacia lo jurisdiccional (no firme)

Este proceder, reproducido en cuestiones sustantivas diversas como muy recientemente se ha podido advertir en la Resolución de 31 de enero de 2023 (RG 7244/2020 –NFJ088803–) para un supuesto de retroacción de actuaciones en el ámbito de un procedimiento de inspección, viene por tanto a consolidar la praxis según la cual el TEAC o los TEAR, en su caso, únicamente se sienten concernidos por la doctrina emanada de las sentencias dictadas por el TS, sin que los criterios, consolidados o no, del resto de Salas de lo Contencioso-Administrativo les afecte en absoluto a la hora de resolver las cuestiones que le son sometidas.

Y por más que, insistimos, sea un quehacer habitual en la vía económico-administrativa, no deja de resultar contraintuitivo si se analiza la cuestión desde un punto de vista sistemático.

3.1. Perspectiva procesal

3.1.1. La AN como órgano legalmente identificado para revisar la actuación del TEAC

En primer lugar, es imbatible que la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN conoce en única instancia de los recursos que se sustancien contra los actos de naturaleza económico-administrativa dictados por el ministro de Economía y Hacienda (ministro de Hacienda y Función Pública, en la actualidad) y por el TEAC, con excepción de lo dispuesto en el artículo 10.1 e)

de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), es decir, la resoluciones dictadas en materia de tributos cedidos. En otras palabras, el legislador ha designado a la citada sala como la encargada de conocer y resolver las cuestiones sobre las que el TEAC es competente, recuérdese, en única instancia, las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales del Ministerio de Hacienda u otros Departamentos Ministeriales, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, así como contra los actos dictados por los órganos superiores de la Administración de las comunidades autónomas; aquellas en las que deba oírse o se haya oído como trámite previo al Consejo de Estado; las que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la Administración General del Estado, de la AEAT y de las entidades de derecho público vinculadas o dependientes de la Administración General del Estado, o por los órganos de las comunidades autónomas que no sean superiores, así como contra las actuaciones de los particulares susceptibles de reclamación, cuando, aun pudiendo presentarse la reclamación en primera instancia ante el TEAR o Local correspondiente, la reclamación se interponga directamente ante el TEAC. En segunda instancia conoce de los recursos de alzada ordinarios que se interpongan contra las resoluciones dictadas en primera instancia por los TEAR y Locales; los recursos extraordinarios de revisión y los extraordinarios de alzada para la unificación de criterio y, finalmente, la rectificación de errores en los que incurran sus propias resoluciones.

Históricamente, los recursos anclaron su fundamento en motivaciones de orden político, en aras de justificar el control de la aplicación de las leyes por los jueces, apreciable en la *cognitio extra ordinem* romana, seguida de la *apello*, como instrumento de control en la aplicación de las leyes emanadas del emperador. Mecanismos de fiscalización que se potenciaron durante la Edad Media como herramienta real de subyugación sobre los señores feudales. Un matiz político, debe insistirse, que se consagró con el recurso de casación instaurado por los revolucionarios franceses que, paradójicamente, no hacía sino recoger en este punto la herencia del *Ancien Régime*.

Sin embargo, esta índole política se desvanece con la jurisdiccionalización de los órganos judiciales superiores, siendo sustituido por otras finalidades alternativas, por ejemplo, de naturaleza sociológica, reduciendo en lo posible el error humano merced a una nueva cognición de la causa bien por el mismo órgano que dictó la resolución recurrida o bien por otro distinto. Lo que se liga con la benéfica influencia que la potencial revisión ejerce sobre el juzgador, al saber este que su decisión puede ser reexaminada por un órgano distinto. Como última derivada de esta vertiente sociológica, se ha dicho también que el juicio reiterado, confiado incluso a órganos distintos, sirve para reforzar la confianza de los justiciables en la Administración de Justicia al mostrar a estos un sistema más seguro, fiable y justo.

En los recursos subyace también una naturaleza indiscutiblemente subjetiva, encaminada a satisfacer las pretensiones y el interés de los sujetos afectados, que de esa forma pueden ver atendida su insatisfacción ante el resultado alcanzado por la resolución judicial.

Y, desde luego, hay una justificación extraordinariamente relevante y que se residencia en la necesidad de concretar, de acuerdo con el contexto histórico correspondiente, el grado de seguridad jurídica que debe imprimirse a las decisiones judiciales, adquiriendo así una virtualidad contingente, cuya delimitación y alcance se encomienda a la decisión del legislador, no resultando posible, por tanto, la radicación constitucional del «derecho al recurso».

Partiendo de esta variada fundamentación del recurso como instituto procesal axial, parece cuanto menos injustificada la postura del TEAC de ignorar los pronunciamientos de la AN so capa de la naturaleza definitiva pero aún no firme de los mismos, cuando todo el sistema de recursos no es sino una garantía procesal frente al error o la inexactitud, al que no puede quedar vinculado en sus decisiones ni siquiera para preservar el principio de igualdad. Si el legislador ha querido que ese órgano jurisdiccional determinado sea el que conozca y sustancie los recursos planteados frente a las resoluciones del TEAC, atendiendo a factores tanto de naturaleza cuantitativa como cualitativa y en todo caso vinculados con el ámbito cognitivo del TEAC, no parece descabellado inferir que el legislador también quiso que la doctrina –no jurisprudencial, naturalmente– emanada de la AN fuese tenida en cuenta por el TEAC a la hora de resolver cuestiones que ya hubieran sido solventadas reiteradamente por el órgano jurisdiccional legalmente encargado de revisar las decisiones económico-administrativas del TEAC.

En este sentido, es muy significativo advertir como la AN, por el contrario, sí aprecia la excelencia doctrinal y técnica de las resoluciones del TEAC, valorándolas en su justa medida:

En efecto, en nuestra opinión el art. 271 de la LEC se está refiriendo a resoluciones judiciales o administrativas que enjuicien hechos que guarden conexión con lo analizado en el actual proceso y pueden producir un efecto directo o que la doctrina denomina un «efecto reflejo», evitando así que se dicten Resoluciones contradictorias. Pero no se refiere a supuestos, como el de autos, en los que simplemente se da noticia de un cambio de doctrina en el TEAC. Cambio que, al ser cuestión jurídica pura, la Sala, por prudencia y aunque no lo hubiesen alegado las partes, debe tener en cuenta, no siendo necesaria o siendo irrelevante la aportación; **pues, aunque las decisiones del TEAC no nos vinculan, su *autoritas* y prestigio invitan a considerar sus argumentos. No vemos, por lo tanto, inconveniente alguno en que la parte aporte dicho documento colaborando con la curia y en que la Sala lo tenga en cuenta** (sic) (negrita del autor) (Sentencia de la AN de 5 de diciembre de 2019, Sección Segunda, rec. núm. 428/2016 –NFJ077006–).

3.1.2. ¿Cabría calificar como temeraria la actitud del TEAC a los efectos de la ulterior imposición de costas procesales a la Administración vencida?

Originariamente, recuérdese, las costas en el orden contencioso-administrativo no se imponían a la parte vencida, salvo que el tribunal apreciara mala fe o temeridad en su ac-

tuar. Consecuentemente, era excepcional que las sentencias contuviesen pronunciamiento alguno sobre su imposición, aunque pudieran existir dudas de la fundamentación jurídica del recurso. Esta situación se modificó cuando la Ley 37/2011, de 10 de octubre, de Medidas de Agilización Procesal, introdujo el criterio del vencimiento para la imposición de las costas, teniendo su reflejo ritual en el artículo 139 de la LJCA, que contempla que las costas se imponen a la parte cuyas pretensiones sean rechazadas, salvo que el tribunal aprecie en el caso serias dudas de derecho o de hecho. Una previsión procesal claramente vinculada con el anhelo de reducir la litigiosidad existente para poder garantizar y mejorar el derecho de los ciudadanos a la tutela judicial efectiva. Inquietud, por cierto, ya presente en la figura del *sacramentum* romano, un compromiso que ambas partes venían obligadas a realizar ante el magistrado si querían continuar el proceso y cuya cuantía venía determinada por el valor del litigio. No obstante, será el proceso formulario el que contemplará las primeras sanciones al litigante temerario, a través de acciones con *litis crescencia*, es decir, que crecen al doble, al triple, al cuádruple, etc., lo cual compensaba los desembolsos económicos que la parte vencedora había tenido que realizar para obtener una sentencia estimatoria. Posteriormente, la llegada del proceso extraordinario vino a instaurar definitivamente el concepto de costas y gastos procesales, al tratarse de un procedimiento escrito y acentuadamente caro. La sanción a la temeridad del demandante se completó con el reproche por la mala fe del demandado, al que se le condenaba a satisfacer los gastos y costas procesales por oponerse injustificadamente a una demanda o provocar indebidamente su presentación.

Por tanto, y volviendo a nuestra ley jurisdiccional, con ella en la mano, se pueden dar los siguientes escenarios en materia de costas: a) ser condenado a la totalidad de las costas, b) serlo únicamente a una parte de aquellas, c) tener que responder solo hasta un límite o cifra máxima y, finalmente, d) no ser condenado, atendiendo a las dudas de hecho o de derecho que pueda presentar el litigio. Así, a la hora de recurrir un acto administrativo, es indiscutible la presencia de una inevitable incertidumbre al no poder conocer de antemano la cuantía de las costas que se devengarán, y ello a pesar de que el TS ha venido considerando de forma reiterada en su jurisprudencia, que el importe de las costas en el orden contencioso-administrativo debe guardar proporción con la cuantía del procedimiento y con el «esfuerzo profesional que han de realizar en defensa de sus intereses, siendo en todo caso las normas del Colegio de Abogados orientadoras» (Sentencia del TS de 24 de abril de 2007, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, rec. núm. 1707/2004).

Esta vacilación de la que hablamos, se intentó paliar merced a una Sección Especial para la Reforma de la Ley de Jurisdicción Contencioso-Administrativo que, a través del «Informe Explicativo y Propuesta de Ley de Eficiencia de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa» de marzo de 2013, identificó una serie de carencias en el régimen de determinación de las costas, entre ellas, el régimen de determinación de los honorarios de abogado y procurador y, en concreto, la medida que proponían para solucionar la ineficacia detectada, y que no era otra que la de regular reglamentariamente la cuantía de las compensaciones por gastos de abogado y procurador. La propuesta de la reforma consistía, pues:

... en atribuir al Gobierno la facultad de fijar, mediante Real Decreto, la cuantía de las costas procesales en lo que se refiere a los gastos de asistencia letrada y representación procesal de la parte vencedora, entendiendo que se trata de una compensación a tanto alzado, cuya cuantía se fija de forma objetiva y normativa con total independencia de los pactos que alcancen los abogados y procuradores con sus clientes, sujetos a la libre competencia. Aunque será el Gobierno quien decida la cuantificación objetiva de las compensaciones, la Sección considera que uno de los posibles factores determinantes para esa cuantificación puede ser la existencia de temeridad en alguna de las partes (por ejemplo, cuando una Administración reitera actos administrativos repetidamente anulados por los Tribunales). Las compensaciones por la defensa letrada y representación técnica preceptivas se fijarían previo informe de la Comisión Nacional de la Competencia, atendiendo a la retribución razonable de un profesional medio, lo cual exigiría llevar a cabo los estudios de mercado correspondientes. Finalmente, el Juez o Tribunal, en la sentencia que pone fin al proceso, no solo impondría las costas sino que fijaría su cuantía por los conceptos de defensa letrada y representación técnica conforme a las tablas o baremos predeterminados reglamentariamente, evitándose así la controversia en el posterior procedimiento de tasación (en el que en todo caso se concretarían los demás conceptos de costas conforme al art. 241.1 LEC).

Una propuesta, como es sabido, que no prosperó, sin que los acuerdos para la unificación de criterios en materia de imposición de costas producidos por distintos Juzgados de lo Contencioso-Administrativo de diferentes localidades hayan resuelto el problema que únicamente puede solventarse mediante una regulación reglamentaria de la cuantía de las compensaciones por gastos de abogado y procurador, con independencia, como no podría ser de otro modo, de los pactos que alcancen los abogados y procuradores con sus clientes.

En tanto esa regulación llegue o no, es claro que, en lo que aquí interesa, compeler al contribuyente a acudir a la vía jurisdiccional (*vid.* Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Burgos, de 12 de septiembre de 2008, rec. núm. 436/2008, FD 4.^o) que, no se olvide, ya ha resuelto de manera reiterada la cuestión que se le fuerza a plantear al obligado tributario, debe acarrear consecuencias en el plano del reproche por los gastos de dirección técnico-jurídica y representación generados, los cuales, con esa actitud

¹ «3) La sentencia aquí recurrida, no solo justifica la imposición de las costas procesales, mediante la declaración de que el Ayuntamiento demandado incurrió en temeridad al provocar un proceso innecesario, sino que da cuenta de la conducta de la que deriva esa innecesariedad del proceso que se considera como determinante de la temeridad apreciada. Como tal conducta consigna el proceder seguido por el Ayuntamiento de abonar el principal reclamado solo después de iniciarse el proceso, y con posterioridad a la contestación de la demanda.

4) Esa conducta procesal del Ayuntamiento revela que su inicial oposición a la pretensión careció de consistencia, y, por lo mismo, no permite considerar desacertada la calificación de temeridad que le atribuyó la sentencia combatida para, con base en lo establecido en el art. 131 de que se viene hablando, hacer la imposición de costas permitida por dicho precepto».

del TEAC, no solo pierden su teleología disuasoria, sino que a la postre, su ulterior tasación y ejecución se convierte en una nueva carga indirecta para el contribuyente, al tener que ser condenada indefectiblemente la Administración y, además, justificadamente impuestas sin límite en las mismas, valorando el temerario (doloso o culposo, es indiferente) rechazo del TEAC en atender la doctrina consolidada de la sala revisora, no reconociéndose en vía económico-administrativa aquello a lo que a todas luces tenía derecho el administrado.

Nótese que el Alto Tribunal, a la hora de acotar la presencia de la temeridad o de la mala fe, elementos determinantes para la condena en costas y que el juzgador debe llenar suficientemente de contenido, aportando junto a su motivación elementos objetivos que sean expresión de que la parte a condenar actuó con temeridad, exige que en la Administración actuante concurra la adopción de conductas o actitudes procesales contrarias a doctrina reiteradamente expuesta por el propio tribunal que ha de conocer del asunto –en nuestro caso la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN– o la recogida en sentencias del TS con ocasión de haberse tenido que pronunciar sobre la materia en actuaciones anteriores, así como, también, que las tesis sustentadas por las partes en el proceso choquen de una manera frontal con el contenido de normas legales de innecesaria o superflua interpretación.

Aunque estos argumentos estrictamente devolutivos, y de perfil claramente procesal y sistemático, no deberían dejarse a humo de pajas, no son los únicos ni, a nuestro juicio, los más importantes. El de carácter constitucional, creemos que resulta aún más sugestivo.

3.2. Perspectiva constitucional

El artículo 103.1 de la CE recoge los principios de actuación de las Administraciones públicas, debiendo, en primer lugar, servir con objetividad los intereses generales, principio por tanto constitucionalizado, que debe estar presente y guiar cualquier actuación de aquellas. La consecuencia inmediata no es otra que la Administración no goza de un grado de autonomía de la voluntad similar al que es propio de los sujetos de derecho privado, debiendo guiarse por la búsqueda y prosecución del interés público que le corresponda, lo que le impedirá –por imperativo constitucional– apartarse del fin que le es propio.

No obstante, que la Administración sea garante del predominio y consecución del interés general o público no significa que dicho horizonte pueda alcanzarse por cualquier medio y a cualquier precio. Para ello el citado artículo 103.1 impone explícitamente a la Administración que sirva al interés público, pero que lo haga con «objetividad» y con «sometimiento pleno a la ley y al Derecho». Estos dos límites, junto con otros no explícitamente citados en el precepto constitucional, aunque intrínsecamente unidos a ellos, garantizan la interdicción de la búsqueda del fin a todo trance. La objetividad en el actuar de la Administración exigida en el mencionado artículo 103 excluye la utilización de medios discriminatorios o amparados en razones meramente subjetivas. De igual manera, aunque con una formulación más amplia, esa prosecución del interés público solo podrá materializarse dentro de la legalidad, es decir, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.

Un sometimiento este que debe enlazarse con lo previsto en el artículo 106.1 de la CE, cuando se atribuye a los tribunales el control de la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de esta a los fines que la justifican. Como ha señalado reiteradamente el TC, el artículo 103.1 en conexión con el artículo 106.1 de la CE impide que puedan existir comportamientos de la Administración pública –positivos o negativos– inmunes al control judicial.

El artículo 106.1 de la CE supone, por tanto, la constitucionalización de la sujeción de las Administraciones públicas al control judicial, proscribiendo la existencia de predios de inmunidad en este ámbito. Esta previsión constitucional garantiza el sometimiento a los tribunales de la legalidad de la «actuación administrativa», sintagma más amplio que la mera referencia a los actos a los que se aludía en la Ley de 1956, incluyendo así no solo la forma normal de actuación de la Administración a través de actos administrativos, sino también la actuación desprovista de cualquier cobertura –vía de hecho– e incluso la inactividad, tal y como contemplan los artículos 25 a 30 de la LJCA.

Si todo ello es así, no se alcanza a comprender la praxis de los tribunales económico-administrativos que venimos comentando. Los tribunales económico-administrativos, a pesar de su rubro judicial, no son órganos jurisdiccionales –Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de enero de 2020, Gran Sala, asunto C-274/14 (NFJ075840)– y, pese a la independencia funcional de la que gozan, es sabido que se integran en el Ministerio de Hacienda y Función Pública, dentro de la Secretaría de Estado de Hacienda. Se configuran, por tanto, como órganos administrativos especiales, en correlación con la singularidad de la actividad tributaria, con unas notas y características propias como consecuencia de su independencia funcional y separación de los órganos encargados de la aplicación de los tributos e imposición de sanciones.

Por ende, cuando nuestra Carta Magna impone explícitamente a la Administración (y el TEAC lo es) que sirva al interés público con objetividad y sometido plenamente a la ley y al Derecho, sometimiento que se articula mediante el control jurisdiccional que contempla el artículo 106.1 de la CE, no lo hace condicionado a que ese control judicial de la legalidad de la actuación administrativa se ejecute desde la jurisprudencia que emana únicamente del TS conforme a lo previsto por el artículo 1.6 del Código Civil. Es evidente que cuando el precepto constitucional se refiere a «los Tribunales» lo está haciendo por referencia genérica a los órganos jurisdiccionales competentes, que el legislador ha tenido a bien identificar y apoderar en los artículos 1 y siguientes de la LJCA, y no exclusivamente al TS por ser este el único capaz de formar jurisprudencia con sus sentencias.

Se podría rebatir este razonamiento arguyendo que cuando el TEAC ignora la labor exegética de la AN, no está en modo alguno desoyendo las previsiones constitucionales que acabamos de señalar, pues lo que se discute no es la facultad revisora de la actuación administrativa mediante la activación de los recursos correspondientes –no faltaría más–, sino el carácter vinculante de sus resoluciones. Sin embargo, este razonamiento tampoco resulta convincente. En la tradición jurídica española y en general en el derecho continental, a diferencia de lo que

ocurre en el derecho anglosajón, en donde el juez tiene reconocida la facultad de crear derecho y cualquier sentencia tiene el valor de un precedente (*stare decisis*) de obligado respeto que produce, como regla general, una vinculación del propio juzgador y de los demás para lo sucesivo, las sentencias dictadas por cualquier órgano y por el TS en particular solo vinculan al juez o al tribunal que las dicta en cuanto que contemple situaciones de hecho y de derecho de características semejantes, aceptándose que, aun en este caso, pueda cualquier instancia judicial apartarse de ese precedente motivándolo de forma adecuada. En nuestro derecho procesal una sola sentencia, cualquiera que sea el órgano judicial que la dicte, ha tenido reconocida tradicionalmente eficacia jurídica entre las partes y sus sucesores a través del mecanismo garantista de la cosa juzgada recogido en el artículo 222 de la Ley de Enjuiciamiento Civil, vinculando únicamente al propio tribunal y a cualquier otro cuando ha de pronunciarse en un nuevo litigio con el mismo objeto procesal. Más allá del respeto a la cosa juzgada en estos términos, solo se halla vinculado un tribunal por la sentencia dictada por otro, bien cuando ha de resolver una cuestión prejudicial de la que el primero se pronunció, bien porque se trate de una sentencia en la que se parta de la misma realidad fáctica y jurídica si no motiva expresamente el cambio. Si no se produce tal identidad, cualquier tribunal puede eludir sus propios precedentes, como se recoge indubitadamente en la doctrina constitucional (Sentencias del TC 2/2007, de 15 de enero –NFJ024799–, o 147/2007, de 18 de junio –NSJ024455–). Como puede apreciarse, las garantías de seguridad que ofrece cualquier sentencia judicial por sí sola tienen en nuestro ordenamiento un alcance muy limitado, pues alcanzan todo lo más a la intangibilidad de las situaciones ya resueltas –en el supuesto de la cosa juzgada–, y la que ofrece el respeto de otra sentencia de tribunal distinto en los concretos casos señalados.

Es pacífico, pues, que las sentencias dictadas por el TS, al igual que las que provienen de otros tribunales, tienen efectos limitados, no existiendo ningún precepto de ley constitucional u ordinaria que dote a una sentencia del Alto Tribunal de valor o fuerza vinculante alguna frente a terceros, sean estos otros posibles litigantes, tribunales u órganos de la Administración. Frente a la fuerza vinculante meramente *ad intra* o limitada a las partes, a sus sucesores y al propio TS que la dictó en los limitados supuestos ya contemplados anteriormente, la reiteración de sentencias del TS en cuanto constitutiva de jurisprudencia pasa a tener un valor *erga omnes* aun sin tener la condición de norma jurídica por más que su fuerza sea meramente disuasoria o persuasiva. Por consiguiente, el argumento de la no vinculación para eludir la doctrina menor no se cohonestaba con la análoga carencia de fuerza vinculante de la que adolece la jurisprudencia *stricto sensu*.

4. Conclusiones

En síntesis, no hay argumentos ni procesales ni constitucionales que respalden solventemente la pertinaz renuencia del TEAC en atender las pautas hermenéuticas construidas por el órgano judicial expresamente encargado de revisar su función, resultando no solo procesalmente quebradizo el argumento de la ausencia de firmeza de aquellas, sino, además, injustificadamente dañoso para los contribuyentes quejosos de manera directa, a quienes la desestimación

de sus pretensiones en sede económico-administrativa, a sabiendas de que aquellas son reiteradamente resueltas en sentido contrario por el órgano judicial revisor legalmente competente, les condena a una innecesaria e injustificada espera por un «pronunciamiento del Tribunal Supremo que aclare definitivamente la cuestión» que, como en el supuesto que abría estas páginas, ya se había aclarado precisamente por el órgano revisor competente con notable antelación. Y de forma mediata, generando reiteradas condenas en costas a la administración vencida, que de forma injustificada ha provocado la acción judicial del obligado tributario.

Una cuestión, ya lo habrán advertido, que además entronca directamente con el principio de seguridad jurídica en la aplicación de la norma tributaria, cuya principal manifestación se verifica en la interdicción de la arbitrariedad, tanto desde un prisma formal como desde una óptica material.

Una noche de finales de octubre de 1927, Valle-Inclán acudió al desaparecido teatro Fontalba de la Gran Vía con ocasión del estreno de la comedia *El hijo del diablo*, del poeta catalán Joaquín Montaner. Antes de que finalizara el segundo acto, don Ramón comenzó a vociferar de forma tan desmesurada que hubo de interrumpirse el estreno: «¡Muy mal, muy mal!» bramaba el villanovense. Los guardias se acercaron a la butaca que ocupaba el dramaturgo, y se presentaron diciendo: «Somos la autoridad», a lo que el autor de *Divinas palabras* replicó: «Aquí, en el teatro, yo soy la única autoridad, pues soy crítico». Los agentes confundieron su legítima *potestas* con la *auctoritas* de la que carecían.

Respetar la *potestas* del TS en materia económico-administrativa no es incompatible, por tanto, con ponderar la *auctoritas* de la AN en similar ámbito.

Referencia bibliográfica

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

Raúl C. Cancio Fernández. Licenciado en Derecho (UAM) y Doctor (URJC). Letrado del Tribunal Supremo desde 2003. Analista en el CENDOJ-CGPJ. Relator de jurisprudencia en la delegación española de ACA-Jurifast y Observador ELI. Académico de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación y Patrono de la Fundación Pro Real Academia. Miembro del Consejo de Redacción de la Revista Aranzadi Editorial y codirector de la Colección Jurídica de la Editorial Sindéresis. Docente en UNED, cuenta con quince libros editados como autor único, cuarenta colectivos, y casi quinientos artículos publicados.